

SECCIÓN 101

PREFACIO DE LAS NORMAS DE AUDITORÍA GENERALMENTE ACEPTADAS

Antecedentes de las Asociaciones Emisoras

01. El Colegio de Contadores de Chile Asociación Gremial es una institución facultada para establecer normas de auditoría en Chile de acuerdo a disposiciones de la Ley N° 13.011. Esta facultad la ejerce su Consejo Nacional.
02. El Instituto de Auditores Asociación Gremial agrupa a personas jurídicas cualquiera que sea su estructura legal, cuyo giro principal sea el de prestar servicios de auditoría, y que se encuentran asociadas, o sean miembros de firmas auditoras internacionales. Tiene por objeto social difundir los principios y disciplinas de la ciencia contable en todos sus grados y en especial de la auditoría, dictar, regular normas y reglamentaciones relativas al ejercicio de la auditoría para sus asociados.
03. El Colegio de Contadores de Chile A.G. y el Instituto de Auditores A.G. están constituidos de conformidad con los Decretos Leyes N° 2.757, 3.163 y 3.621.

La Comisión de Auditoría

04. La Comisión de Auditoría es una comisión asesora permanente del Consejo Nacional del Colegio de Contadores de Chile A.G. y del Directorio del Instituto de Auditores A. G.
05. El Consejo Nacional del Colegio de Contadores de Chile A.G. ha concedido a la Comisión la responsabilidad específica, entre otras, de proponer pronunciamientos técnicos y normas de auditoría, para la aprobación y promulgación por parte del Consejo, en conformidad con la legislación vigente. Esta promulgación hace obligatorias esas normas en el ejercicio de la auditoría en Chile.

La Federación Internacional de Contadores - IFAC (International Federation of Accountants)

06. La Federación Internacional de Contadores (IFAC) fundada el 7 de octubre de 1977, como resultado de un acuerdo firmado por 63 asociaciones de contadores que representaban a 49 países, entre los cuales se encontraba Chile, representado por el Colegio de Contadores de Chile A.G. Los objetivos generales de IFAC, expuestos en el párrafo 2 de su Constitución, han sido el desarrollo y realce de una profesión contable mundialmente coordinada y con estándares concordantes.

Obligatoriedad de las Normas de Auditoría

07. La obligatoriedad de las Normas de Auditoría está expuesta en el párrafo 05. En ausencia de pronunciamientos específicos en Chile, el auditor independiente deberá considerar las Guías Internacionales de Auditoría emitidas por IFAC, los Statements of Auditing Standards (“SAS”) del Instituto Americano de Contadores Públicos y otros pronunciamientos de aceptación general emitidos por asociaciones profesionales reconocidas.

Alcance de las Normas de Auditoría

08. Las Normas de Auditoría se aplican cuando se lleva a cabo una auditoría independiente: esto es, en el examen independiente de la información financiera de una entidad, ya sea lucrativa o no, no importando su tamaño o forma legal, cuando tal examen se lleva a cabo con el objeto de expresar una opinión. Las Normas también pueden tener aplicación, cuando sea apropiado, a otras actividades relacionadas a los auditores.

SECCIÓN 110

RESPONSABILIDADES Y FUNCIONES DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

Objetivo de la Auditoría

01. El objetivo de una auditoría de los estados financieros por parte de un auditor independiente es expresar una opinión sobre la razonabilidad con que éstos presentan, en todos los aspectos significativos, la situación financiera, los resultados de sus operaciones, y el flujo de efectivo, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados. El examen normal de los estados financieros no tiene como objetivo expreso descubrir fraudes y no puede dependerse del mismo para ello. En tal sentido, el auditor debe asegurarse que la administración de la entidad que recibirá sus servicios, comprende la naturaleza de la auditoría, sus objetivos, alcance y el grado de responsabilidad que se asumen.
02. El informe del auditor es el medio por el cual éste expresa su opinión o, si las circunstancias lo requieren, se abstiene de opinar. En cualquiera de estos casos, indicará si su auditoría ha sido efectuada de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. Estas normas requieren que declare si, en su opinión, los estados financieros se presentan de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados y que identifique aquellas circunstancias en las que dichos principios no han sido uniformemente aplicados en la preparación de los estados financieros del período actual, en relación con los del período precedente.

Diferencia entre las Responsabilidades del Auditor y las de la Administración

03. Los estados financieros son responsabilidad de la administración. La responsabilidad del auditor consiste en dar una opinión sobre los estados financieros. La administración es responsable de adoptar políticas de contabilidad sanas y de establecer y mantener el control interno que permita, entre otras cosas, registrar, procesar, resumir y presentar información financiera congruente con las afirmaciones de la administración, incluidas en los estados financieros. El control interno debe incluir un sistema de contabilidad para identificar, reunir, analizar, clasificar, registrar y presentar las transacciones de una entidad y para mantener la responsabilidad por los

respectivos activos y pasivos. Las transacciones de la entidad y los respectivos activos y pasivos son del directo conocimiento y control de la administración. El conocimiento del auditor sobre estos asuntos se limita a aquel adquirido a través de la auditoría. Por consiguiente, la correcta presentación de la situación financiera, resultados operacionales y flujo de efectivo en conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, es implícita e íntegramente parte de la responsabilidad de la administración. El auditor independiente puede hacer sugerencias sobre la forma o contenido de los estados financieros o preparar borrador de éstos, en forma total o parcial, basado en información del sistema de contabilidad de la administración. Sin embargo, la responsabilidad del auditor por los estados financieros que ha auditado se limita a expresar su opinión sobre ellos.

Cualidades Profesionales

04. Las cualidades profesionales que se requieren de un auditor independiente son las de una persona con la educación y experiencia necesaria para actuar como tal. No incluyen las de una persona entrenada o calificada para actuar en el campo de otra profesión u ocupación. Por ejemplo, cuando el auditor independiente observa la toma física de inventarios, no pretende actuar como un tasador o como un experto en materiales. Del mismo modo, aún cuando el auditor independiente tiene conocimientos generales sobre temas de derecho comercial, no tiene el propósito de actuar en calidad de abogado y puede apropiadamente apoyarse en el consejo de abogados en todas las materias legales.
05. En cumplimiento de las normas de auditoría generalmente aceptadas, el auditor independiente debe usar su criterio para determinar cuáles procedimientos de auditoría son necesarios de acuerdo a las circunstancias para proporcionar una base razonable que respalde su opinión. Se requiere que su juicio sea el que corresponde a un profesional calificado.

Responsabilidad con la Profesión

06. El auditor independiente tiene también una responsabilidad con su profesión, la responsabilidad de cumplir con las normas aceptadas por sus colegas en el ejercicio de la profesión. En relación con estas materias, el Colegio de Contadores de Chile A.G. ha emitido el correspondiente Código de Ética, el cual es obligatorio para todos sus miembros.

SECCIÓN 150

NORMAS DE AUDITORÍA GENERALMENTE ACEPTADAS EN CHILE

01. Un auditor independiente planifica, conduce e informa los resultados de una auditoría de acuerdo con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas. Las normas de auditoría establecen reglas relativas a la calidad de la auditoría y los objetivos a ser alcanzados por ésta. Los procedimientos de auditoría difieren de las normas de auditoría. Los procedimientos de auditoría se refieren a las actividades que el auditor ejecuta durante una auditoría para cumplir con las normas de auditoría.

Normas de Auditoría

02. Las normas de auditoría generalmente aceptadas en Chile, comprenden normas generales, normas relativas a la ejecución del trabajo y normas relativas al informe, estas son normas generalmente aceptadas y adoptadas por el colegio de Contadores de Chile A.G. como sigue:

A) Normas generales

- 1) La auditoría debe ser ejecutada por una persona o personas que tengan un adecuado entrenamiento técnico y la capacidad profesional como auditor.
- 2) En todos los asuntos relacionados con el trabajo encomendado, el o los auditores mantendrán una actitud mental independiente.
- 3) En la ejecución de la auditoría y en la preparación del informe, el o los auditores mantendrán el debido cuidado profesional.

B) Normas relativas a la ejecución del trabajo

- 1) Planificar adecuadamente y supervisar apropiadamente la labor de los integrantes del equipo de auditoría.
- 2) Obtener una suficiente comprensión del control interno para planificar la auditoría y para determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de las pruebas que deberán efectuarse.
- 3) Obtener material de prueba suficiente y competente, por medio de la

inspección, observación, indagación y confirmación, para lograr una base razonable y así poder expresar una opinión sobre los estados financieros que se examinen.

C) Normas relativas al informe

- 1) El informe debiera indicar si los estados financieros han sido presentados de acuerdo con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.
 - 2) El informe debiera indicar aquellas situaciones en que dichos principios no se han seguido uniformemente en el período actual, respecto al período anterior.
 - 3) Las revelaciones informativas contenidas en los estados financieros, debieran considerarse como razonablemente adecuadas, a menos que en el informe se indique lo contrario.
 - 4) El informe debiera expresar una opinión sobre los estados financieros tomados en su conjunto, o una aseveración en el sentido de que no puede expresarse una opinión. Cuando no pueda expresarse una opinión sobre los estados financieros tomados en su conjunto, debieran indicarse las razones que existan para ello. En todos los casos en que el nombre de un auditor se encuentre relacionado con estados financieros, el informe debiera contener una indicación precisa y clara de la índole del trabajo del auditor, si hay alguna, y el grado de responsabilidad que está asumiendo.
03. El Manual de Normas Deontológicas (Código de Ética) del Colegio de Contadores de Chile A.G., en su artículo 31, establece la obligatoriedad de cumplir con las normas de auditoría generalmente aceptadas.
04. El auditor debiera tener suficiente conocimiento de las normas de auditoría generalmente aceptadas para aplicarlas en su auditoría. Las normas de auditoría requieren que el auditor ejerza su juicio profesional en la aplicación de ellas. La importancia relativa y el riesgo de auditoría constituyen la base para la aplicación de todas las normas de auditoría, particularmente las relativas a la ejecución del trabajo y las del informe (ver sección 312, “Riesgos e importancia relativa inherentes a un examen de auditoría”). El auditor debiera estar preparado para justificar desviaciones a la aplicación de las normas de auditoría generalmente aceptadas.

CIRCULARES DE AUDITORÍA

05. Las Circulares de Auditoría, emitidas por la Comisión de Normas de Auditoría del Colegio de Contadores de Chile A.G., no modifican los fundamentos de las normas de auditoría generalmente aceptadas y en algunos casos, son interpretaciones de las normas para situaciones específicas. Las Circulares de Auditoría tienen el carácter de obligatorias para los auditores. (Ver definición en circular de Auditoría N° 1).
06. El auditor debiera estar en conocimiento y considerar las Circulares de Auditoría en el curso normal de su trabajo. Si el auditor no aplicara las Circulares de Auditoría, debería estar preparado para explicar cómo ha dado cumplimiento a las normas de auditoría generalmente aceptadas.

OTRAS PUBLICACIONES

07. Otras publicaciones incluyen: publicaciones emitidas por otros organismos y/o asociaciones de profesionales, nacionales o internacionales; artículos de auditoría en revistas especializadas; programas educacionales para profesionales y otros materiales de instrucción, boletines, libros guía, programas de auditoría y checklists. Las otras publicaciones de auditoría no son normas autorizadas, aunque ellas pueden ayudar al entendimiento y aplicación por parte del auditor de las normas de auditoría generalmente aceptadas. Además, no se espera que el auditor considere o conozca todo el conjunto de las otras publicaciones de auditoría.
08. Si un auditor aplica los procedimientos de auditoría basándose en otras publicaciones debe satisfacerse que esto, a su juicio, es pertinente y apropiado de acuerdo a las circunstancias. Al determinar si otras publicaciones son apropiadas, el auditor puede considerar el grado por el cual esas publicaciones son reconocidas como apoyo y entendimiento de las normas de auditoría generalmente aceptadas y el grado de reconocimiento del autor como autoridad en materias de auditoría.

SECCIÓN 161

RELACIÓN DE LAS NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS Y LAS NORMAS DE CONTROL DE CALIDAD

01. El auditor independiente en una auditoría de estados financieros es responsable de cumplir con las normas de auditoría generalmente aceptadas.
02. Una firma de auditores independientes debe asimismo cumplir con las normas de auditoría generalmente aceptadas al desarrollar una auditoría. Así, una firma debiera establecer políticas y procedimientos de control de calidad para tener una certeza razonable de que se observarán las normas de auditoría generalmente aceptadas en sus compromisos profesionales. La naturaleza y el alcance de las políticas y procedimientos de control de calidad de una firma dependen de factores, como su tamaño, el grado de autonomía operativa que se permite a su personal y a sus oficinas en el desarrollo de las auditorías, de su organización y de consideraciones de costo-beneficio.
03. Las normas de auditoría generalmente aceptadas se refieren a la conducta de los compromisos individuales de auditoría; las normas de control de calidad se refieren a la conducta de la práctica de la auditoría de una firma, como un todo. Así, las normas de auditoría generalmente aceptadas y las normas de control de calidad, están relacionadas entre sí, y las políticas y procedimientos de control de calidad que una firma adopta, afectan a la conducción de los compromisos individuales de auditoría, tanto como a la conducción de la práctica de auditoría de la firma, como un todo.

SECCIÓN 201

NATURALEZA DE LAS NORMAS GENERALES

01. Las normas generales son de naturaleza personal y se refieren a las calificaciones del auditor y a la calidad de su trabajo, diferenciando las normas relativas a su trabajo en terreno y a su actividad de informar. Estas normas personales, o generales, rigen por igual para las áreas de trabajo en terreno y de emisión de informes.

SECCIÓN 210

ENTRENAMIENTO TÉCNICO Y CAPACIDAD PROFESIONAL DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

01. La primera norma general es:

«La auditoría debe ser efectuada por una persona o personas que tengan el adecuado entrenamiento técnico y la capacidad profesional como auditor».

02. Esta norma reconoce que, por muy capaz que sea la persona en otros campos (incluyendo actividades comerciales y finanzas), no puede satisfacer las normas de auditoría sin una educación y una experiencia adecuada en el campo de la auditoría.

03. En la ejecución de una auditoría que conduce a una opinión, el auditor independiente se representa así mismo frente al público como una persona que posee pericia en contabilidad y auditoría. La consecución de esta pericia comienza con la educación formal del auditor y se acumula a su experiencia posterior. El auditor independiente debe tener una capacitación adecuada para cumplir las exigencias de un profesional. Esta capacitación ha de ser adecuada en su alcance técnico y debe incluir una porción de educación y cultura general. El asistente principiante que está recién comenzando una carrera de auditor, debe obtener su experiencia profesional con la supervisión adecuada y su trabajo debe ser revisado por un superior más experimentado. La naturaleza y alcance de la supervisión y la revisión deben necesariamente considerar las múltiples variables que se dan en la práctica. El auditor que recibe la responsabilidad final del compromiso, debe ejercer un juicio ponderado en sus distintos grados de supervisión y revisión del trabajo hecho y también del juicio que ejerzan sus subordinados, quienes, a la vez, deben cumplir la responsabilidad inherente a las distintas etapas y funciones de su trabajo.

04. La educación formal y la experiencia profesional de un auditor independiente se complementan entre sí. Cada auditor que ejerce autoridad en un cometido

debe sopesar estos atributos al determinar el alcance de su supervisión sobre los subordinados y de su revisión del trabajo de éstos. Debe reconocerse que la capacitación de un profesional incluye una percepción continua de los procesos que se producen en la actividad comercial y en su profesión. El profesional ha de estudiar, comprender y aplicar los nuevos pronunciamientos sobre principios de contabilidad y sobre procedimientos de auditoría en la medida que los emitan los organismos competentes.

05. En el curso de la práctica cotidiana, el auditor independiente encuentra un alto rango de juicio por parte de la administración, desde el juicio verdadero y objetivo hasta (ocasionalmente) el extremo de falsas declaraciones intencionales. El auditor se atiene a auditar y a informar en base a los estados financieros de una actividad comercial porque, a través de su capacitación y experiencia, ha adquirido destreza en contabilidad y auditoría y porque ha desarrollado la capacidad de considerar objetivamente y de ejercer un juicio independiente respecto a la información registrada en los libros de cuentas o que de otro modo revele su propia auditoría.

SECCIÓN 220

INDEPENDENCIA

Descripción de la Norma sobre Independencia

01. La segunda norma general es:

«En todos los asuntos relacionados con el trabajo encomendado, el o los auditores mantendrán una actitud mental independiente.»

02. Esta norma requiere que el auditor sea independiente: además de encontrarse en el ejercicio independiente, no debe estar predispuesto negativamente hacia el cliente que audita, ya que de otro modo le faltaría aquella imparcialidad necesaria para confiar en el resultado de sus averiguaciones, por muy buena que sea su capacidad técnica. Sin embargo, ser independiente no significa tener la actitud de un inspector, sino más bien una imparcialidad de juicio que reconoce su obligación de ser justo no sólo para con la administración y los propietarios de la empresa, sino también con los acreedores y con aquellos que de algún modo confían (al menos en parte) del informe del auditor.

03. Es de suma importancia para la profesión que el público en general mantenga su confianza en la independencia del auditor. La confianza pública se deterioraría si comprobara que en realidad falta la independencia o podría también verse perjudicada por la existencia de circunstancias que, según el juicio de personas razonables, pueden influenciar su independencia. Para ser independiente, el auditor tiene que ser intelectualmente honesto; para ser reconocido como independiente, éste debe estar libre de cualquier obligación o interés con el cliente, con su administración o sus dueños. Por ejemplo, un auditor independiente que audite una sociedad de la cual también es director, puede ser intelectualmente honesto, pero es improbable que el público lo acepte como independiente, ya que en efecto estaría auditando decisiones en las que él mismo ha participado. En igual forma, un auditor con una participación financiera substancial en una empresa, podría ser imparcial en expresar su opinión sobre los estados financieros de ésta, pero el público estaría renuente a creer que lo fuere. Los auditores independientes deben serlo no sólo de hecho, ellos deben evitar situaciones que puedan llevar a terceros a dudar de su independencia.

04. El Código de Ética emitido por el Colegio de Contadores de Chile A.G., en cuanto a la independencia, menciona en diferentes artículos, la obligación de mantenerla.
05. El auditor independiente debe desempeñar su práctica de acuerdo con el espíritu de estos preceptos y reglas, si quiere alcanzar un grado apropiado de independencia en el desarrollo de su trabajo.

SECCIÓN 230

DEBIDO CUIDADO EN LA EJECUCIÓN DEL TRABAJO

01. La tercera norma general es:

«En la ejecución del examen y en la preparación del informe, el o los auditores mantendrán el debido cuidado profesional».

02. Esta norma exige que el auditor independiente realice su trabajo con el debido cuidado. El debido cuidado impone una responsabilidad sobre cada persona dentro de una organización de auditoría independiente, respecto a la observancia de las normas del trabajo en terreno y de emisión de informes. Ejercer un debido cuidado implica una revisión crítica a cada nivel de supervisión, del trabajo realizado y del juicio ejercido por los integrantes del equipo de auditoría.

03. El asunto de debido cuidado concierne a lo que el auditor independiente haga y a cuan bien lo haga.

SECCIÓN 310

CONTRATACIÓN DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

Introducción

01. La primera norma relativa a la ejecución del trabajo señala que:

«El trabajo se planificará adecuadamente y se supervisará apropiadamente la labor de los integrantes del equipo de auditoría.»

02. Los aspectos referidos a la supervisión de asistentes se analizan en la sección 210, “Entrenamiento Técnico y Capacidad Profesional del Auditor Independiente”, y en la sección 311, “Planificación y Supervisión”. Los aspectos referidos a la planificación de la ejecución del trabajo y a la oportunidad para desarrollar los procedimientos de auditoría se analizan en las secciones 311 “Planificación y Supervisión” y 313 “Pruebas Sustantivas antes de la Fecha de Cierre de los Estados Financieros”.

CONTRATACIÓN DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

03. Una adecuada consideración de la primera norma relativa a la ejecución del trabajo reconoce que el auditor independiente debería ser contratado con suficiente anticipación al cierre del ejercicio, ello trae consigo muchas ventajas tanto para el auditor como para su cliente. La oportuna contratación permite que el auditor planifique su trabajo de manera que éste pueda efectuarse en forma expedita y que determine el alcance que puede darle a las labores anteriores a la fecha del balance general.

CONTRATACIÓN DEL AUDITOR EN FECHA CERCANA O POSTERIOR A LA DEL CIERRE DEL EJERCICIO

04. Aún cuando la contratación oportuna es preferible, el auditor independiente podrá aceptar su contratación en fecha cercana o posterior a la del cierre del ejercicio. En tales casos, antes de aceptar el compromiso, el auditor independiente debería cerciorarse si las circunstancias le permitirán efectuar una auditoría adecuada para expresar una opinión sin salvedades y, de no ser así, debería discutir con su cliente la posible necesidad de emitir una opinión

con salvedad o una abstención de opinión. En ocasiones, las limitaciones de auditoría presentes en tales circunstancias pueden ser solucionadas. Por ejemplo, la toma de inventario físico puede postergarse o efectuarse otro inventario físico el cual puede ser observado por el auditor.

ACUERDO CON EL CLIENTE RESPECTO A LOS SERVICIOS DE AUDITORIA

05. El auditor debe llegar a un acuerdo con el cliente respecto a los servicios a prestar en cada trabajo. Dicho acuerdo reduce el riesgo de que, ya sea el auditor o el cliente, puedan interpretar erróneamente las necesidades o expectativas de la otra parte. Por ejemplo, reduce el riesgo de que el cliente pueda incorrectamente confiar en el auditor para proteger la entidad de ciertos riesgos, o para realizar ciertas funciones que son de responsabilidad del cliente. El acuerdo debe incluir los objetivos del trabajo, las responsabilidades de la administración, las responsabilidades del auditor y las limitaciones del trabajo. El auditor debiera dejar documentado el acuerdo en los papeles de trabajo, preferentemente a través de una comunicación escrita con el cliente.¹ Si el auditor cree que no se ha establecido un acuerdo con el cliente, no debería aceptar ni realizar el trabajo.
06. Un acuerdo con el cliente sobre la auditoría de los estados financieros generalmente incluye los siguientes temas:
- El objetivo de la auditoría es la expresión de una opinión sobre los estados financieros.
 - Los estados financieros de la entidad son de responsabilidad de la administración.
 - La administración es responsable de establecer y mantener una estructura de control interno eficaz sobre la información financiera.
 - La administración tiene la responsabilidad de identificar y asegurarse que la entidad cumpla con las leyes y reglamentos aplicables a sus actividades.
 - La administración es responsable de poner a disposición del auditor, sin restricción, todos los registros financieros, documentación e información relacionada que éste solicite en relación con la auditoría.

¹ Ver Modelo de carta en Circular de Auditoría N° 10.

- Al término del trabajo, la administración entregará al auditor una carta de representaciones confirmando algunas manifestaciones hechas durante la auditoría.

- El auditor es responsable de efectuar la auditoría de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. Estas normas requieren que el auditor obtenga una seguridad razonable, pero no absoluta, de que los estados financieros están libres de errores significativos. A pesar de la aplicación correcta de las normas de auditoría generalmente aceptadas, existe un riesgo inevitable de que un error significativo pueda pasar inadvertido. Asimismo, el examen normal de los estados financieros no tiene como objetivo expreso descubrir fraudes y no puede dependerse del mismo para ello. En tal sentido, el auditor debe asegurarse que la administración de la entidad que recibirá sus servicios, comprende la naturaleza de la auditoría, sus objetivos, alcance y el grado de responsabilidad que se asumen. Si por cualquier motivo el auditor no puede completar la auditoría o no se ha formado, ni puede formarse una opinión sobre los estados financieros, puede rehusarse a emitir un informe como resultado de su trabajo.

- Una auditoría incluye lograr una comprensión de la estructura de control interno suficiente como para planificar los procedimientos de auditoría que deben aplicarse. Una auditoría no está diseñada para dar seguridad sobre el control interno o para identificar condiciones a informar.² Sin embargo, el auditor es responsable de asegurarse que el comité de auditoría u otra autoridad con el poder o responsabilidad equivalente, tenga conciencia de todas las condiciones mencionadas que llamen su atención.

Estas materias, pueden ser comunicadas en forma de una carta de contratación.

07. Un acuerdo con el cliente también puede incluir otros temas, tales como los siguientes:

- Acuerdos sobre la ejecución del trabajo (por ejemplo, oportunidad, ayuda al cliente en la preparación de cuadros y cronogramas y disponibilidad de documentos).

² Ver la definición en el párrafo 01 de la Sección 325 “Comunicación de Condiciones Relacionadas al Control Interno en una Auditoría de Estados Financieros.

- Acuerdos sobre la participación de especialistas o auditores internos, si corresponde.
- Acuerdos que involucran al auditor anterior.
- Monto de honorarios y facturación.
- Todas las limitaciones u otras disposiciones sobre la responsabilidad del auditor o el cliente.
- Condiciones en la cuales se puede permitir acceso a los papeles de trabajo por terceros.
- Servicios adicionales a prestar respecto a requerimientos legales.
- Arreglos respecto a otros servicios a proporcionar en relación con el trabajo.

CARTA DE CONTRATACION

(MEMBRETE DE EMPRESA DE AUDITORES)

Fecha,

Señores (Cliente)

Presente

De nuestra consideración:

Tenemos el agrado de confirmar nuestro entendimiento y aceptación de los arreglos efectuados con ustedes para la auditoría del balance general de Compañía XYZ al 31 de diciembre de XXXX y los correspondientes estados de resultados y de flujo de efectivo por el año que terminará en esa fecha. Nuestra auditoría será realizada con el objetivo de que expresemos una opinión sobre la razonabilidad con que estos estados financieros presentan en todos los aspectos significativos la situación financiera, el resultado de las operaciones y el flujo de efectivo de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Nuestra auditoría no tiene como objetivo expreso descubrir fraudes y no puede dependerse del mismo para ello.⁽¹⁾

Efectuaremos nuestra auditoría de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas emitidas por el Colegio de Contadores de Chile A.G. Dichas normas requieren que planifiquemos y realicemos nuestra auditoría con el objeto de obtener un razonable grado de seguridad de que los estados financieros están exentos de errores significativos. Una auditoría comprende el examen, a base de pruebas, de evidencias que respaldan los importes e informaciones revelados en los estados financieros. Una auditoría comprende, también, una evaluación de los principios de contabilidad usados y de las estimaciones significativas hechas por la administración de la Sociedad, así como una evaluación de la presentación general de los estados financieros.

En virtud de la naturaleza comprobatoria y de otras limitaciones inherentes de una auditoría, junto con las limitaciones inherentes de cualquier sistema de contabilidad y control interno, hay un riesgo inevitable de que aún algunos errores significativos puedan permanecer sin ser descubiertos.

Les recordamos que la responsabilidad por la preparación de los estados financieros, incluyendo la adecuada revelación, corresponde a la administración de la Sociedad. Esto incluye el mantenimiento de registros contables y de controles internos adecuados, la selección y aplicación de políticas de contabilidad, y la salvaguarda de los activos de la Sociedad.

Además de nuestro informe sobre los estados financieros, esperamos proporcionarles una carta por separado, referente a cualesquiera debilidades significativas en los sistemas de contabilidad y control interno que vengan a nuestra atención. Sin embargo, nuestra auditoría no está diseñada para proporcionar seguridad de que los sistemas de la Sociedad ni los de sus proveedores, clientes u otros están exentos de los problemas planteados por el año 2000 que afectan a ciertos equipos y programas informáticos.

¹⁾ El auditor debe asegurarse que la administración de la entidad que recibirá sus servicios, comprende la naturaleza de la auditoría, sus objetivos, alcance y el grado de responsabilidad que se asumen.

Como parte del proceso de nuestra auditoría, pediremos a la administración confirmación escrita referente a las manifestaciones que nos hagan en el transcurso de nuestra auditoría . Debido a la importancia de las manifestaciones de la administración para una auditoría efectiva, ustedes acuerdan deslindar a nuestra Firma de cualquier costo y exposición que pudiera derivarse de nuestra auditoría, atribuibles a cualquier manifestación errónea de la administración contenida en dicha confirmación escrita.

Contamos con la cooperación total de su personal y confiamos en que ellos pondrán a nuestra disposición todos los registros, documentación y otra información que se requiera en relación con nuestra auditoría.

Los papeles de trabajo preparados en relación con nuestra auditoría son propiedad de nuestra Firma, contienen información confidencial y serán retenidos por nosotros de acuerdo con nuestras políticas y procedimientos. Sin embargo, pueden ser solicitados por *la Superintendencia de Valores y Seguros*⁽¹⁾, las cortes de justicia u otra autoridad, en cuyo caso nos veremos obligados legalmente a proporcionárselos bajo las condiciones de privacidad y confidencialidad que la ley establece.

Si es su intención publicar o de otra forma reproducir los estados financieros y nuestro informe (o hacer referencia a nuestra Firma de algún otro modo) en un documento que contenga otra información, ustedes acuerdan proporcionarnos un borrador del documento para su lectura y obtener nuestra autorización antes de que sea impreso y distribuido. Asimismo, nuestro informe no podrá ser distribuido en forma separada de los estados financieros a los que se refiere, sin nuestra autorización previa.

Nuestros honorarios, que se facturarán a medida que avance el trabajo [*en x cuotas iguales a partir de]*, se basan en el tiempo requerido por las personas asignadas al trabajo más gastos directos. Las cuotas por hora individuales varían según el grado de responsabilidad involucrado y la experiencia y pericia requeridas. *Estimamos que nuestros honorarios por la auditoría de los estados financieros ascienden a*

Cualquier otro servicio que ustedes deseen que les proporcionemos estará sujeto a un acuerdo previo por separado. En el caso que *la Superintendencia de Valores y Seguros*, las cortes, otra autoridad u otra persona autorizada expresamente por ustedes decidiera revisar nuestros papeles de trabajo, los honorarios por nuestra participación en estas revisiones se basarán en el tiempo adicional invertido.

¹⁾ U otra Superintendencia.

Deseamos agradecer a ustedes esta oportunidad de servir a la Sociedad. Agradeceremos se sirvan firmar y devolver la copia adjunta de esta carta para indicar su comprensión y acuerdo sobre los arreglos para nuestra auditoría de los estados financieros.

Saludamos atentamente,

(Nombre del socio y firma)

Expresamos nuestra comprensión y acuerdo sobre el contenido de esta carta:

(Firma)	_____
(Nombre)	_____
(Cargo)	_____
(Fecha)	_____

SECCIÓN 311

PLANIFICACIÓN Y SUPERVISIÓN

Introducción

01. La primera norma relativa a la ejecución del trabajo exige que «el trabajo se planificará adecuadamente y se supervisará apropiadamente la labor de los integrantes del equipo de auditoría». Esta sección proporciona orientación al auditor independiente que realiza una auditoría de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, respecto a las consideraciones y procedimientos aplicables a la planificación y supervisión, incluyendo la preparación de un programa de auditoría, la obtención del conocimiento del negocio de la entidad y el tratamiento de las diferencias de opinión entre los integrantes del equipo de auditoría. La planificación y la supervisión es un proceso continuo a través de toda la auditoría y los procedimientos correspondientes con frecuencia se superponen.
02. El auditor que tiene la responsabilidad final de la auditoría puede delegar parte de la planificación y supervisión de la auditoría en los otros integrantes del equipo. Para efectos de esta sección, (a) se denomina como “otros integrantes del equipo” al personal de la firma que no sea el auditor que tiene la responsabilidad final de la auditoría y (b) el término “auditor”, se refiere a todos los integrantes del equipo incluyendo el auditor que tiene la responsabilidad final de la auditoría.

PLANIFICACIÓN

03. La planificación de una auditoría abarca el desarrollo de una estrategia general para la conducción y el alcance esperados en la auditoría. La naturaleza, alcance y oportunidad de la planificación varían según sea el tamaño y complejidad de la entidad bajo revisión, la experiencia que se tenga en ésta y el conocimiento del negocio de la entidad. Al planificar la auditoría, el auditor debe considerar, entre otros aspectos:
 - a) Los asuntos relacionados con el negocio de la entidad y de la industria en que opera (véase párrafo 07).
 - b) Las políticas y procedimientos contables de la entidad.
 - c) Los métodos que usa la entidad para procesar la información contable importante (véase párrafo 09), incluyendo el empleo de servicios externos.

- d) Nivel determinado de riesgo de control (véase sección 319).
 - e) Criterio preliminar sobre niveles de importancia relativa.
 - f) Cuentas de los estados financieros que probablemente requerirán de ajustes.
 - g) Las condiciones que puedan requerir la ampliación o modificación de las pruebas de auditoría, tales como el riesgo de errores o irregularidades importantes o la existencia de transacciones con partes relacionadas.
 - h) La naturaleza de los informes que se espera serán emitidos (por ejemplo, un informe sobre estados financieros consolidados, informes sobre estados financieros para organismos reguladores o informes especiales, tales como aquellos emitidos en cumplimiento de cláusulas contractuales).
04. Los procedimientos que el auditor puede tener en consideración al planificar la auditoría normalmente incluyen la revisión de los archivos referidos a la entidad y reuniones tanto con los integrantes del equipo como de la entidad. Ejemplos de estos procedimientos son:
- a) Revisión de los archivos de correspondencia, papeles de trabajo del año anterior, estados financieros e informes de auditoría.
 - b) Discusión de asuntos que podrían afectar la auditoría, con personal de la firma responsable por la realización de otros servicios, distintos a la auditoría.
 - c) Indagación sobre acontecimientos actuales en los negocios, que afecten a la entidad.
 - d) Lectura de los estados financieros interinos del año actual.
 - e) Discusión del tipo, alcance y oportunidad de la auditoría con el personal de la entidad, el directorio o el comité de auditoría.
 - f) Consideración de los efectos de los pronunciamientos de contabilidad y de auditoría, en particular los más recientes.

- g) Coordinación con el personal de la entidad para la obtención de información.
- h) Determinación del grado de participación, si es necesaria, de consultores, especialistas y auditores internos.
- i) Establecimiento de las fechas del trabajo de auditoría.
- j) Establecimiento y coordinación de las necesidades de personal.

El auditor puede considerar conveniente preparar un memorándum que señale el plan preliminar de auditoría, especialmente para entidades grandes y complejas.

- 05. Al planificar la auditoría el auditor deberá considerar la naturaleza, alcance y la oportunidad del trabajo por efectuar y debería preparar un programa por escrito, para cada auditoría. El programa de auditoría debería señalar con suficiente detalle, los procedimientos de auditoría que el auditor considere necesarios para cumplir con los objetivos de la misma. El formato del programa de auditoría y su grado de detalle podrán variar según las circunstancias. Al elaborar el programa, el auditor debería guiarse por los resultados de sus consideraciones y procedimientos de planificación. A medida que la auditoría avance, las condiciones que cambien podrían hacer necesario modificar los procedimientos de auditoría planificados.
- 06. El auditor debería obtener un nivel de conocimiento del negocio de la entidad, que le permita planificar y efectuar la auditoría de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas. Dicho nivel de conocimientos deberá permitirle adquirir un entendimiento de los acontecimientos, transacciones y prácticas que, a su juicio, puedan tener un efecto significativo sobre los estados financieros. El nivel de conocimiento del negocio que normalmente posee la administración de la entidad es considerablemente mayor que el que puede obtener el auditor en el curso de su auditoría. El conocimiento del negocio de la entidad ayuda al auditor a:
 - a) Identificar áreas que puedan necesitar mayor consideración.
 - b) Evaluar las condiciones bajo las cuales se produce, procesa, revisa y acumula la información contable dentro de la entidad.

- c) Evaluar la razonabilidad de las estimaciones, tales como la valuación de los inventarios, la depreciación, la provisión por cuentas de dudoso cobro y el porcentaje de avance en contratos a largo plazo.
 - d) Evaluar la razonabilidad de las informaciones o datos que emanan de la administración.
 - e) Emitir juicios respecto a lo apropiado de los principios de contabilidad aplicados y de la suficiencia de las revelaciones.
07. El auditor debería obtener conocimiento de los asuntos referidos a la naturaleza del negocio, su organización y las características de su operación. Tales asuntos incluyen, por ejemplo, el tipo de negocio, los tipos de productos y servicios, la estructura del patrimonio, las partes relacionadas, las localidades donde opera y los métodos de producción, distribución y compensación. El auditor debería también considerar los asuntos que afecten la industria en la cual opera la entidad, tales como las condiciones económicas, disposiciones legales y los cambios en la tecnología, en la medida que incidan en su auditoría. Otros aspectos, tales como las prácticas de contabilidad usuales en la industria, las condiciones de competencia y, si se tienen, las tendencias y razones financieras, deberían también ser consideradas por el auditor.
08. El conocimiento del negocio de una entidad se obtiene normalmente a través de la experiencia con la entidad o su industria y mediante indagaciones con el personal de la entidad. Los papeles de trabajo de años anteriores pueden contener información útil sobre la naturaleza del negocio, la estructura de la organización, las características de la operación y las transacciones que puedan requerir un análisis especial. Otras fuentes que puede consultar el auditor son los Boletines Técnicos y Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas del Colegio de Contadores de Chile A.G., las publicaciones de la industria, los estados financieros de otras entidades de la misma industria, textos de estudio, periódicos, revistas y personas que posean conocimientos sobre la industria.
09. El auditor debería considerar, al planificar la auditoría, los métodos utilizados por la entidad para procesar la información contable debido a que éstos influyen en el diseño de la estructura del control interno. En la medida que se utilice, el procesamiento computacional en aplicaciones contables

significativas ¹, así como la complejidad de ese procesamiento, pueden también tener influencia sobre la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría. Por consiguiente, al evaluar el efecto del procesamiento computacional de una entidad, en una auditoría de estados financieros, el auditor debería considerar materias tales como:

- a) El alcance del uso del computador en cada aplicación significativa de contabilidad.
- b) La complejidad de las operaciones de computación de la entidad, incluyendo el uso de servicio externo.
- c) La estructura organizacional de las actividades de procesamiento computacional.
- b) La disponibilidad de los datos. Los documentos que se emplean para ingresar la información al computador para su procesamiento, ciertos archivos del computador y otra evidencia comprobatoria que puede requerir el auditor, pueden existir sólo por un período corto de tiempo y en un lenguaje sólo comprensible por el computador. En algunos sistemas computacionales, los documentos de entrada pueden no existir, ya que la información es ingresada directamente al sistema. Las políticas de archivo de datos de una entidad pueden requerir que el auditor solicite la retención de cierta información para su revisión o que realice procedimientos de auditoría al momento en que la información es generada por el computador. Adicionalmente cierta información generada por el computador, para el uso interno de la administración podrá ser útil para llevar a cabo pruebas sustantivas (en particular, procedimientos analíticos).
- e) El uso de técnicas de auditoría apoyadas por el computador para aumentar la eficiencia al efectuar procedimientos de auditoría. El uso de técnicas de auditoría apoyadas por el computador, también podrán proporcionar al auditor la oportunidad de aplicar ciertos procedimientos a un universo completo de cuentas o transacciones. Además, en algunos sistemas de contabilidad podría ser difícil o imposible que el auditor analice ciertos datos o pruebe ciertos procedimientos específicos de control sin el apoyo del computador.

¹ Las aplicaciones contables significativas son las que tienen relación con información de contabilidad que pueda afectar significativamente los estados financieros que se están auditando.

10. El auditor debería analizar si se necesitan conocimientos especiales para estudiar el efecto del procesamiento computacional sobre la auditoría, para comprender las políticas y procedimientos de la estructura de control interno o para diseñar y efectuar procedimientos de auditoría. Si se necesitan conocimientos especiales, el auditor debería procurar la asistencia de un profesional calificado que posea tales conocimientos, que puede ser del personal de auditoría o un profesional externo. Si se planifica el uso de tal profesional, el auditor debería poseer suficiente conocimiento de computación para comunicar los objetivos del trabajo del otro profesional, para evaluar si los procedimientos específicos lograron los objetivos del auditor y para evaluar los resultados de los procedimientos aplicados en la medida que se relacionen con la naturaleza, oportunidad y alcance de otros procedimientos planificados de auditoría. Las responsabilidades del auditor con respecto al empleo de tal profesional son equivalentes a las de otros integrantes del equipo de auditoría.²

² Dado que el empleo de un especialista que participa efectivamente como integrante del equipo de auditoría no se incluye en la Sección 336, “Uso del Trabajo de un Especialista”, un especialista de auditoría en ambientes computacionales necesita la misma supervisión y revisión que otro integrante del equipo.

SUPERVISIÓN

11. La supervisión comprende dirigir el esfuerzo de los integrantes del equipo de auditoría en lograr los objetivos de la auditoría y en determinar si tales objetivos se cumplieron. Los elementos de la supervisión incluyen instruir a los integrantes del equipo de auditoría, mantenerse informado de los problemas importantes detectados, revisar el trabajo efectuado y administrar las diferencias de opinión entre los integrantes del equipo. El grado de supervisión apropiado en una determinada situación depende de muchos factores, incluyendo la complejidad del asunto y de la experiencia de las personas que efectúan el trabajo.
12. Los otros integrantes del equipo de auditoría deberán ser informados de sus responsabilidades y del objetivo de los procedimientos que han de ejecutar. Deberán ser informados de los asuntos que puedan afectar la naturaleza, el alcance y la oportunidad de los procedimientos que han de efectuar, tales como la naturaleza del negocio de la entidad, en lo que se relacione con el trabajo convenido, y los posibles problemas de contabilidad y auditoría. El auditor que tiene la responsabilidad final de la auditoría deberá instruir a los otros integrantes del equipo, para que le informen los asuntos importantes de contabilidad y de auditoría que surjan durante el examen, de manera que pueda evaluar la importancia de éstos.
13. El trabajo que haga cada integrante del equipo de auditoría debería ser revisado para determinar si fue ejecutado adecuadamente y para evaluar si los resultados son consistentes con las conclusiones que se van a presentar en el informe del auditor.
14. El auditor que tiene la responsabilidad final de la auditoría y los otros integrantes del equipo, deberían estar informados de los procedimientos que han de seguirse cuando existan diferencias de opinión, sobre asuntos de contabilidad y auditoría, entre los integrantes del equipo que participan en la auditoría. Tales procedimientos deberán permitir, a los distintos integrantes del equipo, documentar sus discrepancias con las conclusiones alcanzadas si, después de efectuar las consultas apropiadas, estiman necesario desvincularse de la resolución dada al asunto. En esta situación, debería también documentarse la base de la resolución final.

SECCIÓN 312

RIESGO E IMPORTANCIA RELATIVA INHERENTES A UN EXAMEN DE AUDITORIA

Introducción

01. Esta Sección proporciona una guía sobre la consideración que el auditor debe dar al riesgo y a la importancia relativa al planificar y al efectuar un examen de estados financieros de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. El riesgo de auditoría y el reconocimiento de la importancia relativa de algunas materias afectan la aplicación de las normas de auditoría generalmente aceptadas, especialmente las normas relativas a la ejecución del trabajo y sobre informes, y están implícitos en el informe estándar del auditor. El riesgo de auditoría y la importancia relativa, junto con otras materias, necesitan ser considerados en conjunto al determinar la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría y al evaluar los resultados que se derivan de aquellos procedimientos.
02. La existencia del riesgo de auditoría se reconoce y está implícita en el informe estándar del auditor al señalar que ha obtenido un «razonable grado de seguridad» acerca de que los estados financieros están exentos de errores significativos. El riesgo de auditoría ⁽¹⁾ es el riesgo que el auditor, sin saberlo, inadvertidamente, pueda dejar de modificar

(1) Además del riesgo de auditoría, el auditor queda también expuesto al riesgo de publicidad adversa u otros hechos surgidos en relación con los estados financieros por él examinados y sobre los cuales ha dictaminado. Esta contingencia se hace presente aún cuando el auditor haya efectuado su examen de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas e informado apropiadamente sobre aquellos estados financieros. Aún cuando el auditor estime esta contingencia como baja, no deberá efectuar procedimientos menos extensos de lo que de otro modo consideraría apropiado a la luz de las normas de auditoría generalmente aceptadas.

apropiadamente su opinión sobre estados financieros que están significativamente mal expresados ⁽²⁾ .

03. El concepto de importancia relativa reconoce que algunas materias, ya sea individualmente o en su totalidad, son importantes para los efectos de la presentación razonable de los estados financieros en conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados ⁽³⁾ mientras que otras no lo son. La frase «presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados» señala que el auditor cree que los estados financieros, considerados en conjunto, no están significativamente mal expresados.
04. Los estados financieros están significativamente mal expresados cuando contienen errores o irregularidades, cuyo efecto, individualmente o en su totalidad, es lo suficientemente importante para hacer que dichos estados no estén presentados de manera razonable, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados. Los errores e irregularidades son el resultado de la mala aplicación de tales principios, desviaciones de los hechos o la omisión de información necesaria.

(2) Esta definición de riesgo de auditoría no incluye el riesgo que el auditor pudiese concluir equivocadamente que los estados financieros están significativamente mal expresados. En tal circunstancia, normalmente debería reconsiderar o ampliar sus procedimientos de auditoría y solicitar que el cliente efectúe tareas específicas para reevaluar la corrección de los estados financieros. Normalmente estos pasos llevarían al auditor a una conclusión correcta. Esta definición también excluye el riesgo de una decisión inapropiada al emitir su informe, no relacionada con el hallazgo y evaluación de errores en los estados financieros, como sería una decisión inapropiada referente a la forma de la opinión del auditor a causa de una incertidumbre o limitación al alcance del examen de auditoría.

(3) Los conceptos de riesgo de auditoría e importancia relativa son también aplicables a los estados financieros presentados de acuerdo con una base contable suficiente, ajena a los principios de contabilidad generalmente aceptados; las referencias que en esta Sección se hacen a estados financieros presentados en conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados también se hacen extensivos a aquellas presentaciones.

05. Al llegar a una conclusión sobre si el efecto de errores, individual o acumulado, es importante, el auditor normalmente deberá considerar su naturaleza y monto en relación con las partidas que figuran en los estados

financieros bajo examen. Por ejemplo, un monto que sea significativo en los estados financieros de una entidad podrá no ser significativo en los estados financieros de otra entidad de distinto tamaño o característica. Más aún, lo que es significativo en los estados financieros de una entidad en particular podría cambiar de un período a otro.

06. La consideración que el auditor debe conceder a la importancia relativa es materia de criterio profesional y está influida por la manera como él percibe las necesidades de una persona razonable que confiará en los estados financieros. Para los efectos de esta Sección la importancia relativa se define como: la magnitud de una omisión o error en la información contable que, a la luz de las circunstancias presentes, hace probable que el criterio de una persona razonable que confíe en la información podría cambiar o verse influido por esa omisión o error. Esta definición reconoce que los juicios sobre importancia relativa se forman a la luz de las circunstancias presentes y necesariamente, envuelven consideraciones de orden tanto cualitativo como cuantitativo y concuerda con la contenida en el N° 12 del Título III del Boletín Técnico N° 1 «TEORÍA BÁSICA DE LA CONTABILIDAD» emitido por el Colegio de Contadores de Chile A.G.
07. Como resultado de la interacción de las consideraciones de orden cuantitativo y cualitativo en los juicios sobre importancia relativa, los errores de montos relativamente pequeños detectados por el auditor pueden tener un efecto significativo sobre los estados financieros. Por ejemplo, el pago ilegal de un monto, que en sí es poco significativo, podría llegar a ser significativo si existe una posibilidad razonable que pudiere transformarse en un pasivo contingente significativo o en una disminución importante de los ingresos.

Planificación de la Auditoría

08. El auditor debe considerar tanto el riesgo de auditoría como la importancia relativa:
- a) Al planificar la auditoría y diseñar los procedimientos de ésta, y
 - b) Al evaluar si los estados financieros considerados en conjunto están presentados razonablemente, en todos sus aspectos significativos, en conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

En la primera circunstancia, el auditor debería considerar el riesgo de auditoría y la importancia relativa para lograr material de evidencia

sustentadora suficiente y competente que le permita, en la segunda circunstancia, evaluar apropiadamente los estados financieros.

Consideraciones a Nivel de los Estados Financieros

09. El auditor debiera planificar la auditoría de manera tal que el riesgo quede limitado a un nivel bajo, que sea, a su juicio profesional, apropiado para emitir una opinión sobre los estados financieros. El riesgo de auditoría puede ser evaluado en términos cuantitativos o no cuantitativos.
10. La Sección 311 “Planificación y Supervisión” requiere que el auditor, al planificar su auditoría, considere, entre otras materias, su juicio preliminar sobre los niveles de importancia relativa para efectos de la auditoría. Ese juicio puede ser o no, cuantificado.
11. De acuerdo con esa Sección, la naturaleza, oportunidad y el alcance de la planificación y por ende, de las consideraciones de riesgo de auditoría e importancia relativa varían según sea el tamaño y complejidad de la entidad, la experiencia del auditor con ella y el conocimiento de su negocio. Ciertos factores relacionados con la entidad también afectan la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría con respecto a saldos de cuenta y tipos de transacción específicos y afirmaciones relacionadas. (Véanse párrafos 17 al 26).
12. Al planificar la auditoría, el auditor debería usar su juicio para mantener en un nivel apropiadamente bajo el riesgo de auditoría. Asimismo, debería establecer su juicio preliminar sobre los niveles de importancia relativa de manera tal, que éstos le proporcionen, dentro de las limitaciones propias del proceso de auditoría, la evidencia sustentatoria suficiente para obtener un razonable grado de seguridad acerca de si los estados financieros están exentos de errores significativos. Los niveles de importancia relativa incluyen un nivel global para cada estado; sin embargo, dado que los estados están interrelacionados, y por razones de eficiencia, normalmente el auditor considera la importancia relativa para efectos de planificación, en función del nivel más pequeño de errores acumulados que podría ser considerado significativo en cualquiera de los estados financieros individuales. Por ejemplo, si el auditor estima que los errores que suman alrededor de \$ 1.000.000 tendrían un efecto significativo sobre la utilidad, pero que tales errores deberían sumar alrededor de \$ 2.000.000 para que afectasen significativamente la posición financiera, no sería apropiado que diseñe

procedimientos de auditoría que diesen por resultado el hallazgo de errores, sólo si éstos sumaran alrededor de \$ 2.000.000.

13. El auditor, en general planifica la auditoría para obtener un razonable grado de seguridad de detectar errores que cree que podrían ser lo suficientemente grandes, individual o acumuladamente, para afectar a los estados financieros de manera cuantitativamente significativa. Si bien el auditor debe estar alerta en lo relativo a errores que podrían ser cualitativamente significativos, normalmente no es práctico diseñar procedimientos para descubrirlos. Un auditor trabaja normalmente dentro de límites económicos; su opinión, para que sea económicamente útil, debe lograrla dentro de un período de tiempo razonable y a un costo también razonable.
14. En algunas situaciones, el auditor considera la importancia relativa para efectos de planificación antes que los estados financieros a ser auditados estén preparados. En otras situaciones, su planificación la hace después que los estados financieros a ser auditados han sido preparados, pero podría estar consciente de que éstos requieren una modificación importante. En ambos tipos de situaciones, el juicio preliminar del auditor sobre importancia relativa podría estar basado en estados financieros interinos anualizados o en estados financieros de uno o más períodos anuales anteriores, siempre que reconozca los efectos de los cambios más importantes en las circunstancias que afectan a la entidad (por ejemplo, una fusión significativa) y los cambios relevantes en la economía tomados en conjunto o en la industria en que opera la entidad.
15. Suponiendo, teóricamente, que el juicio del auditor sobre importancia relativa en la etapa de planificación estuvo basado en la misma información disponible para él en la etapa de evaluación, la importancia relativa para efectos de planificación y evaluación sería la misma. No obstante, normalmente no es factible que el auditor, al planificar una auditoría, anticipe todas las situaciones que puedan, finalmente, influir en su juicio sobre importancia relativa, al evaluar los hallazgos de auditoría al término de ésta. Así, su juicio preliminar sobre la importancia relativa normalmente diferirá de su juicio sobre importancia relativa usado al evaluar los hallazgos de la auditoría. Si niveles de importancia relativa significativamente más bajos parecieran ser adecuados al evaluar sus hallazgos de auditoría, el auditor debiera reevaluar la suficiencia de los procedimientos de auditoría que ha puesto en práctica.
16. Al planificar los procedimientos de auditoría, el auditor debería también considerar la naturaleza, causa (si ésta se conoce), y monto de los errores de

que tiene conocimiento a raíz de la auditoría de los estados financieros del período anterior.

Consideraciones a Nivel de Saldo de Cuenta Individual o de Tipos de Transacciones

17. El auditor reconoce que hay una relación inversa entre las consideraciones de riesgo de auditoría y de importancia relativa. Por ejemplo, el riesgo que un saldo de cuenta o un tipo de transacción, en particular, pueda estar mal expresado en un monto extremadamente grande, podría ser muy bajo, pero el riesgo que pudiere quedar mal expresado en un monto extremadamente bajo, podría ser muy alto. Analizando otras consideraciones de planificación, ya sea una disminución en el nivel de riesgo de auditoría que el auditor juzgue apropiada en el saldo de una cuenta o tipo de transacción, o una disminución en el monto de un error en el saldo de cuenta o tipo de transacción que cree que puede ser significativo, exigiría que el auditor llevara a cabo uno o más de los pasos siguientes: (a) seleccionar un procedimiento de auditoría más efectivo, (b) efectuar los procedimientos de auditoría en una fecha más próxima a la del balance general, o (c) aumentar el alcance de un procedimiento de auditoría en particular.
18. Al determinar la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría a aplicar a un saldo de cuenta específico o tipo de transacción, ⁽⁴⁾ el auditor debe diseñar procedimientos para obtener un razonable grado de seguridad de descubrir los errores que cree, basado en su juicio preliminar sobre la importancia relativa, podrían ser importantes, cuando se sumen con

(4) Para efectos de esta sección la frase «saldo de cuenta o tipo de transacción» se hace extensiva, también, a cualquier componente del saldo de una cuenta o tipo de transacción o a cualquier afirmación en los estados financieros respectivos.

errores existentes en otros saldos de cuenta o tipos de transacción, en los estados financieros considerados en conjunto. Los auditores emplean varios métodos para diseñar procedimientos encaminados a detectar tales errores. En ciertos casos, los auditores explícitamente estiman, para efectos de planificación, el monto máximo de error en el saldo de cuenta o tipo de transacción que, cuando se combinan con errores existentes en otros saldos de cuenta o tipo de transacción, podrían existir sin causar que los estados financieros queden significativamente mal expresados. En otros casos, los auditores relacionan su juicio preliminar sobre importancia relativa con un

saldo determinado de cuenta o tipo de transacción, sin estimar tal error de manera explícita.

19. El auditor necesita considerar el riesgo de auditoría a nivel de saldo individual de cuenta o de tipo de transacción ya que tal consideración le ayuda directamente a determinar el alcance de los procedimientos de auditoría por aplicar al saldo de cuenta o tipo de transacción y afirmaciones relacionadas. El auditor debiera tratar de restringir el riesgo de auditoría a nivel de saldo individual de cuenta o tipo de transacción, de manera tal que le permita al término de su examen, expresar una opinión sobre los estados financieros considerados en conjunto a un nivel apropiadamente bajo de riesgo de auditoría. Los auditores usan distintos enfoques para lograr este objetivo.
20. A nivel de saldo de cuenta o tipo de transacción, el riesgo de auditoría consiste en (a) el riesgo (compuesto por el riesgo inherente y riesgo de control) que el saldo de cuenta o tipo de transacción y afirmaciones relacionadas contenga error, el cual podría ser significativo en los estados financieros cuando sea agregado al error de otros saldos de cuentas o tipos de transacción, y (b) el riesgo (riesgo de detección) que el auditor no detecte aquel error. La discusión que sigue describe el riesgo de auditoría en términos de tres tipos de riesgos. La manera en que el auditor considera y combina estos tipos de riesgos, involucra juicio profesional y depende de su enfoque de auditoría.
 - (i) Riesgo inherente es la susceptibilidad de que una afirmación de los estados financieros contenga un error significativo asumiendo que no hay políticas y procedimientos del sistema de control interno relacionados. El riesgo de tal error es mayor para algunas afirmaciones y saldos de cuenta o tipos de transacciones relacionadas que para otros. Por ejemplo, los cálculos complejos tienen mayor probabilidad de ser mal determinados que los cálculos simples. El dinero efectivo es más susceptible de ser robado que una existencia de carbón. Las cuentas que contienen montos derivados de estimaciones contables poseen riesgos mayores que las cuentas que contienen información derivadas de procesos rutinarios o no rutinarios. Los factores externos también influyen en el riesgo inherente. Por ejemplo, el desarrollo tecnológico podría hacer que un producto en particular, se transforme en obsoleto haciendo, por ello, que las existencias sean más susceptibles de ser sobrevaluadas. Adicionalmente a aquellos factores que son característicos a un saldo de cuenta o tipo de transacción específico, existen otros que se relacionan con varios o con todos los saldos de cuenta o tipos de transacción, que pueden influir en el

riesgo inherente relacionado con una afirmación de un saldo de cuenta o tipo de transacción específico. Estos últimos factores incluyen, por ejemplo, la falta de capital de trabajo para continuar las operaciones o una industria en declinación caracterizada por una gran cantidad de fracasos comerciales.

- (ii) Riesgo de control es el riesgo que un error significativo que podría existir en una afirmación de los estados financieros, no sea prevenido o detectado en forma oportuna por las políticas o procedimientos del sistema de control interno. Tal riesgo es una función de la efectividad del diseño y operación de las políticas o procedimientos del sistema de control interno en lograr los objetivos generales de dicho sistema de control. No obstante, dada las limitaciones inherentes de cualquier sistema de control interno, siempre existirá algún riesgo de control.
 - (iii) El riesgo de detección es el riesgo que el auditor no detecte un error material en una afirmación de los estados financieros. El riesgo de detección es una función de la efectividad de un procedimiento de auditoría y de su aplicación por parte del auditor. Esto se origina en parte por las incertidumbres que existen cuando el auditor no examina el 100% del saldo de una cuenta o tipo de transacción y, en parte, de otras incertidumbres que existen aún si el auditor llegase a examinar el 100% del saldo de cuenta o tipo de transacción. Tales otras incertidumbres se originan por que un auditor podría seleccionar un procedimiento de auditoría inapropiado, aplicar mal un procedimiento de auditoría o mal interpretar los resultados de la auditoría. Estas otras incertidumbres pueden ser reducidas a un nivel insignificante a través de una adecuada planificación y supervisión y con una conducción de la práctica de auditoría de la firma en conformidad con estándares de control de calidad apropiados.
21. El riesgo inherente y el riesgo de control difieren del riesgo de detección en que aquéllos existen independientemente de la auditoría de estados financieros mientras que el riesgo de detección está relacionado con los procedimientos del auditor y pueden ser cambiados a su discreción. El riesgo de detección tiene una relación inversa al riesgo inherente y de control. Mientras menor sea el riesgo inherente y de control que el auditor crea que existe, mayor será el riesgo de detección que puede aceptar. Inversamente, mientras más grande sea el riesgo inherente y de control que el auditor crea que existe, menor será el riesgo de detección que puede aceptar. Estos tipos de riesgo de auditoría pueden ser evaluados en términos cuantitativos, tales como porcentajes o en términos no cuantitativos que fluctúan, por ejemplo, de un mínimo a un máximo.

22. Cuando el auditor evalúa el riesgo inherente de una afirmación relacionada con el saldo de una cuenta o tipo de transacción, evalúa numerosos factores que involucran juicios profesionales. Al así proceder, considera no solamente factores peculiares relacionados con la afirmación referida, sino, además, otros factores que influyen en los estados financieros tomados en conjunto, los que pueden también influir en los riesgos inherentes relacionados con la afirmación. Si el auditor concluye que el esfuerzo que se le exige para evaluar el riesgo inherente para una afirmación, excedería la reducción potencial en el alcance de sus procedimientos de auditoría derivados de la confianza en la evaluación, deberá evaluar el riesgo inherente como el máximo cuando diseñe procedimientos de auditoría.
23. El auditor emplea también su juicio profesional en evaluar el riesgo de control de una afirmación relacionada con el saldo de una cuenta o tipo de transacción. La evaluación del riesgo de control del auditor se basa en la suficiencia de la evidencia obtenida para soportar la eficiencia de las políticas o procedimientos del sistema de control interno, en la prevención y detección de errores en las afirmaciones de los estados financieros. Si el auditor cree que las políticas o procedimientos del sistema de control interno que se relacionan con una afirmación no son apropiadas o que su efectividad no es apropiada, o si él cree que podría ser ineficiente, debería estimar el riesgo de control respecto de esa afirmación como en su grado máximo.
24. El auditor podría hacer evaluaciones separadas o combinadas del riesgo inherente y riesgo de control. Si considera que el riesgo inherente y el riesgo de control, separadamente o en combinación, son menores que el máximo, deberá tener una base apropiada para confiar en sus evaluaciones. Esta base puede lograrse, por ejemplo, mediante el uso de cuestionarios, listas de verificación, instrucciones u otros materiales similares y, en el caso del riesgo de control mediante su estudio y evaluación del sistema de control interno y su ejecución de pruebas de controles. No obstante, el juicio profesional es requerido para interpretar, adaptar o ampliar ese material estandarizado según sea apropiado en las circunstancias.
25. El riesgo de detección que el auditor puede aceptar en el diseño de procedimientos de auditoría, se basa en el nivel al cual trata de restringir el riesgo de auditoría que se relaciona con el saldo de cuenta o tipo de transacción y en su evaluación de los riesgos inherente y de control. A medida que la evaluación del auditor de los riesgos inherente y de control disminuye, el riesgo de detección que pueda aceptar aumenta. No es apropiado, sin

embargo, que el auditor confíe completamente en sus evaluaciones del riesgo inherente y del riesgo de control, hasta llegar a excluir la ejecución de pruebas sustantivas de saldos de cuentas o tipos de transacción, donde podrían existir errores potencialmente significativos cuando se sumaren a errores de otros saldos de cuenta o tipos de transacción.

26. La auditoría de estados financieros es un proceso dinámico y acumulativo; a medida que el auditor efectúa sus procedimientos planificados de auditoría, la evidencia que obtiene puede hacer que modifique la naturaleza, la oportunidad y el alcance de otros procedimientos planificados. Puede llegar al auditor, como resultado de ejecutar procedimientos de auditoría o de otras fuentes durante el examen, información que difiere significativamente de aquella sobre la cual basó su plan de auditoría. Por ejemplo, la cantidad de errores que detecte puede alterar su juicio acerca de los niveles de riesgos inherente y de control, y otra información que obtenga sobre los estados financieros puede modificar su juicio inicial sobre la importancia relativa. En tales casos, puede ser necesario que el auditor revalúe los procedimientos de auditoría que planificó, basado en las consideraciones revisadas del riesgo de auditoría e importancia relativa respecto de todos o ciertos saldos de cuenta o tipos de transacción y afirmaciones relacionadas.

Evaluación de los Hallazgos de la Auditoría

27. Al evaluar si los estados financieros están presentados razonablemente en todos los aspectos significativos, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, el auditor debe sumar los errores que la entidad no ha corregido, de manera que le permita considerar si, en relación con los montos individuales, subtotales o totales de los estados financieros, estos errores distorsionan de manera significativa, los estados financieros tomados en conjunto. Las consideraciones cualitativas también influyen en el auditor para concluir si los errores son significativos.
28. La sumatoria de errores debe incluir la mejor estimación que el auditor pueda hacer del error total en los saldos de cuenta o tipos de transacción que ha examinado (de aquí en adelante llamado error probable), no solamente el monto de los errores específicamente identificados (de aquí en adelante llamado error conocido) ⁽⁵⁾. Cuando el auditor prueba un saldo de cuenta o tipo de transacción y las afirmaciones relacionadas por un procedimiento de revisión analítica, normalmente no podría identificar errores de manera específica, sino que sólo obtendría una indicación que el error existiría en el saldo de cuenta o tipo de transacción y posiblemente su magnitud aproximada. Si el procedimiento de revisión analítica indica que podría existir error, pero no su monto aproximado, el auditor generalmente tendría que emplear otros procedimientos que le permitieran estimar el error probable en el saldo de cuenta o tipo de transacción. Cuando un auditor hace uso de muestreo estadístico de auditoría para probar el saldo de una cuenta o tipo de transacción, proyecta el importe de errores conocidos que identificó en su muestra a las partidas en el saldo de cuenta o tipo de transacción de las cuales seleccionó su muestra. Ese error proyectado, junto con los resultados de otras pruebas sustantivas, contribuye a la evaluación del auditor del error probable en el saldo de cuenta o tipo de transacción.

(5) Si el auditor examinara todas las partidas de un saldo de cuenta o tipo de transacción, el error probable aplicable a las transacciones registradas en «el saldo de cuenta o tipo de transacción» lo constituiría la suma de los errores conocidos específicamente identificados.

29. El riesgo de una distorsión significativa en los estados financieros es generalmente mayor cuando los saldos de cuenta o tipos de transacción incluyen estimaciones contables en vez de informaciones esencialmente reales, dada la subjetividad inherente al estimar hechos futuros. Las estimaciones, tales como aquellas referentes a obsolescencia de inventarios, cuentas incobrables y obligaciones contingentes, están sujetas no sólo a la imposibilidad de predecir acontecimientos futuros, sino también, a errores que pueden surgir de usar informaciones inadecuadas o inapropiadas o de aplicar mal las informaciones apropiadas. Dado que ninguna estimación contable puede considerarse exacta con certeza, el auditor reconoce que una diferencia entre un monto estimado mejor sustentado por la evidencia de auditoría y el monto estimado incluido en los estados financieros puede ser razonable, y tal diferencia no se considerará un error probable. Sin embargo, si el auditor cree que el importe estimado incluido en los estados financieros no es razonable, deberá tratar la diferencia entre esta estimación y la estimación más razonable como un error probable y agregarla a otros errores probables. El auditor debe también considerar si la diferencia entre las estimaciones mejor sustentadas por la evidencia de auditoría y las estimaciones incluidas en los estados financieros, que son individualmente razonables, indican una posible tendencia por parte de la administración de la entidad. Por ejemplo, si cada estimación contable incluida en los estados financieros es individualmente razonable, pero el efecto de la diferencia entre cada estimación y la estimación mejor sustentada por la evidencia de auditoría fue aumentar la utilidad, el auditor deberá reconsiderar las estimaciones tomadas en conjunto.
30. En períodos anteriores, los errores probables pueden no haber sido corregidos por la entidad porque no hacían que los estados financieros por aquellos períodos quedasen significativamente mal expresados. Sin embargo, aquellos podrían también afectar los estados financieros del período actual ⁽⁶⁾. Si el auditor cree que hay un riesgo, inaceptablemente alto de que los estados financieros del período actual puedan estar significativamente mal expresados como producto de agregar a los errores probables del período actual los del anterior, deberá incluir en el total de errores probables que afectan los estados financieros del período actual los errores probables del período anterior.

(6) La determinación del efecto, si lo hubiere en los estados financieros bajo examen, de errores sin corregir en períodos anteriores involucra consideraciones de contabilidad y, por lo tanto, no son analizados en esta norma.

31. Si el auditor concluye, basado en su acumulación de evidencia sustentatoria suficiente, que la sumatoria de errores probables hace que los estados financieros queden significativamente mal expresados, el auditor deberá

requerir que la administración los corrija. Si los errores significativos no son eliminados el auditor deberá emitir una opinión con salvedades o adversa sobre los estados financieros. Los errores significativos pueden eliminarse mediante, por ejemplo, la aplicación de principios de contabilidad apropiados, ajustes en las cifras, o el agregado de una divulgación apropiada de los asuntos que están inadecuadamente mostrados en los estados financieros. Si bien el efecto total de los errores probables sobre los estados financieros puede ser poco significativo, el auditor deberá reconocer que la acumulación de esos errores en el balance general podría contribuir a que estados financieros futuros queden significativamente mal expresados.

32. Si el auditor concluye que el total de errores probables no hace que los estados financieros queden significativamente mal expresados, deberá reconocer que dichos estados financieros podrían quedar, con todo, significativamente mal expresados a causa de otros errores no descubiertos. A medida que el total de errores probables aumente, aumentará el riesgo que los estados financieros puedan estar significativamente mal expresados. Los auditores generalmente reducen este riesgo de presentación incorrecta, al planificar la auditoría, restringiendo el alcance del riesgo de detección que están dispuestos a aceptar en saldos individuales de cuenta o en tipos de transacción y la aseveración relacionada. Los auditores también pueden reducir el riesgo de presentación incorrecta, modificando la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría planificados en forma continua durante el desarrollo de su revisión (véase párrafo 26). Sin embargo, si el auditor cree que tal riesgo es inaceptablemente alto, deberá efectuar procedimientos de auditoría adicionales o satisfacerse de que la entidad ha ajustado los estados financieros para reducir el riesgo de que estén significativamente mal expresados a un nivel razonable.

SECCIÓN 313

PRUEBAS SUSTANTIVAS ANTES DE LA FECHA DE CIERRE DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

Introducción

01. Esta Sección proporciona lineamientos para auditorías de estados financieros, en lo que se refiere a:
 - a) Factores por analizar antes de aplicar pruebas sustantivas relevantes a cuentas de activos, pasivos, ingresos y gastos a una fecha previa (interina) a la de cierre de los estados financieros.
 - b) Procedimientos de auditoría para proporcionar una base razonable que permitan proyectar las conclusiones de auditoría de tales pruebas sustantivas relevantes desde esa fecha interina hasta la de cierre de los estados financieros (período remanente).
 - c) Coordinar la oportunidad de los procedimientos de auditoría.
02. Las pruebas de auditoría en fecha interina pueden permitir el análisis anticipado de asuntos significativos que afectan a los estados financieros de fin de año (por ejemplo, transacciones con partes relacionadas, cambios en factores tanto internos como externos, pronunciamientos recientes de contabilidad y partidas de los estados financieros que probablemente

requerirán ser ajustadas). Adicionalmente, parte considerable de la planificación de la auditoría, incluyendo obtener conocimiento sobre el control interno, determinación del riesgo de control y la aplicación de pruebas sustantivas a las transacciones, puede efectuarse antes de la fecha de cierre de los estados financieros.⁽¹⁾

03. Aplicar pruebas sustantivas relevantes a cuentas de activos, pasivos, ingresos y gastos a una fecha interina puede aumentar el riesgo que los errores existentes a la fecha de cierre de los estados financieros no sean detectados por el auditor. Este riesgo potencial adicional de auditoría aumenta en la medida que el período remanente sea mayor. No obstante, este riesgo de auditoría puede ser controlado, si las pruebas sustantivas para cubrir el período remanente pueden diseñarse de tal manera que proporcionen una base razonable para proyectar las conclusiones de auditoría de las pruebas sustantivas a la fecha interina hasta la fecha de cierre de los estados financieros.

FACTORES A CONSIDERAR ANTES DE APLICAR PRUEBAS SUSTANTIVAS RELEVANTES A LAS CUENTAS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS A UNA FECHA INTERINA

04. Antes de aplicar pruebas sustantivas relevantes a cuentas de activos, pasivos, ingresos y gastos a una fecha interina, el auditor deberá evaluar la dificultad de controlar este riesgo adicional de auditoría. Los párrafos del 05 al 07 analizan las circunstancias que afectan aquella evaluación. Además, el auditor deberá considerar el costo de las pruebas sustantivas que se necesitan para cubrir el período remanente, de manera que proporcione seguridad apropiada de auditoría a la fecha de cierre de los estados financieros. La aplicación de pruebas sustantivas relevantes a las cuentas de activos, pasivos, ingresos y gastos a una fecha interina puede que no resulte conveniente, en función de los costos, debido al nivel de riesgo de control determinado.
05. No es necesario haber determinado que el riesgo de control está por debajo del nivel máximo para tener una base razonable que permita proyectar las conclusiones de auditoría desde una fecha interina hasta la fecha de cierre de

⁽¹⁾ Las siguientes pruebas sustantivas pueden aplicarse a transacciones efectuadas en cualquier fecha(s) seleccionada(s) antes de la fecha de cierre de los estados financieros, completándose como parte de los procedimientos de fin del año: (1) pruebas de detalle de las adiciones o bajas en las cuentas tales como activo fijo, inversiones y patrimonio; (2) pruebas de detalle a transacciones que afectan cuentas de ingresos y gastos; (3) pruebas a cuentas que podrían no ser auditadas debido a que tendrán saldo poco significativo, (por ejemplo, cuentas transitorias, tales como gastos anticipados, cuentas puente, etc.); (4) pruebas a cuentas de orden; y (5) procedimientos analíticos aplicados a cuentas de ingresos y gastos.

los estados financieros; sin embargo, si el auditor determina el riesgo de control al nivel máximo para el período remanente, deberá considerar si la eficacia de ciertas pruebas sustantivas para cubrir aquel período quedará menoscabada. Por ejemplo, podrían faltar controles eficaces sobre los documentos internos que sustentan transacciones efectuadas. De esta manera, pruebas sustantivas basadas en tales documentos y que se relacionan con la afirmación de integridad para el período remanente resultarían ineficaces debido a que los documentos podrían estar incompletos. Asimismo, las pruebas sustantivas que cubren el período remanente y que se relacionan con la afirmación de existencia a la fecha de cierre de los estados financieros resultarían ineficaces de no estar presentes los controles sobre la custodia y movimiento físico de los activos. En ambos ejemplos anteriores, si el auditor concluye que la eficacia de tales pruebas sustantivas sería menoscabada, deberá buscar seguridad adicional o bien examinar las cuentas a la fecha de cierre de los estados financieros.

06. El auditor deberá analizar si existen situaciones o circunstancias de negocios que cambian rápidamente y que pudieran predisponer a la administración a distorsionar los estados financieros en el período remanente. Si tales circunstancias o condiciones se hacen presentes, el auditor podría concluir que las pruebas sustantivas para cubrir el período remanente no resultan eficaces para controlar el riesgo adicional de auditoría asociado a tales circunstancias o condiciones. En tales situaciones, las cuentas de activos, pasivos, ingresos y gastos afectadas debieran ser examinadas a la fecha de cierre de los estados financieros.
07. El auditor debiera analizar si los saldos de fin de año de las cuentas de activos, pasivos, ingresos y gastos que podrían seleccionarse para el examen interino se pueden proyectar razonablemente en cuanto a monto, importancia relativa y composición. Debiera, también, considerar si los procedimientos de la entidad son apropiados para analizar y ajustar tales cuentas a fechas interinas y para establecer los cortes contables correctos. Además, el auditor debiera determinar si el sistema contable proporcionará información suficiente sobre los saldos a la fecha de cierre de los estados financieros y sobre las transacciones del período remanente para permitir la investigación de: (a) transacciones o asientos contables inusuales y significativos (incluyendo aquellos en o cerca de fin de año); (b) otras causas de fluctuaciones significativas o fluctuaciones esperadas que no ocurrieron; y (c) cambios en la composición de los saldos de las cuentas. Si el auditor concluye que la evidencia referente a lo anterior no será suficiente para los efectos de controlar el riesgo de auditoría, la cuenta debiera ser examinada a la fecha de cierre de los estados financieros.

CONCLUSIONES DE AUDITORÍA QUE SE PUEDEN PROYECTAR HASTA LA FECHA DE CIERRE DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

08. Para lograr los objetivos de auditoría a la fecha de cierre de los estados financieros, el diseño de las pruebas sustantivas que cubren el período remanente debiera considerar el grado de seguridad de dichas pruebas y de las pruebas sustantivas aplicadas a las cuentas de los estados financieros a fecha interina, así como la confianza de auditoría proporcionada por el riesgo de control determinado. Tales pruebas debieran abarcar: (a) la comparación de la información relativa a los estados financieros a la fecha de cierre, con información comparable a la fecha interina, para identificar e investigar montos que parecen inusuales y (b) otros procedimientos analíticos o pruebas sustantivas, o una combinación de ambos, a fin de proporcionar una base razonable para proyectar, a la fecha de cierre de los estados financieros, las conclusiones de auditoría relativas a las afirmaciones sometidas a prueba directa o indirectamente a la fecha interina.⁽²⁾
09. Si se detectan errores en los saldos de las cuentas a fechas interinas, el auditor debiera evaluar la necesidad de modificar la naturaleza, oportunidad o alcance planificado de las pruebas sustantivas que cubren el período remanente y que tienen relación con dichas cuentas, o volver a ejecutar los procedimientos de auditoría a la fecha de cierre de los estados financieros. La evaluación de la posible existencia de errores a la fecha de cierre de los estados financieros debiera basarse en el criterio del auditor respecto del estado de la(s) cuenta(s) en particular a esa fecha, después de considerar: (a) las posibles implicancias de la naturaleza y causa de los errores detectados a la fecha interina, (b) su posible relación con otras fases de la auditoría, (c) las correcciones registradas posteriormente por la entidad, y (d) los resultados de los procedimientos de auditoría que cubren el período remanente (incluyendo aquellos dirigidos a cubrir posibles errores específicos). Por ejemplo, el auditor podría concluir que la estimación de notas de crédito sin registrar a una fecha interina es representativa de tales errores a la fecha de cierre de los estados financieros, basado en los resultados de pruebas sustantivas que

²⁾ Los factores que deben ser considerados al determinar la combinación apropiada de pruebas sustantivas y procedimientos analíticos, incluyen: (1) la naturaleza de las transacciones y saldos en relación con las afirmaciones correspondientes (2) la disponibilidad de información histórica y otros criterios a utilizarse en los procedimientos analíticos, y (3) la disponibilidad de registros que se necesitan para realizar pruebas sustantivas eficaces y la naturaleza de las pruebas que son susceptibles de aplicar.

cubren el período remanente. En otros casos, la evaluación de posibles efectos sobre los estados financieros a la fecha de cierre, provenientes de otros tipos de errores en el corte contable a una fecha interina, debiera basarse en los resultados de la ejecución de pruebas sustantivas sobre el corte contable a la fecha de cierre.

COORDINACIÓN DE LA OPORTUNIDAD DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

10. La oportunidad de los procedimientos de auditoría debiera considerar, también, si los procedimientos de auditoría relacionados están debidamente coordinados. Esto incluye, por ejemplo:
- a) La coordinación de los procedimientos de auditoría aplicados a transacciones con partes relacionadas, con aquellos aplicados a los saldos correspondientes.
 - b) La coordinación de las pruebas sobre los cortes contables con las pruebas de cuentas relacionadas.
 - c) La mantención de un control de auditoría sobre activos de fácil realización, mientras se prueban simultáneamente dichos activos, conjuntamente con caja y bancos, préstamos bancarios y otras partidas relacionadas.

Las decisiones de coordinación de procedimientos relacionados de auditoría deberían tomarse a la luz del nivel determinado de riesgo de control y de los procedimientos específicos de auditoría que podrían aplicarse, ya sea para el período remanente, a fin de año o ambos.

SECCIÓN 315

COMUNICACIONES ENTRE EL AUDITOR PREDECESOR Y EL AUDITOR SUCESOR

Introducción

1. Esta Sección proporciona una guía acerca de las comunicaciones entre el auditor predecesor y el sucesor cuando está en proceso un cambio de auditores o éste ya se ha efectuado. También proporciona una guía acerca de la comunicación a efectuar cuando se descubren posibles afirmaciones erróneas en los estados financieros examinados por un auditor predecesor. Esta Sección se aplica cada vez que un auditor independiente esté considerando aceptar un compromiso para efectuar una auditoría o una segunda auditoría (ver el párrafo 14 de esta Sección) de los estados financieros de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y después que ese auditor haya sido designado para realizar tal compromiso.
2. Para los fines de esta Sección, el término “auditor predecesor” se refiere a un auditor que (a) ha emitido un informe de auditoría acerca de los estados financieros más recientes o fue contratado pero no completó la auditoría de ningún estado financiero posterior⁽¹⁾ y (b) ha renunciado, ha rehusado aceptar ser designado nuevamente, o ha sido informado que sus servicios han terminado o que podrían ser terminados. El término “auditor sucesor” se refiere a un auditor que esté considerando aceptar un compromiso para realizar una auditoría de estados financieros pero no se ha comunicado con el auditor predecesor, de acuerdo con lo dispuesto en los párrafos 07 al 10, como también a un auditor que ya ha aceptado tal compromiso.

⁽¹⁾ Si por alguna circunstancia, el auditor sucesor es reemplazado antes de concluir el compromiso de auditoría y emitir su informe., este auditor también se considera que es un auditor predecesor. En tales situaciones existen dos auditores predecesores: el auditor que emitió un informe acerca de los estados financieros más recientemente auditados y el auditor que fue contratado pero no completó la auditoría de ningún estado financiero posterior.

CAMBIO DE AUDITORES

3. Un auditor puede efectuar una propuesta para un compromiso antes de comunicarse con el auditor predecesor. Sin embargo, la aceptación definitiva del compromiso debiera quedar sujeta a la evaluación de las comunicaciones descritas en los párrafos 07 al 10.
4. Son aconsejables además otras comunicaciones entre los auditores sucesores y predecesores, descritas en el párrafo 11, con el objeto de ayudar en la planificación del compromiso. El auditor sucesor puede iniciar estas otras comunicaciones antes de la aceptación del compromiso o posteriormente a ella.
5. Cuando más de un auditor está considerando aceptar un compromiso, no se espera que el auditor predecesor se encuentre dispuesto a responder las consultas de ellos, hasta que uno haya sido seleccionado por el cliente y éste ha aceptado el compromiso sujeto a la evaluación de las comunicaciones con el auditor predecesor, de acuerdo con lo dispuesto en los párrafos 07 al 10.
6. La iniciativa de comunicarse corresponde al el auditor sucesor. La comunicación puede ser escrita u oral. Tanto el auditor predecesor como el sucesor deben mantener confidencialidad sobre la información intercambiada por ellos. Esta obligación se aplica ya sea que el auditor sucesor acepte o no el compromiso

**COMUNICACIONES QUE DEBIERAN EFECTUARSE
PREFERENTEMENTE ANTES QUE EL AUDITOR SUCESOR ACEPTÉ
EL COMPROMISO**

7. Consultar al auditor predecesor es un procedimiento necesario ya que éste podría proporcionar información que ayude al auditor sucesor a determinar si acepta o no el compromiso. El auditor sucesor debiera tener presente que, entre otras cosas, el auditor predecesor y el cliente pueden no estar de acuerdo respecto a principios de contabilidad, procedimientos de auditoría o materias significativas similares.
8. El auditor sucesor debiera solicitar permiso al potencial cliente para efectuar consultas al auditor predecesor antes de aceptar en forma definitiva el compromiso. Un auditor está impedido de divulgar información confidencial obtenida durante dicho proceso, a no ser que el cliente específicamente lo

consienta. De este modo, el auditor sucesor debiera solicitar al potencial cliente que autorice al auditor predecesor para responder la totalidad de las consultas que el auditor sucesor le formule. Si un potencial cliente se negara a permitir que el auditor predecesor responda o limite las respuestas, el auditor sucesor debería indagar en cuanto a las razones y considerar las implicancias de dicha negativa en su decisión de aceptar o no el compromiso.

9. El auditor sucesor debiera formular consultas específicas y razonables al auditor predecesor sobre materias que le ayudarían a determinar si acepta o no el compromiso. Las materias sometidas a consultas deberían incluir:
 - Información que pueda relacionarse con la integridad de la administración.
 - Desacuerdos con la administración en cuanto a principios de contabilidad, procedimientos de auditoría u otras materias significativas similares.
 - Comunicaciones al comité de auditoría u otros con autoridad y responsabilidad equivalentes⁽²⁾ en cuanto a fraude, irregularidades, actos ilegales de los clientes y materias relacionadas con el control interno⁽³⁾.
 - La interpretación del auditor predecesor acerca de las razones para cambiar auditores.

El auditor sucesor podría considerar otras consultas.

⁽²⁾ Para las entidades que no poseen comité de auditoría, la frase "otros con autoridad y responsabilidad equivalente", pueden incluir al consejo de directores, o al propietario en aquellas entidades administradas por sus dueños.

⁽³⁾ Ver Sección 325, *Comunicación de Condiciones Relacionadas al Control Interno en una Auditoría de Estados Financieros*.

10. El auditor predecesor debiera responder con prontitud y en su totalidad, sobre la base de hechos conocidos, a las consultas hechas por el auditor sucesor. Sin embargo, si el auditor predecesor decide no responder totalmente las consultas debido a circunstancias inusuales, tales como litigio inminente, amenazante o potencial; procesos disciplinarios; u otras circunstancias inusuales, debiera expresar claramente que la respuesta es limitada. Si el auditor sucesor recibe una respuesta limitada, debiera considerar sus

implicancias para decidir si acepta o no el compromiso.

OTRAS COMUNICACIONES

11. El auditor sucesor debiera solicitar al cliente que autorice al auditor predecesor para que éste permita una revisión de sus papeles de trabajo. El auditor predecesor podría desear que se soliciten una carta de consentimiento y aceptación por parte del cliente para documentar esta autorización en un esfuerzo por reducir los posibles malentendidos acerca del alcance de las autorizaciones comunicadas⁽⁴⁾. Es costumbre que en tales circunstancias el mismo auditor predecesor se ponga a disposición del auditor sucesor y que ciertos papeles de trabajo estén disponibles para su revisión. El auditor predecesor debiera determinar qué papeles de trabajo podrían ser revisados y cuáles copiados. El auditor predecesor normalmente debiera permitir al auditor sucesor que revise los papeles de trabajo, incluyendo documentación de la planificación, control interno, resultados de la auditoría y otras materias contables permanentes y significativas para la auditoría, tales como los papeles de trabajo con el análisis de las cuentas del balance y aquellos relacionados con contingencias. Además, el auditor predecesor debiera llegar a un entendimiento con el auditor sucesor en cuanto al uso de los papeles de trabajo⁽⁵⁾. Hasta donde el auditor predecesor permita el acceso a los papeles de trabajo, es asunto de juicio profesional.

⁽⁴⁾ El Apéndice A contiene una carta ilustrativa del consentimiento y aceptación por parte del cliente.

⁽⁵⁾ Antes de permitir el acceso a los papeles de trabajo, el auditor predecesor podría desear obtener una comunicación por escrito del auditor sucesor en cuanto al uso de los papeles de trabajo. El Apéndice B contiene una carta ilustrativa de aceptación del auditor sucesor.

USO DE LAS COMUNICACIONES DEL AUDITOR SUCESOR

12. El auditor sucesor debiera obtener suficiente y adecuada evidencia comprobatoria con el objeto de proporcionar una base razonable para expresar una opinión sobre los estados financieros que él se comprometió a examinar, incluyendo evaluar la consistencia en la aplicación de los principios contables. La evidencia de auditoría utilizada para analizar el impacto de los saldos de apertura en los estados financieros del año en curso y la consistencia de los principios contables, es materia de juicio profesional. Esta evidencia de

auditoría puede incluir los estados financieros auditados más recientes, el informe del auditor predecesor sobre los mismos, los resultados de las consultas al auditor predecesor, los resultados de la revisión de los papeles de trabajo del auditor predecesor por parte del auditor sucesor y los procedimientos de auditoría realizados sobre transacciones del presente período, que puedan aportar evidencia acerca de la consistencia de los saldos de apertura. Por ejemplo, la evidencia reunida durante la auditoría del año en curso, podría aportar información acerca de la realización y existencia de los documentos por cobrar e inventarios que aparecen registrados en los saldos de apertura. El auditor sucesor también puede aplicar adecuados procedimientos de auditoría a los saldos registrados a comienzos del período bajo examen y a las transacciones de períodos anteriores.

13. La revisión del auditor sucesor de los papeles de trabajo del auditor predecesor puede afectar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos del auditor sucesor con respecto a los saldos de apertura y consistencia de los principios contables. Sin embargo, la naturaleza, oportunidad y alcance del trabajo de auditoría llevado a cabo y las conclusiones alcanzadas son solamente de responsabilidad del auditor sucesor. Al emitir su opinión, el auditor sucesor no debiera hacer referencia a la opinión o al trabajo del auditor predecesor como base, en parte, para la emisión de su propia opinión.

AUDITORÍA A ESTADOS FINANCIEROS QUE ANTERIORMENTE HABÍAN SIDO AUDITADOS

14. Si a un auditor se le solicita que efectué una auditoría e informe acerca de estados financieros que anteriormente han sido auditados y dictaminados (en lo sucesivo referido como una segunda auditoría), el auditor que está considerando la aceptación del compromiso de efectuar una segunda auditoría, también es considerado como un auditor sucesor, asimismo, el auditor que informó previamente también es considerado como un auditor predecesor. Además de las comunicaciones descritas en los párrafos 07 al 10, el auditor sucesor debiera declarar que el propósito de las consultas es obtener información para determinar si acepta o no el compromiso de realizar una segunda auditoría.
15. Si el auditor sucesor acepta el compromiso de efectuar una segunda auditoría, podrá considerar en la planificación de ella la información obtenida de las consultas formuladas al auditor predecesor, la revisión del informe y los papeles de trabajo del mismo. Sin embargo, la información obtenida de las

consultas formuladas al auditor predecesor, la revisión del informe y los papeles de trabajo, no es suficiente para proporcionar una base que le permita expresar una opinión. La naturaleza, oportunidad y alcance del trabajo de auditoría a realizar y las conclusiones alcanzadas durante una segunda auditoría son únicamente de responsabilidad del auditor sucesor.

16. El auditor sucesor debiera planificar y realizar la segunda auditoría de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. El auditor sucesor no debiera asumir responsabilidad por el trabajo del auditor predecesor o emitir un informe que refleje una responsabilidad compartida como está definida en la Sección 543 “Parte de la Auditoría realizada por otros Auditores Independientes”. Asimismo se debe considerar que el auditor predecesor no es un especialista como se define en la Sección 336, “Uso del Trabajo de un Especialista”, ni un auditor interno como se define en la Sección 322, “Consideración del Auditor Independiente de la Función de Auditoría Interna en una Auditoría de Estados Financieros”.
17. Si el auditor sucesor efectuara una auditoría al período corriente, los resultados de dicha auditoría podrían ser considerados en la planificación y realización de la segunda auditoría del período o períodos precedentes, a la vez que podría proporcionar evidencia comprobatoria que sería de utilidad al realizar su segunda auditoría.
18. Si en un compromiso de segunda auditoría, el auditor sucesor no puede obtener suficiente evidencia comprobatoria para expresar una opinión acerca de los estados financieros, éste debiera emitir una opinión con salvedad o abstenerse de opinar debido a la imposibilidad de realizar procedimientos que considera necesarios bajo las circunstancias.
19. El auditor sucesor debería solicitar los papeles de trabajo correspondientes al período o períodos bajo segunda auditoría y del período anterior a éstos. Sin embargo, el alcance, hasta donde el auditor predecesor permite el acceso a los papeles de trabajo, es asunto de juicio profesional (ver párrafo 11 de esta Sección).
20. En una segunda auditoría, el auditor sucesor generalmente no podrá observar inventarios o realizar conteos físicos a la fecha o fechas de dicha auditoría en

la forma señalada en los párrafos 03 al 07 de la Sección 331, “Observación de la Toma de Inventarios Físicos”. En tales casos, el auditor sucesor podría considerar el conocimiento obtenido a través de su revisión de los papeles de trabajo del auditor predecesor y las consultas a éste, a fin de determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos que se aplicarían en tales circunstancias. El auditor sucesor que realiza la segunda auditoría, debería observar o realizar algunos conteos físicos de los inventarios en una fecha posterior a la del período bajo segunda auditoría, si estos son significativos, y en relación con la auditoría actual, aplicando apropiadas pruebas de transacciones. Los procedimientos apropiados pueden incluir pruebas a transacciones de períodos anteriores, revisiones a los registros de cuentas de períodos anteriores y la aplicación de procedimientos analíticos, tales como pruebas a las ganancias brutas.

DESCUBRIMIENTO DE POSIBLES AFIRMACIONES ERRÓNEAS EN LOS ESTADOS FINANCIEROS EXAMINADOS POR UN AUDITOR PREDECESOR

21. Si durante la auditoría o segunda auditoría, el auditor sucesor se entera de información que lo lleve a creer que los estados financieros examinados por el auditor predecesor puedan requerir una modificación, el auditor sucesor debería requerir al cliente que informe al auditor predecesor acerca de esta situación y hacer los arreglos para que las tres partes discutan esta información e intenten resolver el asunto. El auditor sucesor debiera comunicar al auditor predecesor cualquier información que éste necesite considerar, de acuerdo con la Sección 561, “Descubrimiento Posterior de Hechos Existentes a la Fecha del Informe del Auditor”, la cual establece los procedimientos que un auditor debe seguir cuando se descubran hechos posteriores que podrían haber afectado la auditoría de los estados financieros previamente informados (6).
22. Si el cliente se niega a informar al auditor predecesor o si el auditor sucesor no está satisfecho con la resolución del asunto, el auditor sucesor debería evaluar (a) las posibles implicancias en el compromiso vigente y (b) determinar si renuncia o no al compromiso. Además, el auditor sucesor podría desear consultar a su asesor legal para determinar el curso apropiado de acciones a seguir.

(6) Ver la sección 508, Informe de los Auditores sobre los Estados Financieros, párrafos 77 al 82.

APÉNDICE A

ILUSTRACIÓN DE LA CARTA DE CONSENTIMIENTO Y ACEPTACIÓN POR PARTE DEL CLIENTE

El párrafo 11 de esta Sección establece que " El auditor sucesor debería solicitar al cliente que autorice al auditor predecesor para que éste permita una revisión de sus papeles de trabajo. El auditor predecesor podría desear que se solicite un consentimiento y una carta de aceptación por parte del cliente para documentar esta autorización en un esfuerzo por reducir los malentendidos acerca del alcance de las autorizaciones comunicadas". La siguiente carta se presenta sólo para fines ilustrativos y no es requerida por las normas profesionales.

[*Fecha*]

Empresas ABC
[*Dirección*]

Ustedes han otorgado su consentimiento para permitir que [*nombre de la firma sucesora*], como auditores independientes sucesores de las Empresas ABC, tengan acceso a nuestros papeles de trabajo relacionados con nuestra auditoría de los estados financieros al 31 de diciembre de 20X1 de Empresas ABC. También nos han otorgado su consentimiento para responder plenamente a las consultas de [*nombre de la firma sucesora*]. Ustedes entienden y están de acuerdo que la revisión de nuestros papeles de trabajo es sólo para los fines de obtener un conocimiento sobre Empresas ABC y cierta información sobre nuestra auditoría para asistir a [*nombre de la firma sucesora*] en la planificación de la auditoría de los estados financieros de Empresas ABC al 31 de diciembre de 20X2.

Por favor confirmen su acuerdo con lo anterior firmando y fechando una copia de la presente carta y devolverla a nosotros.

Adjuntamos el formulario de carta que proporcionaremos [*nombre de la firma sucesora*] en cuanto al uso de los papeles de trabajo.

Atentamente,

[*Auditor Predecesor*]

Por: _____

Aceptación

Empresas ABC

Por: _____ Fecha: _____

APÉNDICE B

CARTA ILUSTRATIVA DE ACEPTACIÓN DEL AUDITOR SUCESOR

El párrafo 11, en la nota 5 al pie, de esta Sección, establece “Antes de permitir el acceso a los papeles de trabajo, el auditor predecesor podría desear obtener una comunicación por escrito del auditor sucesor en cuanto al uso de los papeles de trabajo” La siguiente carta se presenta sólo para fines ilustrativos y no es requerida por las normas profesionales.

[*Fecha*]

[*Auditor Sucesor*]

[*Dirección*]

Hemos examinado los estados financieros al 31 de diciembre de 20X1 de las Empresas ABC de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas. Emitimos un informe sobre dichos estados financieros y no hemos efectuado ningún procedimiento de auditoría posterior a la fecha de dicho informe. En cuanto a su auditoría de estados financieros de Empresas ABC de 20X2, ustedes han solicitado acceso a nuestros papeles de trabajo preparados en relación con dicha auditoría. Empresas ABC ha autorizado a nuestra firma para que les permita revisar dichos papeles de trabajo.

Nuestra auditoría a los estados financieros de Empresas ABC y los papeles de trabajo relacionados con ella no fueron planificados ni conducidos contemplando su revisión. Por lo tanto, los rubros que son de posible interés para ustedes no han sido específicamente abordados. La aplicación de nuestro juicio profesional y la evaluación del riesgo y materialidad para el propósito de nuestro examen, implica que pueden haber existido materias que podrían haber sido evaluadas por ustedes en forma diferente. No efectuamos ninguna representación en cuanto a la suficiencia o propiedad de la información contenida en nuestros papeles de trabajo para sus propósitos.

Entendemos que el propósito de su revisión es obtener información acerca de Empresas ABC y los resultados de nuestra auditoría de 20X1 para ayudarlos a planificar su auditoría de 20X2 de Empresas ABC. Sólo para dicho propósito, le

proporcionaremos acceso a nuestros papeles de trabajo relacionados con tal objetivo.

En caso de ser requerido, les proporcionaremos copias de dichos papeles de trabajo que contienen información concreta acerca de Empresas ABC. Ustedes acuerdan someter, cualquier copia de dichos papeles de trabajo o información derivada de nuestros papeles de trabajo, a su política normal de retención de los papeles de trabajo y protección de la información confidencial del cliente. Además, en el evento de una petición de terceros de acceder a sus papeles de trabajo preparados y relacionados con sus auditorías de Empresas ABC, ustedes acuerdan obtener nuestro permiso antes de permitir voluntariamente cualquier acceso a nuestros papeles de trabajo o información derivada de otra manera de nuestros papeles de trabajo, y obtener de parte nuestra cualquier divulgación de tales terceros. Ustedes acuerdan avisarnos oportunamente y suministrarnos una copia de cualquier comparendo, citación u otra orden de un tribunal para acceder a sus papeles de trabajo que incluyan copias de nuestros papeles de trabajo o información derivada de los mismos.

Por favor sírvanse confirmar su acuerdo con lo anterior firmando y fechando una copia de esta carta remitiéndola a nosotros.

Atentamente,

[Auditor Predecesor]

Por: _____

Aceptación:

[Auditor Sucesor]

Por: _____ Fecha: _____

Aun con el consentimiento del cliente, el acceso a los papeles de trabajo del auditor predecesor todavía podría ser limitado. La experiencia ha demostrado que el auditor predecesor podría estar dispuesto a otorgar un acceso más amplio si se le da una seguridad adicional respecto al uso de los papeles de trabajo. Por ello, el auditor sucesor podría considerar acordar las siguientes limitaciones en la revisión

de los documentos de trabajo del auditor predecesor con el objeto de obtener un acceso más amplio:

- El auditor sucesor no comentará, verbalmente o por escrito, a ninguna persona como resultado de la revisión en cuanto a si el examen del auditor predecesor se realizó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.
- El auditor sucesor no proporcionará testimonio pericial o servicios de apoyo de litigios, o en caso contrario, aceptar un compromiso para comentar informes relacionados con la calidad de la auditoría del auditor predecesor.
- El auditor sucesor no utilizará los procedimientos de auditoría o resultado de los mismos documentados en los papeles de trabajo del auditor predecesor como materia probatoria para emitir una opinión acerca de los estados financieros de 20X2 de las Empresas ABC.

El siguiente párrafo ilustra lo anterior:

Debido a que su revisión de nuestros papeles de trabajo es sólo aceptada para el propósito descrito más arriba y no puede ocasionar una revisión de todos nuestros papeles de trabajo, ustedes acuerdan que (1) la información obtenida en la revisión, no será usada por ustedes para ningún otro propósito, (2) ustedes no comentarán, verbalmente o por escrito, a nadie como resultado de esa revisión en cuanto a si nuestra auditoría se realizó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, (3) ustedes no proporcionarán testimonio pericial o servicios de apoyo de litigios, ni aceptarán un compromiso para comentar los informes relacionados con la calidad de nuestra auditoría, y (4) ustedes no utilizarán los procedimientos de auditoría o sus resultados documentados en nuestros papeles de trabajo, como materia probatoria al emitir su opinión acerca de los estados financieros de 20X2 de Empresas ABC.

SECCION 319

CONSIDERACIÓN DEL CONTROL INTERNO EN UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

Introducción

01. Esta Sección provee orientación sobre la forma en que el auditor independiente debe considerar el control interno de una entidad en una auditoría de estados financieros realizada en conformidad con normas de auditoría generalmente aceptadas. Esta Sección define el control interno ¹, describe los objetivos y componentes del control interno y explica la forma en que el auditor debería considerar el control interno al planear y ejecutar una auditoría. En especial, esta Sección orienta sobre la implementación de la segunda norma de la ejecución del trabajo, señalando que el auditor deberá adquirir un entendimiento suficiente del control interno para planificar la auditoría y para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas que deberán efectuarse.
02. En todas las auditorías, el auditor debiera adquirir un entendimiento suficiente del control interno para planificar la auditoría. Para esto debería realizar procedimientos para comprender el diseño de los controles relevantes para una auditoría de estados financieros y si dichos controles han sido puestos en operación. Para lograr tal entendimiento, el auditor considera la forma en que la entidad hace uso de la tecnología de la información (TI) ² y los procedimientos manuales que pueden afectar los controles relevantes para la auditoría. El auditor evalúa entonces el riesgo de control correspondiente a las aseveraciones asociadas al saldo de la cuenta, al tipo de transacción y a la revelación de los componentes de los estados financieros.

¹ El control interno también puede ser llamado estructura de control interno.

² La tecnología de la información (TI) abarca medios automatizados para originar, procesar, almacenar y comunicar información, e incluye aparatos de grabación, sistemas de comunicación, sistemas computacionales (entre ellos, componentes de hardware y software y datos), y otras herramientas electrónicas. El uso que haga una entidad de la TI puede ser extenso; el auditor está interesado primordialmente en el uso que haga la entidad de la TI para iniciar, registrar, procesar e informar transacciones u otros datos financieros.

03. El auditor puede determinar que la evaluación de riesgo de control bajo el nivel máximo ¹ para ciertas aseveraciones debería ser efectiva y más eficiente que sólo la ejecución de pruebas sustantivas (la mayor probabilidad que un error significativo pudiera ocurrir y no ser evitado o detectado oportunamente por la estructura de control interno de una entidad) porque considera que es poco probable que los procedimientos o políticas sean apropiados para una afirmación, o porque es poco probable que sean efectivos, o porque resultaría ineficiente evaluar su efectividad. Además, es posible que el auditor determine que no es práctico o posible restringir el riesgo de detección a un nivel aceptable con sólo realizar pruebas sustantivas con respecto a una o más aseveraciones de los estados financieros. Como alternativa, el auditor puede obtener evidencia sobre la efectividad del diseño y operación de una política o procedimiento que respalde un nivel menor de riesgo de control. Tal evidencia puede obtenerse de las pruebas de controles planificadas y efectuadas simultáneamente con la obtención de su entendimiento ², o por los procedimientos efectuados para obtener ese entendimiento y que no se planificaron específicamente como pruebas de controles. Después de obtener el entendimiento y establecer el riesgo de control, el auditor puede buscar una reducción adicional en el nivel determinado del riesgo para ciertas afirmaciones. En esos casos, el auditor considera si sería posible obtener evidencia suficiente para sustentar esa reducción y si resultaría eficiente efectuar pruebas adicionales de controles para obtener dicha evidencia.
04. Alternativamente, es posible que el auditor determine el riesgo de control a su nivel máximo debido a que considera que no es probable que los controles sean necesarios con respecto a una aseveración o que no es probable que sean eficaces, o porque evaluar la eficacia de los controles sería ineficiente. Sin embargo, el auditor necesita asegurarse que con sólo realizar pruebas sustantivas se podría restringir el riesgo de detección a un nivel aceptable. Cuando existe evidencia que una entidad inicia, registra o procesa información financiera en forma electrónica, la capacidad del auditor para lograr la seguridad deseada sólo con pruebas sustantivas disminuiría significativamente.

¹ El riesgo de control puede ser evaluado en términos cuantitativos, tales como porcentajes, o términos no cuantitativo que varían, como por ejemplo, desde un máximo a un mínimo. El término "nivel máximo" es utilizado en esta Sección para representar la mayor probabilidad de que un error significativo que pudiera ocurrir en una aseveración de los estados financieros no sea evitado o detectado oportunamente por el control interno de una entidad.

² Si el auditor no puede obtener dicha evidencia, él debe remitirse a la sección 326, Evidencia, párrafos 14 y 25.

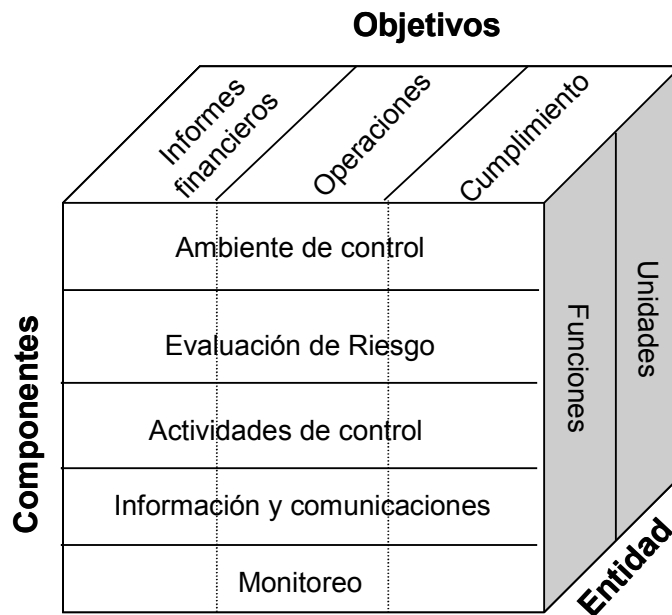
05. El auditor utiliza los conocimientos derivados de su entendimiento del control interno y del nivel determinado del riesgo de control para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas sustantivas para las afirmaciones contenidas en los estados financieros.

Definición de Control Interno

06. El control interno es un proceso, efectuado por el directorio de una entidad, la gerencia y otros miembros del personal, diseñado para entregar una seguridad razonable respecto al logro de objetivos en los siguientes aspectos:
- (a) confiabilidad de la información financiera, (b) efectividad y eficiencia de las operaciones, y (c) cumplimiento de leyes y regulaciones.
07. El control interno comprende los siguientes cinco componentes interrelacionados:
- a. *El Ambiente de control* refleja el estilo de una organización e influye en la conciencia de control de los miembros de la organización. Es la base de todos los otros componentes del control interno, aportando disciplina y estructura.
 - b. *La Evaluación de riesgo* es el proceso de identificación y análisis que hace una entidad de los riesgos relevantes para lograr sus objetivos, estableciendo las bases para determinar cómo se deben administrar los riesgos.
 - c. *Las actividades de control* son las políticas y procedimientos que ayudan a asegurar que se estén ejecutando las directrices de la Administración.
 - d. *Los sistemas de información y comunicaciones* soportan la identificación, captura e intercambio de información de una forma y en un plazo determinado que permiten a las personas desarrollar sus responsabilidades.
 - e. *El monitoreo* es un proceso que permite evaluar la calidad de la gestión del control interno a lo largo del tiempo.

Relación entre Objetivos y Componentes

08. Hay una relación directa entre los objetivos, que son los que una entidad se esfuerza por lograr, y los componentes, que representan lo que se necesita para alcanzar los objetivos. Además, el control interno es relevante para toda la entidad, o para cualquiera de sus unidades operativas o áreas de negocio. Estas relaciones se representan en el cuadro siguiente:



09. Aunque el control interno de una entidad se refiere a objetivos en cada uno de los aspectos mencionados en el párrafo 6, no todos estos objetivos y controles relacionados son relevantes para una auditoría de los estados financieros de la entidad. Asimismo, aunque el control interno es relevante para toda la entidad o para cualquiera de sus unidades operacionales o áreas de negocio, para planificar y efectuar una auditoría efectiva podría no ser necesario un entendimiento del control interno relevante para cada una de las unidades operativas y áreas de negocio de la entidad.

Objetivo de la preparación de Estados Financieros

10. Generalmente los controles que son relevantes para una auditoría están relacionados con el objetivo de la entidad de preparar estados financieros para propósitos externos, y que dichos estados financieros son presentados razonablemente de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados o con una base de contabilidad distinta a dichos principios de contabilidad ¹.

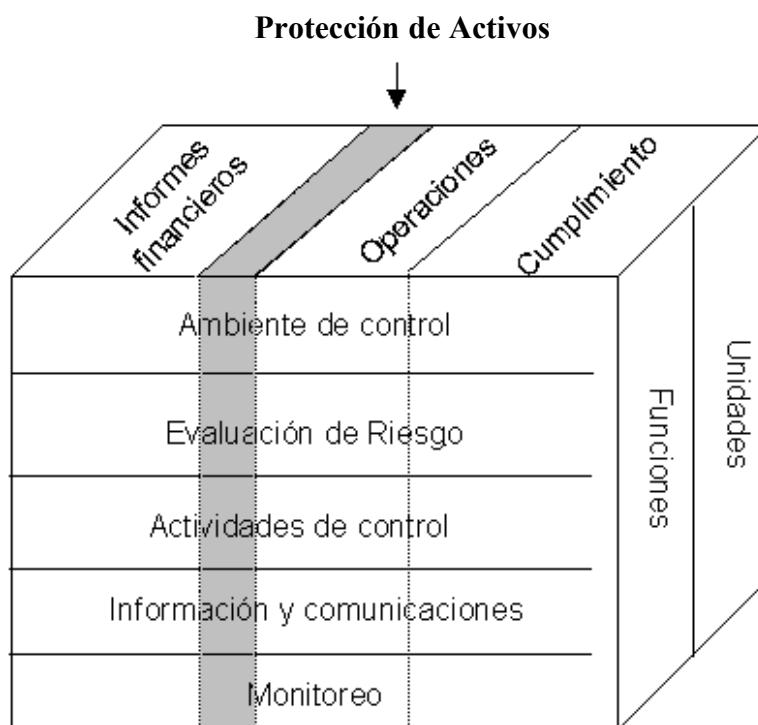
¹ El término base de contabilidad, distinta de los principios de contabilidad generalmente aceptados se define en la sección 623, Informes Especiales, párrafo 04. En lo sucesivo, la referencia a principios de contabilidad generalmente aceptados en esta sección incluye, cuando ello corresponda, la base de contabilidad.

Objetivos de las Operaciones y del Cumplimiento

11. Los controles relacionados con los objetivos de operaciones y de cumplimiento pueden ser relevantes para una auditoría si dicen relación con datos que el auditor evalúa o utiliza al aplicar procedimientos de auditoría. Por ejemplo, los controles relacionados con información no financiera que el auditor utiliza en procedimientos analíticos, tales como estadísticas de producción, podrían ser relevantes para una auditoría. También podrían ser relevantes los controles relacionados con la detección de incumplimiento con leyes y regulaciones que podrían tener un efecto directo y significativo en los estados financieros, tales como los controles sobre el cumplimiento con leyes y regulaciones utilizados para determinar la provisión de impuesto a la renta.
12. Por lo general, una entidad tiene controles relacionados con objetivos que no son relevantes para una auditoría y por lo mismo no necesitan ser considerados. Por ejemplo, controles relativos al cumplimiento con regulaciones sobre salud y seguridad o concernientes a la eficacia y eficiencia de ciertos procesos de toma de decisiones (tales como el precio adecuado a cobrar por sus productos o si hacer gastos por ciertas actividades de investigación y desarrollo o publicidad), cuando son importantes para la entidad, generalmente no se relacionan con una auditoría de estados financieros. De la misma forma, es probable que una entidad utilice un sistema sofisticado de controles automatizados para lograr operaciones eficientes y efectivas (como el sistema de controles automatizados de una aerolínea comercial para mantener los itinerarios de vuelo), pero generalmente estos controles no serán relevantes para la auditoría de los estados financieros y por lo tanto no necesitan ser considerados.

Protección de activos

13. El control interno sobre la protección de activos para evitar adquisiciones, enajenaciones y usos no autorizados puede incluir controles relacionados con informes financieros y objetivos de operaciones. Esta relación se representa a continuación:



Al obtener un entendimiento de cada uno de los componentes del control interno para planificar la auditoría, la consideración del auditor de los controles de salvaguarda se limita generalmente a aquellos pertinentes a la confiabilidad de la información financiera. Por ejemplo, el uso de un sistema de caja fuerte para custodiar efectivo o de contraseñas para limitar el acceso a datos y programar que procesen desembolsos de caja, pueden ser relevantes para una auditoría de estados financieros. Por el contrario, los controles para prevenir el uso excesivo de materiales en la producción, generalmente no son relevantes para una auditoría de estados financieros.

Aplicación de los Componentes del control interno a una Auditoría de Estados Financieros.

14. La división del control interno en cinco componentes provee un marco útil para que los auditores consideren el impacto del control interno de una entidad en la auditoría. Sin embargo, esta división no necesariamente refleja la forma en que una entidad considera e implementa el control interno. Del mismo modo, la consideración primordial del auditor es si un control específico afecta las aseveraciones de los estados financieros más que la clasificación del mismo dentro de cualquier componente en particular. Los controles relevantes para la auditoría son aquellos que individualmente o en conjunto con otros tienen la probabilidad de evitar o detectar errores significativos en las aseveraciones de los estados financieros. Es posible que tales controles existan en cualquiera de los cinco componentes.
15. Los cinco componentes del control interno son aplicables a la auditoría de toda entidad. Estos componentes deberían ser considerados en el siguiente contexto:
 - Tamaño de la entidad.
 - Organización y características de propiedad de la entidad.
 - Naturaleza de los negocios de la entidad.
 - Diversidad y complejidad de las operaciones de la entidad.
 - Requerimientos legales y regulatorios aplicables.
 - La naturaleza y la complejidad de los sistemas que forman parte del control interno de la entidad, incluye procesamiento de transacciones por organizaciones de servicios contratados externamente.

Efecto de la Tecnología de la Información (TI) en el Control Interno

16. El uso que una entidad haga de la TI puede afectar a cualquiera de los cinco componentes del control interno que son relevantes para el logro de los objetivos asociados a informes financieros, operacionales o de cumplimiento de normas de la entidad y de sus unidades operacionales o funciones empresariales. Por ejemplo, es posible que una entidad emplee la TI como parte de sistemas separados que respaldan sólo unidades, funciones o actividades específicas del negocio, tales como un único sistema de cuentas por cobrar para una unidad de negocio en particular o un sistema que controle el funcionamiento del equipo de una fábrica. Alternativamente, es posible que una entidad tenga sistemas complejos altamente integrados que compartan datos y se usen para respaldar todos los aspectos de los objetivos asociados a

informes financieros, operacionales o de cumplimiento de normas de la entidad.

17. El uso de la TI afecta también de manera fundamental el modo como se inician, registran, procesan e informan las transacciones.¹ En un sistema manual, una entidad utiliza procedimientos manuales y registra en formato de papel (por ejemplo, las personas pueden registrar manualmente órdenes de ventas en papel o en registros, autorizar créditos, preparar informes de despacho y facturas, y mantener registros de cuentas por cobrar). En un sistema así los controles son también manuales y pueden incluir procedimientos tales como aprobaciones y revisiones de actividades, y reconciliaciones y seguimientos de ítemes reconciliatorios. Alternativamente, es posible que una entidad tenga sistemas de información que utilicen procedimientos automatizados para iniciar, registrar, procesar e informar transacciones, en cuyo caso los registros en formato electrónico reemplazan documentos en papel tales como órdenes de compra, facturas, documentos de despacho y registros contables relacionados.

Los controles en sistemas que emplean TI consisten en una combinación de controles automatizados (por ejemplo, incorporados en programas computacionales) y controles manuales. Además, los controles manuales pueden ser independientes de TI, pueden usar información proveniente de TI, o pueden estar limitados al monitoreo efectivo del funcionamiento de TI o de controles automatizados y manejo de excepciones. Una combinación de controles manuales y automatizados en una entidad varía con la naturaleza y complejidad de la utilización de TI por ella.

18. La TI provee beneficios potenciales de eficacia y eficiencia para el control interno de una entidad porque le permite:
 - Aplicar consistentemente reglas de negocio predefinidas y realizar cálculos complejos en el procesamiento de grandes volúmenes de transacciones o datos.

¹ El párrafo 12 del Anexo define *iniciación, registro, procesamiento e informes* tal como se los usa en toda esta sección.

Es más, es posible que los controles manuales sean independientes de la TI, que usen información producida por la TI, o que estén limitados a vigilar que la TI y los controles automatizados funcionen eficazmente, y a manejar las excepciones. En una entidad, la mezcla de controles manuales y controles automatizados varía con la naturaleza y complejidad del uso que hace dicha entidad de la TI.

- Mejorar la oportunidad, disponibilidad y exactitud de la información.
- Facilitar el análisis adicional de la información.
- Mejorar la capacidad para monitorear el funcionamiento de las actividades de la entidad y sus políticas y procedimientos.
- Reducir el riesgo de que los controles sean eludidos.
- Mejorar la capacidad para alcanzar una segregación de funciones efectiva, mediante la implementación de controles de seguridad en aplicaciones, bases de datos y sistemas operativos.

19. La TI plantea también riesgos específicos para el control interno de una entidad, incluyendo:

- Confiar en sistemas o programas que estén procesando datos inadecuadamente, incorrectamente, o ambas cosas.
- Permitir el acceso no autorizado a datos, que puede resultar en la destrucción de datos o cambios indebidos en ellos, incluyendo el registro de transacciones no autorizadas o no existentes o el registro inadecuado de ellas.
- Realizar cambios no autorizados de los datos en los archivos maestros.
- Realizar cambios no autorizados a los sistemas o programas.
- Dejar de hacer los cambios necesarios en sistemas o programas.
- Permitir intervención manual inapropiada.
- Existir una potencial pérdida de datos.

20. El alcance y la naturaleza de estos riesgos de control interno varían dependiendo de la naturaleza y las características del sistema de información de la entidad. Por ejemplo, muchos usuarios, ya sea externos o internos, pueden acceder una base de datos común con información que afecta los informes financieros. En tales circunstancias, la falta de control en un sólo punto de entrada para usuarios puede comprometer la seguridad de toda la base de datos, lo que podría resultar en cambios inadecuados en los datos o en la destrucción de los mismos. Cuando al personal de TI o a usuarios de la misma se le dan privilegios de acceso o los obtienen de otra forma, distintos de los necesarios para realizar las funciones asignadas, puede ocurrir un quiebre en la segregación de funciones. Esto podría resultar en transacciones no autorizadas o cambios en los programas o datos que afecten los estados financieros. Por lo tanto, la naturaleza y las características del uso que hace una entidad de la TI en su sistema de información afectan el control interno de dicha entidad.

Limitaciones del Control Interno de una Entidad

21. El control interno, por muy bien diseñado que esté y por muy bien que opere, sólo puede entregar una seguridad razonable del logro de los objetivos de control de una entidad. La posibilidad de lograr dichos objetivos se ve afectada por las limitaciones inherentes al control interno. Entre ellas se puede mencionar el hecho de que el juicio humano al tomar decisiones puede ser errado y que desviaciones en el control interno pueden ocurrir debido a fallas humanas tales como simple error o equivocación. Por ejemplo, podrían ocurrir errores en el diseño, mantenimiento o monitoreo de controles automatizados. Si el personal a cargo de la TI en una entidad no entiende cabalmente la forma en que un sistema de entrada de pedidos procesa transacciones de ventas, puede diseñar erróneamente cambios en el sistema para procesar ventas de una nueva línea de productos. Por otra parte, es posible que tales cambios sean diseñados correctamente pero mal interpretados por personas que traducen el diseño a código de programa. También pueden darse errores en el uso de información generada por TI. Por ejemplo, se pueden diseñar controles automatizados para que informen transacciones que superen un límite especificado en pesos, con el propósito que las mismas sean revisadas por la administración. Pero es posible que quienes están a cargo de realizar la revisión no entiendan el propósito de dichos informes y, por lo mismo, no los revisen o no investiguen asuntos inusuales.
22. Además, los controles manuales o automatizados pueden ser eludidos por la colusión de dos o más personas o una administración inapropiada puede forzar el control interno. Por ejemplo, es posible que la administración suscriba acuerdos paralelos con clientes que alteren los términos y condiciones de los contratos estándares de la entidad en formas que podrían impedir el reconocimiento de ingresos. Del mismo modo, las rutinas de edición de un programa de software que estén diseñadas para identificar e informar transacciones que excedan límites de crédito especificados podrían ser forzadas o inhabilitadas.
23. El control interno es influenciado por las estimaciones y juicios cuantitativos y cualitativos efectuados por la administración al evaluar la relación costo-beneficio del control interno de una entidad. El costo del control interno de una entidad no debería exceder los beneficios que se espera obtener de él. Aun cuando la relación costo-beneficio es un criterio primordial que debería

ser considerado al diseñar el control interno, generalmente la medición precisa de costos y beneficios no es posible.

24. La costumbre, la cultura y el sistema de gobiernos corporativos pueden inhibir fraudes por parte de la administración, pero ellos no son disuasivos en forma absoluta. Del mismo modo, un ambiente de control efectivo, puede contribuir a reducir el riesgo de fraude. Por ejemplo, un Directorio, un Comité de Auditoría y una función de Auditoría Interna efectivas podrían inhibir una conducta impropia por parte de la administración. Por otra parte, el ambiente de control puede reducir la efectividad de otros componentes. Por ejemplo, cuando la presencia de incentivos para la administración crea una condición que podría causar un error significativo en los estados financieros, podría verse reducida la efectividad de las actividades de control.

Obtener un entendimiento del Control Interno

25. En toda auditoría, el auditor debería obtener un entendimiento suficiente de cada uno de los cinco componentes del control interno, mediante la realización de procedimientos destinados a entender los controles relevantes para una auditoría de estados financieros, y para determinar si ellos están en operación. Al planificar la auditoría, dicho conocimiento debería ser usado para:

- Identificar los tipos de errores potenciales.
- Considerar los factores que afectan el riesgo de errores significativos.
- Diseñar pruebas de controles, cuando sea el caso. Los párrafos 65 al 69 de esta sección analizan los factores que el auditor considera al determinar si debe realizar pruebas de controles.
- Diseñar pruebas sustantivas.

26. La naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos elegidos por el auditor para obtener un entendimiento variarán dependiendo del tamaño y complejidad de la entidad, la experiencia previa con ésta, la naturaleza de los controles específicos usados por la entidad, el uso de TI, la naturaleza y extensión de los cambios en sistemas y operaciones y la naturaleza de la documentación de los controles específicos. Por ejemplo, el entendimiento de la evaluación de riesgo necesario para planificar una auditoría para una entidad que opera en un ambiente relativamente estable puede ser limitado. También, el entendimiento necesario del monitoreo al planificar una auditoría para una entidad pequeña, no compleja, puede ser limitado. Igualmente, es

posible que el auditor necesite sólo un entendimiento limitado de las actividades de control al planificar la auditoría de una entidad no compleja que tenga una participación significativa del propietario-gerente en la aprobación y revisión de las transacciones y de los registros contables. Por otra parte, es posible que el auditor necesite un mayor entendimiento de las actividades de control para poder planificar una auditoría de una entidad que tenga un gran volumen de transacciones de ingresos y que dependa de TI para medir y facturar servicios basados en una estructura de tarifas compleja que cambia constantemente.

27. El determinar si un control ha sido puesto en operación en un momento del tiempo, difiere de determinar su efectividad operativa a través del tiempo. Al obtener un conocimiento sobre si los controles han sido puestos en operación el auditor determina que la entidad esté utilizándolos. Por otra parte, la efectividad operacional tiene que ver con la forma como el control (manual o automático) fue aplicado, la consistencia con la cual fue aplicado, y quien lo aplica. El auditor determina si los controles han sido puestos en funcionamiento como parte del entendimiento del control interno que se requiere para planificar la auditoría. El auditor evalúa la eficacia operacional de los controles como parte de la evaluación del riesgo de control, como se señala en los párrafos 62 al 83 de esta sección. Si bien el entendimiento del control interno y la evaluación del riesgo de control se analizan separadamente en esta sección, estas actividades pueden ser realizadas al mismo tiempo en una auditoría. Es más, es posible que algunos de los procedimientos realizados para lograr el entendimiento del control interno puedan proveer evidencia sobre la eficacia operacional de los controles relevantes para ciertas aseveraciones.
28. El entendimiento por parte del auditor del control interno puede a veces plantear dudas sobre si los estados financieros de una entidad pueden ser auditados. El cuestionamiento sobre la integridad de la administración puede ser tan importante que podría llevar al auditor a concluir que el riesgo de representaciones erróneas de la administración en los estados financieros es tal que no se puede realizar una auditoría. El cuestionamiento sobre la naturaleza y alcance de los registros de una entidad puede llevar al auditor a concluir que es probable que no se disponga de evidencia comprobatoria competente y suficiente para respaldar una opinión sobre los estados financieros.

Entendimiento del Control Interno necesario para planificar la auditoría

29. Para formarse un juicio sobre el entendimiento del control interno necesario para planificar la auditoría, el auditor considera el conocimiento obtenido de

otras fuentes sobre los tipos de errores que podrían ocurrir, el riesgo que tales errores pudieran ocurrir y los factores que influyen en el diseño de pruebas de control, cuando sea necesario, y de pruebas sustantivas. Otras fuentes de dicho conocimiento incluyen información obtenida de auditorías anteriores y el entendimiento por parte del auditor de la industria y el mercado en que opera la entidad. El auditor también considera la evaluación que hace del riesgo inherente, juicios sobre importancia relativa, la complejidad y sofisticación de las operaciones y sistemas de la entidad, incluyendo el nivel de confianza en controles manuales o automatizados.

30. Para formarse un juicio sobre el entendimiento del control interno necesario para planificar la auditoría, el auditor considera también los riesgos asociados con TI que podrían originar errores. Por ejemplo, si una entidad utiliza TI para realizar cálculos complejos, la entidad recibe el beneficio que los cálculos se realizan en forma consistente. No obstante, el uso de TI también presenta riesgos, tales como el que modificaciones inadecuadamente autorizadas, incorrectamente definidas o inadecuadamente probadas e implementadas en el sistema o programas que realizan los cálculos, o en los procesos o en los archivos maestros, puedan hacer que dichos cálculos siempre se realicen en forma incorrecta. Conforme las operaciones y los sistemas de una entidad se hacen cada vez más complejos y sofisticados, es más probable que el auditor pueda necesitar aumentar su entendimiento de los componentes del control interno para obtener el entendimiento necesario para diseñar pruebas de controles, cuando es aplicable, y pruebas sustantivas.
31. El auditor debería considerar si se necesitan habilidades especializadas para que pueda determinar el efecto de TI en la auditoría, para comprender los controles de TI, o para diseñar y realizar pruebas de controles de TI o pruebas sustantivas. Puede ser que un profesional con habilidades en TI esté en el equipo del auditor o un profesional externo. Al determinar si se necesita un profesional con tales características en el equipo de auditoría, el auditor considera factores tales como los siguientes:
 - La complejidad de los sistemas y de los controles de TI de la entidad y la forma en que los mismos son usados para realizar el negocio de la entidad.
 - La importancia de los cambios hechos a los sistemas existentes, o la implementación de nuevos sistemas.
 - El grado al cual se comparten los datos entre sistemas
 - El grado de participación de la entidad en comercio electrónico. (e business)

- El uso de la entidad de tecnologías emergentes.
 - La importancia de la evidencia de auditoría que esta disponible solamente en forma electrónica.
32. Entre los procedimientos que el auditor puede asignar a un profesional con habilidades en TI se incluyen: indagar con el personal encargado de TI en una entidad, cómo los datos y transacciones son iniciados, registrados, procesados e informados y la forma cómo los controles de TI han sido diseñados; inspeccionar la documentación de los sistemas; observar el funcionamiento de los controles de TI; y planificar y realizar pruebas de los controles de TI. Si se planifica el uso de un profesional que posea habilidades en TI, el auditor debería tener conocimientos suficientes relacionados con TI para comunicar los objetivos de la auditoría a ese profesional, para evaluar si los procedimientos especificados cumplirán los objetivos del auditor y para evaluar los resultados de los procedimientos en relación con la naturaleza, alcance y oportunidad de otros procedimientos de auditoría planificados.¹
33. [Los párrafos 34 al 57](#) de esta sección proveen una visión general de los cinco componentes del control interno y del entendimiento del auditor de los componentes relacionados con una auditoría de los estados financieros. Un análisis más detallado de estos componentes se provee en Anexo.

Ambiente de control

34. El ambiente de control determina el estilo de una organización, influenciando en la conciencia de control de su personal. Es el fundamento de todos los otros componentes del control interno, entregando disciplina y estructura.

Los elementos del ambiente de control incluyen lo siguiente:

- a. Integridad y valores éticos
 - b. Compromiso de competencia
 - c. Participación del directorio o del comité de auditoría
 - d. Filosofía de la administración y estilo de operar
 - e. Estructura organizacional
 - f. Asignación de autoridad y responsabilidad
 - g. Políticas y prácticas de recursos humanos
35. El auditor debería obtener un entendimiento suficiente del ambiente de control para comprender la actitud, la conciencia y las acciones de la

¹ Véase sección 311, *Planificación y Supervisión*, párrafo 10.

administración y del directorio relacionados con el ambiente de control, considerando en conjunto la esencia de los controles y su efecto en toda la organización. El auditor debería concentrarse en la esencia de los controles más que en su forma, debido a que los controles podrían ser establecidos y no se actúe de acuerdo a ellos. Por ejemplo, es posible que la administración establezca un código formal de conducta y procedimientos, pero proceda de una manera que acepte su incumplimiento.

36. Al obtener un entendimiento del ambiente de control, el auditor considera el efecto conjunto sobre éste, de las fortalezas y debilidades de los distintos elementos del ambiente de control. Las fortalezas y debilidades de la administración pueden tener un efecto influyente sobre el control interno. Por ejemplo, los controles del propietario-gerente en una empresa pequeña pueden mitigar una falta de segregación de funciones, o un directorio activo e independiente puede influir en la filosofía y el estilo de operación de la alta gerencia en entidades más grandes. Alternativamente, el hecho que la administración no comprometa recursos suficientes para resolver los riesgos de seguridad presentados por TI puede afectar adversamente el control interno al permitir modificaciones inapropiadamente autorizadas en los programas computacionales o en los datos, o al permitir que se procesen transacciones no autorizadas. Sin embargo, las políticas y prácticas de recursos humanos dirigidas a contratar personal competente en las áreas financiero contable a cargo de TI pueden no mitigar una fuerte tendencia de la alta administración a sobreestimar utilidades.

Evaluación de riesgo

37. La evaluación de riesgo de una entidad para propósitos de informes financieros consiste en su identificación, análisis y administración de riesgos relevantes para la preparación de estados financieros que son presentados razonablemente de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados. Por ejemplo, la evaluación de riesgo podría referirse a la forma como la entidad considera la posibilidad de transacciones no registradas o identifica y analiza estimaciones significativas registradas en los estados financieros. Los riesgos relevantes de informes financieros confiables pueden referirse también a hechos o transacciones específicos.
38. Los riesgos relevantes a los informes financieros incluyen hechos y circunstancias, externos e internos, que pueden ocurrir y afectar adversamente la capacidad de una entidad para iniciar, registrar, procesar, resumir e

informar datos financieros consistentes con las aseveraciones de la administración en los estados financieros ¹. Los riesgos pueden surgir o cambiar debido a circunstancias tales como:

- Cambios en el ambiente operacional.
- Personal nuevo.
- Sistemas de información nuevos o reestructurados.
- Rápido crecimiento.
- Cambios tecnológicos.
- Nuevas líneas de productos o actividades.
- Reestructuraciones corporativas.
- Expansión de operaciones en el exterior.
- Nuevos pronunciamientos contables.

39. El auditor debería obtener un conocimiento suficiente del proceso de evaluación de riesgo de la entidad para comprender como la administración considera los riesgos relevantes para los objetivos de la información financiera y decide sobre las acciones que debe emprender para enfrentar tales riesgos. Este conocimiento podría incluir el entendimiento de como la administración identifica riesgos, estima la importancia de los mismos, evalúa la posibilidad de su ocurrencia y los relaciona con información financiera. El uso de TI puede ser un elemento importante en el proceso de evaluación de riesgo de una entidad, lo que incluye la entrega de información oportuna para facilitar la identificación y administración de los riesgos.
40. La evaluación de riesgo de una entidad difiere de la consideración de riesgo de auditoría que hace el auditor en una auditoría de estados financieros. El propósito de la evaluación de riesgo de una entidad es identificar, analizar y administrar riesgos que afecten los objetivos de ésta. En una auditoría de estados financieros, el auditor evalúa los riesgos inherentes y de control con el propósito de evaluar la probabilidad de que ocurran errores significativos en los estados financieros.

Actividades de control

41. Las actividades de control son las políticas y procedimientos que ayudan a asegurar que las directrices de la administración son ejecutadas. Ayudan a asegurar que se toman las acciones adecuadas para enfrentar los riesgos con miras a alcanzar los objetivos de la entidad. Las actividades de control, automatizadas o manuales, tienen diversos objetivos y son aplicadas a

¹ Estas aseveraciones se analizan en la sección 326.

diversos niveles organizacionales y funcionales. Generalmente las actividades de control, que pueden ser relevantes para una auditoría, pueden ser categorizadas como políticas y procedimientos relacionados con lo siguiente:

- Revisión de cumplimiento de controles
- Procesamiento de información
- Controles físicos
- Segregación de funciones

42. El auditor debería obtener un entendimiento de aquellas actividades de control relevantes para planificar la auditoría. Así como el auditor obtiene un entendimiento de los otros componentes, es probable que también obtenga conocimiento sobre algunas actividades de control. Por ejemplo, en la obtención y entendimiento de los documentos, registros y etapas del procesamiento en el sistema de información para informes financieros relativos al efectivo, es probable que el auditor tome conocimiento si están conciliadas las cuentas bancarias. El auditor debería considerar el conocimiento sobre la presencia o ausencia de las actividades de control obtenido del conocimiento de los otros componentes, al momento de determinar si es necesario dedicar atención adicional con el propósito de obtener un entendimiento de las actividades de control para planificar la auditoría. Generalmente, la planificación de la auditoría no requiere un entendimiento de las actividades de control relacionadas con cada saldo de cuenta, tipo de transacción y revelaciones en los estados financieros o para cada aseveración relevante.
43. El auditor debería obtener un entendimiento de como TI afecta las actividades de control que son relevantes para la planificación de la auditoría. Algunas entidades y auditores pueden visualizar las actividades de control relacionadas con TI en términos de controles de aplicación y controles generales. Los controles de aplicación se utilizan en el procesamiento de cada sistema de aplicación individual. Por lo mismo, los controles de aplicación corresponden al uso que se haga de TI para iniciar, registrar, procesar e informar transacciones u otros datos financieros. Estos controles ayudan a garantizar que las transacciones ocurridas estén autorizadas y hayan sido completa y debidamente registradas y procesadas. Entre los ejemplos se consideran las revisiones de entrada de datos, de secuencias numéricas y seguimiento manual de informes de excepción.
44. Los controles de aplicación pueden ser realizados directamente a través de TI (por ejemplo, reconciliación automatizada de subsistemas) o por personas que

interactúan con TI. Cuando los controles de aplicación son realizados por esas personas, se los puede llamar controles de usuario. La eficacia de los controles de usuario, tales como las revisiones de informes de excepción producidos por computadoras u otra información producida por TI, puede depender de la exactitud de la información producida. Ejemplo, un usuario puede revisar los informes de excepción para identificar las ventas a crédito hechas por sobre el límite de crédito autorizado para un cliente, sin efectuar procedimientos para verificar la exactitud. En tales casos, la eficacia del control del usuario (por ejemplo, la revisión del informe de excepción) depende de la eficiencia de la revisión de usuario y de la exactitud de la información contenida en el informe producido por TI.

45. Los controles generales son políticas y procedimientos relacionados con varias aplicaciones y apoyan el funcionamiento eficaz de controles de aplicación ayudando a asegurar el funcionamiento adecuado y continuo de los sistemas de información. Los controles generales comúnmente incluyen controles sobre centros de datos y operaciones de red; adquisición y mantenimiento de software de sistemas; seguridad de acceso; y adquisición, desarrollo y mantenimiento de sistemas de aplicación.
46. El uso de TI afecta la forma en que se implementan las actividades de control. Por ejemplo, cuando TI es utilizada en un sistema de información, a menudo se logra la segregación de funciones mediante la implementación de controles de seguridad.

Información y comunicación

47. El sistema de información relevante a los objetivos de la información financiera, que incluye el sistema contable, consiste en procedimientos automatizados o manuales y registros establecidos para iniciar, registrar, procesar e informar las transacciones de una entidad (así como eventos y condiciones) y para mantener la responsabilidad sobre el control administrativo-contable de los correspondientes activos, pasivos y patrimonio. La calidad de la información generada por el sistema afecta la habilidad de la administración para tomar decisiones apropiadas para controlar las actividades de la entidad y preparar información financiera confiable.
48. La comunicación involucra proporcionar un entendimiento de los roles y responsabilidades individuales relativos al control interno sobre la información financiera.

49. El auditor debería obtener conocimiento suficiente del sistema de información relevante para entender:

- Los tipos de transacciones en las operaciones de la entidad que son significativas para los estados financieros.
- Los procedimientos, tanto automatizados como manuales, mediante los cuales se inician, registran, procesan e informan las transacciones desde el momento en que ocurren hasta su inclusión en los estados financieros.
- Los registros contables, sean electrónicos o manuales, la información de respaldo y cuentas específicas de los estados financieros involucrados en el procesamiento e informe de las transacciones.
- La forma en que el sistema de información captura otros hechos y condiciones que son significativos para los estados financieros.
- El proceso utilizado para preparar los estados financieros de la entidad, incluyendo estimaciones contables significativas y revelaciones.

50. Cuando TI se usa para iniciar, registrar, procesar o informar transacciones u otros datos financieros para incluirlos en los estados financieros, los sistemas y programas pueden incluir controles relacionados con las correspondientes aseveraciones sobre cuentas significativas o que puedan ser esenciales para el efectivo funcionamiento de controles manuales que dependan de TI.

51. En la obtención del conocimiento del proceso de preparación de informes financieros, el auditor debe entender los procedimientos automatizados y manuales que una entidad utiliza para preparar estados financieros y las correspondientes revelaciones, y cómo pueden ocurrir errores. Tales procedimientos incluyen:

- *Los procedimientos empleados para ingresar la totalidad de las transacciones en el mayor general.* En algunos sistemas de información, la TI puede ser usada para transferir automáticamente dicha información desde los sistemas de procesamiento de las transacciones al mayor general o a los sistemas de informes financieros. Los procesos y controles automatizados de tales sistemas pueden reducir el riesgo de errores inadvertidos, pero no eliminan el riesgo que individuos puedan alterar indebidamente tales procesos automatizados, por ejemplo, cambiando los montos que se transfieren automáticamente al mayor general o a sistemas de informes financieros. Adicionalmente, al planificar la auditoría, el auditor debería estar consciente que cuando TI es usada para transferir información

automáticamente, puede haber poca o ninguna evidencia visible de tal intervención en los sistemas de información.

- *Los procedimientos utilizados para iniciar, registrar y procesar los asientos en el mayor general.* El proceso de elaboración de informes financieros de una entidad, utilizado para preparar los estados financieros, por lo general incluye el uso de asientos estándares que se requieren en forma recurrente para registrar transacciones tales como ventas, compras y desembolsos de efectivo mensuales, o para registrar estimaciones contables que la gerencia hace periódicamente, tales como cambios en la provisión de incobrabilidad. El proceso de preparación de informes financieros de una entidad también incluye el uso de asientos no habituales para registrar transacciones no recurrentes o inusuales o ajustes tales como una combinación o enajenación de negocios, o una estimación no recurrente, como el deterioro de un activo. En sistemas en que el mayor general es procesado manualmente, dichos asientos se pueden identificar mediante la inspección de registros, diarios y documentación de respaldo. Sin embargo, cuando TI se usa para mantener el mayor general y para preparar estados financieros, dichos asientos pueden existir sólo en forma electrónica y pueden ser más difíciles de identificar mediante inspección física de documentos impresos.

- *Otros procedimientos utilizados para registrar ajustes recurrentes y no recurrentes a los estados financieros.* Se trata de procedimientos que no se reflejan en asientos formales, tales como ajustes de consolidación, combinaciones de informes y reclasificaciones.

52. Además, el auditor debería obtener conocimiento suficiente de los medios que la entidad utiliza para comunicar roles, responsabilidades y materias significativas relacionadas con los informes financieros.

Monitoreo

53. Una responsabilidad importante de la administración es establecer y mantener el control interno. La administración monitorea los controles para determinar si están operando como fueron diseñados y que se modifiquen apropiadamente para registrar los cambios en las condiciones.
54. El monitoreo es un proceso que evalúa la calidad del funcionamiento del control interno a lo largo del tiempo. Involucra evaluar el diseño y operaciones de los controles en forma oportuna y adoptar las acciones correctivas necesarias. Este proceso se realiza a través de actividades permanentes, esporádicas o combinaciones de ambas. En diversas entidades, los auditores internos o el personal que realiza funciones similares

contribuyen al monitoreo de las actividades de una entidad. El monitoreo puede incluir el uso de información proveniente de comunicaciones externas, tales como, quejas de clientes y comunicaciones de organismos reguladores que puedan indicar problemas o destacar áreas que necesitan mejoría. En muchas entidades, gran parte de la información usada en monitoreo puede ser producida por el sistema de información de la entidad. Si la Administración asume que los datos usados para monitoreo son correctos, sin tener una base para tal suposición, los errores que podrían existir en dicha información, pueden llevar, eventualmente, a la Administración a conclusiones incorrectas.

55. El auditor debería obtener conocimiento suficiente de los principales tipos de actividades que la entidad utiliza para monitorear el control interno sobre los informes financieros, incluyendo la fuente de la información relacionada a esas actividades y cómo tales actividades son utilizadas para iniciar acciones correctivas. Al obtener un entendimiento de la función de auditoría interna, el auditor debería seguir la guía incluida en los párrafos 04 al 08 de la Sección N° 322, *Consideración del Auditor Independiente de la Función de Auditoría Interna en una Auditoría de Estados Financieros*.

Aplicación a Entidades de Tamaño Pequeño y Mediano

56. La forma en que los objetivos del control interno son alcanzados variará de acuerdo con el tamaño y la complejidad de una entidad, entre otras consideraciones. Específicamente, entidades de tamaño pequeño y mediano pueden usar medios menos formales para asegurar que los objetivos de control interno sean logrados. Por ejemplo, las entidades más pequeñas con participación activa de la administración en el proceso de preparación de informes financieros pueden no tener descripciones extensas de los procedimientos contables, sistemas de información sofisticados, o políticas escritas. Las entidades más pequeñas tal vez no tengan un código de conducta escrito pero, en cambio, desarrollan una cultura que enfatiza la importancia de la integridad y la conducta ética a través de la comunicación oral y a través del ejemplo de la administración. Del mismo modo, tal vez entidades más pequeñas no tengan un miembro independiente o externo en sus directorios.
57. Cuando entidades de tamaño pequeño o mediano se involucran en transacciones complejas o están sujetas a requisitos legales y regulatorios que se encuentran también en entidades más grandes, quizás se encuentren presentes medios más formales que garanticen el cumplimiento de los objetivos del control interno. Asimismo, entidades de tamaño pequeño y mediano pueden utilizar la TI en diversas formas para lograr sus objetivos.

Por ejemplo, una entidad pequeña puede utilizar aplicaciones sofisticadas de TI como parte de sus sistemas de información. El impacto de la TI en el control interno de una entidad está relacionado más con la naturaleza y complejidad de los sistemas en uso que con el tamaño de la entidad.

Procedimientos para Obtener un Entendimiento

58. Para obtener un entendimiento de los controles que son relevantes para la planificación de la auditoría, el auditor debería efectuar procedimientos que le proporcionen los conocimientos suficientes sobre el diseño de las políticas, los procedimientos y los registros correspondientes a cada uno de los cinco componentes del control interno y si los mismos están operando. Este conocimiento normalmente se obtiene a través de experiencias anteriores con la entidad y de procedimientos tales como (a) indagaciones con el personal gerencial, supervisores o administrativos apropiados, (b) inspección de los documentos y registros de la entidad y (c) observación de las actividades y operaciones de la entidad. La naturaleza y alcance de los procedimientos efectuados puede variar de una entidad a otra y depende de: (a) tamaño y la complejidad de ella, (b) las experiencias anteriores del auditor con la entidad, (c) la naturaleza de un control en particular, y (d) la naturaleza de la documentación de los controles específicos.
59. Por ejemplo, la experiencia previa del auditor con la entidad puede proporcionar un entendimiento de sus tipos de transacciones. Indagaciones al personal apropiado de la entidad y la inspección de documentos y registros, tales como documentos fuente y libros de contabilidad, podrían proporcionar un entendimiento de los registros contables diseñados para procesar esas transacciones. De modo similar, al obtener un entendimiento del diseño de los procedimientos de control programados computacionalmente y verificar si ellos han sido puestos en operación, el auditor puede hacer indagaciones con el personal apropiado de la entidad y puede inspeccionar la documentación relevante de los sistemas, informes (por ejemplo, informes de excepción o informes que evidencien el procesamiento de transacciones o la aplicación de otros controles), u otros documentos.
60. Las evaluaciones del auditor del riesgo inherente y su juicio sobre la importancia relativa de determinados saldos de cuentas y tipos de transacciones también afectan la naturaleza y el alcance de los procedimientos efectuados para obtener el entendimiento. Por ejemplo, el auditor podría concluir que la planificación de la auditoría de la cuenta de seguros pagados por anticipado no requiere de procedimientos específicos para obtener el entendimiento del control interno.

Documentación del Entendimiento

61. El auditor debería documentar el entendimiento obtenido de los componentes del control interno de la entidad para planificar la auditoría. La forma y alcance de esta documentación depende del tamaño y la complejidad de la entidad, así como de la naturaleza del control interno de la misma. Por ejemplo, la documentación del entendimiento del control interno de una entidad grande y compleja puede incluir diagramas de flujo, cuestionarios o tablas de decisiones. Sin embargo, para una entidad pequeña la documentación en forma de narrativa podría ser suficiente. Por lo general, cuanto más complejo sea el control interno y más extensos los procedimientos efectuados, mayor debería ser la documentación del auditor.

Consideración del Control Interno al Evaluar el Riesgo de Control

62. La Sección 326 sobre Evidencia comprobatoria establece que la mayor parte del trabajo del auditor independiente, para formarse una opinión sobre los estados financieros, consiste en obtener y evaluar evidencia relativa a las afirmaciones contenidas en tales estados financieros. Estas afirmaciones están incorporadas en los saldos de cuentas, tipos de transacciones y revelaciones de los estados financieros, y se clasifican según las siguientes categorías generales:

- Existencia u ocurrencia
- Integridad
- Derechos y obligaciones
- Valuación o asignación
- Presentación y revelación

Al planificar y realizar una auditoría, el auditor considera estas afirmaciones dentro del contexto de su relación con un saldo de cuenta o tipo de transacciones específico.

63. El riesgo que existan errores significativos ¹ en las afirmaciones de los estados financieros, se compone del riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección. El riesgo inherente representa la susceptibilidad de que una

¹ Para efectos de esta sección, un error significativo en una aseveración de estados financieros es una aseveración errónea causada ya sea por error o fraude, como se indica en la sección 312, *Riesgo e importancia relativa inherentes a un examen de Auditoría*, que individualmente o en conjunto con otros errores en otras aseveraciones serían materiales para los estados financieros en su conjunto.

afirmación de los estados financieros contenga un error significativo, asumiendo que no hay controles relacionados. El riesgo de control es el riesgo que un error significativo que podría existir en una afirmación de los estados financieros, no sea prevenido o detectado en forma oportuna por el control interno de la entidad. El riesgo de detección es el riesgo que el auditor no detecte un error significativo en una afirmación de los estados financieros.

64. La determinación del riesgo de control es el proceso de evaluar la efectividad del control interno de una entidad para evitar o detectar errores significativos en los estados financieros. El riesgo de control se debería establecer en función de las afirmaciones de los estados financieros.
65. Después de obtener el entendimiento del control interno, el auditor podría determinar el riesgo de control a nivel máximo ¹, para algunas o todas las afirmaciones, porque estima que los controles probablemente no sean apropiados para una afirmación, no sean efectivos, o porque resultaría ineficiente evaluar su efectividad. Sin embargo, el auditor necesita, que al realizar sólo pruebas sustantivas estas reduzcan el riesgo de detección a un nivel aceptable, para estar satisfecho. Por ejemplo, es posible que el auditor determine que sólo realizando pruebas sustantivas será más efectivo y eficiente que realizar pruebas de controles en el caso de aseveraciones relacionadas con activo fijo y deuda a largo plazo en una entidad en que un limitado número de transacciones están relacionadas con estos componentes de los estados financieros, y cuando el auditor pueda obtener fácilmente evidencia probatoria en la forma de documentos y confirmaciones. En aquellos casos en que el auditor esté realizando sólo pruebas sustantivas para restringir el riesgo de detección a un nivel aceptable y cuando la información usada por el auditor para realizar dichas pruebas sustantivas sea producida por el sistema de información de la entidad, el auditor deberá obtener evidencia sobre la exactitud e integridad de la información.
66. En otras circunstancias, el auditor puede determinar que evaluando el riesgo de control por debajo del nivel máximo para ciertas afirmaciones bastaría y sería más eficiente que realizar sólo pruebas sustantivas. Además, el auditor puede determinar que no es práctico o posible restringir el riesgo de detección a un nivel aceptable sólo realizando pruebas sustantivas para una o más aseveraciones de los estados financieros. En tales circunstancias, el auditor debe obtener evidencia sobre la eficacia del diseño y el funcionamiento de los controles para reducir el nivel evaluado de riesgo de control. ²

¹ Véase nota 3.

² Véase nota 4.

67. Para determinar si la evaluación del riesgo de control sería efectiva a un nivel máximo o a un nivel más bajo, el auditor debería considerar:
- La naturaleza de la aseveración.
 - El volumen de transacciones o datos relacionados con la aseveración.
 - La naturaleza y complejidad de los sistemas, incluyendo el uso de TI, con los cuales la entidad procesa y controla la información que respalda la aseveración.
 - La naturaleza de la evidencia disponible, incluyendo evidencia de auditoría disponible sólo en forma electrónica.
68. Cuando una parte significativa de la información que respalda una o más aseveraciones de los estados financieros es iniciada, registrada, procesada o informada electrónicamente, el auditor puede determinar que no es posible diseñar pruebas sustantivas eficaces que por sí mismas entreguen evidencia suficiente que las aseveraciones no contienen errores significativos. Para tales aseveraciones, puede que la evidencia significativa de auditoría sólo esté disponible en forma electrónica. En tales casos, la incumbencia y suficiencia de la misma como evidencia generalmente dependerá de la eficacia de los controles que se ejerzan sobre su exactitud e integridad. Además, el potencial de que ocurra una iniciación o alteración indebida de la información sin ser detectadas puede ser mayor si la información se inicia, registra, procesa o informa sólo en forma electrónica y no existen controles apropiados que operen eficazmente. En tales circunstancias, el auditor debe realizar pruebas de controles para reunir evidencia que pueda usar para evaluar el riesgo de control.
69. Ejemplos de situaciones en que al auditor le puede resultar imposible diseñar pruebas sustantivas eficaces que por sí mismas entreguen evidencia suficiente de que ciertas aseveraciones no contienen errores materiales, son:
- Una entidad que realiza negocios usando TI para iniciar órdenes de compra de productos sobre la base de reglas de decisión predeterminadas, y paga las correspondientes cuentas por pagar sobre la base de información de recepción generada por el sistema. No produce o mantiene ninguna otra documentación sobre pedidos o productos.
 - Una entidad que ofrece servicios electrónicos a clientes (por ejemplo, un proveedor de servicios de internet o una compañía de teléfonos) y utiliza TI para registrar servicios entregados a usuarios, iniciar facturas por los servicios, procesar las transacciones de facturación, y registrar

automáticamente tales montos en registros contables electrónicos que se usan para generar los estados financieros.

Evaluación del Riesgo de Control por debajo del Nivel Máximo

70. Determinar el riesgo de control por debajo del nivel máximo implica:

- Identificar los controles relacionados con afirmaciones específicas.
- Realizar pruebas de los controles.
- Llegar a una conclusión sobre el nivel evaluado de riesgo de control.

Identificación de Controles Específicos Relativos a Aseveraciones Específicas

71. El entendimiento que tiene el auditor del control interno debería usarse para identificar los tipos de errores potenciales que podrían ocurrir y para considerar factores que afectan el riesgo de que sucedan errores materiales. Al evaluar el riesgo de control, el auditor debería identificar los controles que tienen el propósito de prevenir o detectar errores materiales en aseveraciones específicas. Al identificar los controles relevantes a afirmaciones específicas de los estados financieros, el auditor debería considerar que puede tener un efecto que se extienda sobre muchas afirmaciones o un efecto específico sobre una afirmación individual, dependiendo de la naturaleza de los componentes de control interno en particular. Por ejemplo, la conclusión que el ambiente de control de una entidad es muy efectivo, podría influir en la decisión del auditor sobre el número de localidades de la entidad donde se realizarán los procedimientos de auditoría o si se deben efectuar ciertos procedimientos de auditoría para algunos saldos de cuenta o tipo de transacción a una fecha interina. Cualesquiera de esas decisiones, afecta la forma en que se aplican los procedimientos de auditoría a las afirmaciones específicas, aun cuando el auditor puede no haber considerado específicamente cada afirmación individual afectada por tales decisiones.

72. Por el contrario, algunos procedimientos de control a menudo tienen un efecto específico sobre una afirmación individual en un saldo o tipo de transacción particular. Por ejemplo, los procedimientos de control que una entidad establece para asegurar que su personal está contando y registrando apropiadamente el inventario físico anual, se relaciona directamente con la afirmación de existencia para la cuenta inventario del balance.

73. Los controles pueden estar directa o indirectamente relacionados con una afirmación. Cuanto más indirecta sea la relación, menos efectivo sería el control para reducir el riesgo de control para la afirmación. Por ejemplo, la

revisión de un gerente de ventas del resumen de ventas por tienda comúnmente está indirectamente relacionada a la afirmación de integridad de los ingresos por venta. En consecuencia, el control anterior será menos efectivo en reducir los riesgos de control para esa afirmación que los controles directamente relacionados a ella, como sería en este caso el cotejo de los documentos de despacho contra las facturas.

74. Los controles generales tienen que ver con muchas aplicaciones y apoyan el funcionamiento eficaz de controles de aplicación asegurando el funcionamiento continuo y adecuado de los sistemas de información. El auditor debería considerar la necesidad de identificar no sólo los controles de aplicación directamente relacionados con una o más aseveraciones, sino también los controles generales relevantes.

Desarrollo de Pruebas de Controles

75. Los procedimientos que están dirigidos tanto a la efectividad del diseño como a la operación de los controles se denominan pruebas de controles. Las pruebas de controles dirigidas hacia la efectividad de su diseño se refieren a si los controles están diseñados apropiadamente para prevenir o detectar errores significativos en afirmaciones específicas de los estados financieros. Las pruebas para obtener dicha evidencia comúnmente incluyen procedimientos tales como indagaciones al personal apropiado de la entidad, inspección de documentos e informes y observación de la aplicación de controles específicos. Para entidades con un control interno complejo, el auditor debería considerar que el uso de flujogramas, cuestionarios o tablas de decisiones podrían facilitar la aplicación de las pruebas de diseño.
76. Los procedimientos para obtener evidencia sobre la eficacia del funcionamiento de un control reciben el nombre de pruebas de controles (los párrafos 90 al 104 de esta sección analizan las características de la evidencia que se debe considerar al realizar pruebas de controles). Las pruebas de controles dirigidas a comprobar la operación efectiva de éstos están relacionadas con la forma como el control (ya sea manual o automatizado) fue aplicado, la uniformidad con que fue aplicado durante el período auditado y por quién fue aplicado. Estas pruebas comúnmente incluyen procedimientos tales como indagaciones al personal apropiado de la entidad, inspección de documentos, informes o archivos electrónicos, indicando el desempeño del control, observación de la aplicación del control y reprocesamiento de la aplicación del control por parte del auditor. En algunas circunstancias un

procedimiento específico puede estar dirigido a probar la efectividad de ambos, diseño y operación. Sin embargo, una combinación de procedimientos puede ser necesaria para evaluar la efectividad del diseño u operación del control.

77. Al diseñar pruebas de controles automatizados, el auditor debería considerar la necesidad de obtener evidencia que respalde el funcionamiento eficaz de controles directamente relacionados con las aseveraciones y de otros controles indirectos de los cuales dependen estos controles directos. Por ejemplo, es posible que el auditor identifique una “revisión del usuario de un informe de excepción de ventas a crédito por sobre el límite de crédito autorizado para un cliente” como un control directo relacionado con una aseveración. En tales casos, el auditor debería considerar la eficacia de la revisión del usuario del informe y también los controles relacionados con la exactitud de la información contenida en el informe (por ejemplo, los controles generales).
78. Debido a la consistencia inherente que conlleva el procesamiento realizado por TI, es posible que el auditor pueda reducir el alcance de las pruebas de un control automatizado. Por ejemplo, un control de aplicación programado debe funcionar consistentemente a menos que el programa (que incluye los cuadros, archivos u otros datos permanentes utilizados por el programa) sea modificado. Una vez que el auditor ha determinado que un control automatizado está funcionando como debe (lo que se puede hacer al momento en que el control es implementado inicialmente o en alguna otra fecha), el auditor debe considerar la realización de pruebas que le permitan determinar que el control continúa funcionando eficazmente. Dichas pruebas podrían incluir la determinación que los cambios al programa no se hacen sin estar sujetos a adecuados controles, que la versión autorizada del programa se usa para procesar transacciones, y que otros controles relevantes son eficaces. Dichas pruebas también podrían incluir determinar que los cambios al programa no han sido hechos, como puede ser el caso cuando la entidad utiliza paquetes de aplicaciones de software, sin modificarlos o hacerles mantenimiento.
79. Para probar los controles automatizados, es posible que el auditor tenga que emplear técnicas que sean diferentes de las usadas para probar los controles manuales. Por ejemplo, se pueden emplear técnicas de auditoría asistidas por computadora para probar los controles automatizados o los datos relacionados con aseveraciones. Del mismo modo, es posible que el auditor utilice otras herramientas automatizadas o informes producidos por TI para probar la eficacia operacional de los controles generales, tales como controles de cambios a los programas, controles de acceso y controles de software del

sistema. El auditor debería considerar si se necesitan habilidades especializadas para diseñar y realizar tales pruebas de controles.

Conclusión sobre el Nivel Determinado de Riesgo de Control

80. La conclusión a que se llega como resultado de la determinación del riesgo de control, se denomina “nivel determinado del riesgo de control”. Al determinar la evidencia necesaria, para sustentar un nivel específico de riesgo de control por debajo del nivel máximo, el auditor debería considerar las características de la evidencia comprobatoria sobre el riesgo de control, mencionada en los párrafos 90 al 104. Sin embargo, por lo general entre más bajo es el nivel determinado del riesgo de control, mayor será la seguridad que debe proporcionar la evidencia comprobatoria con respecto a que los controles relevantes a una afirmación están diseñados y operando efectivamente.
81. El auditor utiliza el nivel determinado de riesgo de control (junto con el nivel determinado de riesgo inherente) para determinar el nivel aceptable de riesgo de detección para las afirmaciones de los estados financieros. El auditor utiliza el nivel de riesgo de detección aceptable para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría que se utilizarán para detectar los errores significativos en las afirmaciones de los estados financieros. Los procedimientos de auditoría diseñados para detectar tales errores se denominan pruebas sustantivas.
82. Conforme disminuye el nivel aceptable de riesgo de detección, deberá aumentar la seguridad proporcionada por las pruebas sustantivas. En consecuencia, el auditor puede adoptar una o más de las siguientes medidas:
 - Cambiar la naturaleza de las pruebas sustantivas desde una menos efectiva a una más efectiva, tal como utilizar pruebas dirigidas a entes independientes ajenos a la entidad, en lugar de pruebas dirigidas a entes o documentación dentro de la entidad.
 - Cambiar la oportunidad de aplicación de las pruebas sustantivas. Como ejemplo, efectuarlas al cierre del año, en lugar de una fecha interina.
 - Cambiar el alcance de las pruebas sustantivas. Por ejemplo, usar un tamaño de muestra más grande.

Documentación del Nivel Determinado de Riesgo de Control

83. Además de la documentación del entendimiento del control interno analizado en el párrafo 61, el auditor debería documentar la base para sus conclusiones acerca del nivel determinado de riesgo de control. Esas conclusiones pueden diferir en relación a diversos saldos de cuentas o tipos de transacciones. Sin embargo, para aquellas afirmaciones de los estados financieros donde el riesgo de control se determina al nivel máximo, el auditor debería documentar su conclusión que el riesgo de control se encuentra al nivel máximo, pero no tiene que documentar la base para esa conclusión. Para aquellas afirmaciones donde el nivel determinado de riesgo de control se encuentra por debajo del nivel máximo, el auditor debería documentar la base para su conclusión que la efectividad del diseño y de la operación de los controles soporta ese nivel determinado. La naturaleza y alcance de la documentación del auditor están influidos por el nivel determinado de riesgo de control utilizado, la naturaleza del control interno de la entidad y la naturaleza de la documentación del control interno de la entidad.

Relación entre el entendimiento y la Determinación del Riesgo de Control

84. No obstante que se examinan por separado en esta Sección el entendimiento del control interno y la determinación del riesgo de control, en una auditoría ellos se podrían efectuar simultáneamente. El objetivo de los procedimientos efectuados para obtener un entendimiento del control interno (analizado en los párrafos 58 al 60) es proporcionar al auditor la información necesaria para planificar la auditoría. El objetivo de las pruebas de los controles (analizado en los párrafos 75 al 79) es proporcionar al auditor la evidencia comprobatoria para ser usada en la determinación del riesgo de control. Sin embargo, los procedimientos efectuados para lograr un objetivo, podrían asimismo permitir alcanzar el otro objetivo.
85. Basado en el nivel determinado de riesgo de control que el auditor espera poder respaldar y en consideraciones de eficiencia en la auditoría, el auditor suele planificar la realización de algunas pruebas de controles simultáneamente con la obtención del entendimiento del control interno. Además, no obstante que algunos de los procedimientos efectuados para obtener el entendimiento tal vez no se hayan planificado específicamente como pruebas de controles, podrían proporcionar evidencia sobre la efectividad tanto del diseño como de la operación de los controles relevantes a ciertas afirmaciones. Por ejemplo, en vista de la consistencia inherente del procesamiento realizado por TI, realizar procedimientos para determinar si un control automatizado ha sido puesto en funcionamiento, podría servir como una prueba de la eficacia operacional de ese control, dependiendo de factores tales como si el programa ha sido modificado o si hay un riesgo

significativo de cambio no autorizado u otra intervención indebida. También, al obtener un entendimiento del ambiente de control, el auditor puede haber hecho indagaciones acerca del uso de los presupuestos por parte de la administración, observado la comparación efectuada por la administración de los gastos mensuales presupuestados con los reales, e inspeccionado informes relacionados con la investigación de desviaciones entre las cifras presupuestadas y reales. No obstante que estos procedimientos proporcionan conocimientos acerca del diseño de las políticas presupuestarias de la entidad que se han puesto en marcha, ellos también podrían proporcionar evidencia comprobatoria acerca de la efectividad del diseño y la operación de las políticas presupuestarias para evitar o detectar errores significativos en la clasificación de gastos. En algunas circunstancias, esa evidencia comprobatoria podría ser suficiente para respaldar un nivel determinado de riesgo de control que esté por debajo del nivel máximo, para las afirmaciones de presentación y revelación relativas a gastos en el estado de resultados.

86. Cuando el auditor concluye que los procedimientos efectuados para obtener el entendimiento del control interno proporcionan asimismo evidencia comprobatoria para establecer el riesgo de control, el auditor debería considerar lo indicado en los párrafos 90 al 104 para juzgar el grado de seguridad proporcionado por esa evidencia comprobatoria. Aún cuando tal evidencia comprobatoria no proporcione la seguridad suficiente para respaldar un nivel determinado de riesgo de control que esté por debajo del nivel máximo para ciertas afirmaciones, tal vez sirva para otras afirmaciones, proporcionando una base para modificar la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas sustantivas que el auditor planifique para esas afirmaciones. Sin embargo, tales procedimientos no son suficientes para respaldar un nivel determinado de riesgo de control por debajo del nivel máximo, si no proporcionan la suficiente evidencia comprobatoria para evaluar la efectividad tanto del diseño como de la operación de un control relevante a una afirmación.

Disminución Adicional en el Nivel Determinado del Riesgo de Control

87. Después de obtener el entendimiento del control interno y determinar el riesgo de control, el auditor tal vez desee obtener una disminución adicional en el nivel determinado del riesgo de control para ciertas afirmaciones. En tales casos, el auditor considera si será posible obtener más evidencia comprobatoria suficiente para respaldar esta disminución adicional y si resultará eficiente efectuar pruebas de controles para obtener esa evidencia

comprobatoria. Los resultados de los procedimientos efectuados para obtener el entendimiento del control interno, así como la información pertinente proveniente de otras fuentes, ayudarán al auditor a evaluar esos dos factores.

88. Al considerar la eficiencia, el auditor reconoce que la evidencia comprobatoria adicional que respalde una disminución adicional en el nivel determinado del riesgo de control para una afirmación daría como resultado menos esfuerzo de auditoría para las pruebas sustantivas de esa afirmación. El auditor pondera el aumento en el esfuerzo de auditoría relacionado con las otras pruebas de controles necesarias para obtener tal evidencia comprobatoria, contra la disminución resultante en el esfuerzo de auditoría relacionado con la reducción en las pruebas sustantivas.
89. Para aquellas afirmaciones en las que el auditor efectúa pruebas adicionales de controles, éste establece el nivel determinado de riesgo de control que los resultados de esas pruebas respaldarían. Ese nivel determinado de riesgo de control se utiliza para establecer el riesgo de detección apropiado, aceptable para esas afirmaciones y, por consiguiente, para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas sustantivas para tales afirmaciones.

Evidencia Comprobatoria para Sustentar el Nivel Determinado de Riesgo de Control

90. Cuando el auditor determina el riesgo de control por debajo del nivel máximo, debería obtener la evidencia comprobatoria suficiente para sustentar ese nivel determinado. La evidencia comprobatoria que es suficiente para sustentar un riesgo de control específico, es materia de criterio de auditoría. La evidencia

comprobatoria ¹ varía sustancialmente en cuanto a la seguridad que proporciona al auditor, conforme éste desarrolla la determinación del nivel de riesgo de control. El tipo de evidencia comprobatoria, su fuente, su oportunidad y la existencia de otra evidencia comprobatoria, relacionada con las conclusiones a que conduce, tienen su efecto sobre el grado de seguridad que esta proporciona.

91. Estas características influyen en la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas de controles que el auditor aplica para obtener evidencia comprobatoria sobre el riesgo de control. El auditor selecciona tales pruebas entre una variedad de técnicas, tales como indagación, observación, inspección y reprocesamiento de un control relativo a una afirmación. No existe una prueba de control específica que sea necesaria, aplicable o igualmente efectiva en cada circunstancia.

Tipo de Evidencia Comprobatoria

92. La naturaleza de un control específico relativo a una afirmación influye en el tipo de evidencia comprobatoria disponible para evaluar la efectividad del diseño u operación de ese control. Para algunos controles puede existir la documentación de su diseño u operación. En tales circunstancias, el auditor puede decidir inspeccionar la documentación para obtener evidencia comprobatoria sobre la efectividad del diseño u operación.
93. Sin embargo, para otros controles tal vez esa documentación no esté disponible o no sea relevante. Por ejemplo, la documentación del diseño u operación tal vez no exista para algunos elementos del ambiente de control, como la asignación de autoridad y responsabilidad o para algunos tipos de actividades de control como segregación de funciones, o algunas actividades de control efectuadas por medios computacionales. En esas circunstancias, la evidencia comprobatoria sobre la efectividad del diseño u operación podría obtenerse mediante la observación o el empleo de técnicas de auditoría asistidas por computador para reprocesar la aplicación de los controles relevantes.
94. Por lo general, la evidencia comprobatoria sobre la efectividad del diseño y operación de los controles obtenida directamente por el auditor, tal como a través de la observación, proporciona más seguridad que la obtenida indirectamente o por deducción, por medio de indagaciones. Por ejemplo, la evidencia comprobatoria sobre la debida segregación de funciones, obtenida mediante la observación por parte del auditor, respecto a la persona que aplica

el procedimiento de control, suele proporcionar más seguridad que hacer indagaciones sobre las funciones que realiza esa persona. Sin embargo, el auditor debería considerar que la aplicación observada de un control tal vez no se realice de la misma forma cuando el auditor no esté presente.

95. Por lo general, la sola indagación no proporcionará evidencia comprobatoria suficiente para sustentar una conclusión sobre la efectividad del diseño u operación de un control específico. Cuando el auditor determina que un control específico puede tener un efecto significativo en la reducción del riesgo de control a un nivel bajo para una afirmación específica, normalmente tendrá que efectuar pruebas adicionales para obtener la evidencia comprobatoria suficiente para sustentar la conclusión sobre la efectividad de ese control.

Oportunidad de la Evidencia Comprobatoria

96. La oportunidad de la evidencia comprobatoria se refiere a cuando ésta se obtuvo y la parte del período sujeto a la auditoría en que se aplica. Al evaluar el grado de seguridad proporcionado por la evidencia comprobatoria, el auditor debería considerar que la evidencia comprobatoria obtenida mediante algunas pruebas de controles, tales como la observación, se refiere sólo al momento en que se aplicó el procedimiento de auditoría. En consecuencia, tal evidencia comprobatoria podría resultar insuficiente para evaluar la efectividad del diseño u operación de los controles, para períodos no sometidos a esas pruebas. En esas circunstancias, el auditor podría decidir complementar esas pruebas con otras pruebas de controles, que pueden proporcionar la evidencia comprobatoria sobre todo el período de la auditoría. Por ejemplo, para una actividad de control efectuado por un programa de computación, el auditor podría comprobar la operación del control en un momento dado para obtener la evidencia comprobatoria de si el programa ejecuta con efectividad el control. El auditor podría luego efectuar pruebas de controles dirigidas al diseño y operación de otras actividades de control, referentes a la modificación y uso de ese programa de computación para obtener evidencia comprobatoria sobre si el procedimiento de control programado operó uniformemente durante el período sujeto a la auditoría.
97. La evidencia comprobatoria sobre el diseño u operación efectivo de los controles obtenida en auditorías anteriores podría ser considerada en la determinación del riesgo de control para la auditoría actual. Para evaluar el uso de tal evidencia comprobatoria para la auditoría actual, el auditor debería considerar la importancia de la afirmación en cuestión, los controles específicos evaluados durante las auditorías anteriores, el grado en que fueron

evaluados, el diseño y la operación efectiva de esos controles, los resultados de las pruebas de los controles utilizados para hacer esas evaluaciones, y la evidencia comprobatoria acerca del diseño u operación que podría resultar de las pruebas sustantivas efectuadas en la auditoría actual. El auditor debería considerar asimismo, que entre más tiempo haya transcurrido desde que se efectuaron las pruebas de los controles para obtener la evidencia comprobatoria sobre el riesgo de control, menor será la seguridad que éstos pueden proporcionar.

98. Al considerar la evidencia comprobatoria obtenida de auditorías anteriores, el auditor debiera obtener evidencia comprobatoria en el período actual con respecto a si han ocurrido cambios en el control interno, posteriores a la auditoría anterior, incluyendo los procedimientos, políticas y personal, así como la naturaleza y alcance de cualesquiera de esos cambios. Por ejemplo, al realizar la auditoría anterior, puede que el auditor haya determinado que un control automatizado estaba funcionando como debía. El auditor debería obtener evidencia para determinar si se han hecho cambios al control automatizado que afecten su funcionamiento eficaz y continuo. La consideración de la evidencia comprobatoria sobre estos cambios, junto con las consideraciones descritas en el párrafo anterior, podrían sustentar el aumento o la disminución de la evidencia comprobatoria adicional sobre la efectividad del diseño y operación a obtener en el período actual.
99. Cuando el auditor obtiene evidencia comprobatoria sobre el diseño u operación de los controles durante un período interino, debería determinar la evidencia comprobatoria adicional que se debe obtener para el período restante. Al hacer esa determinación, el auditor debería considerar la importancia de la afirmación involucrada, los controles específicos que se evaluaron durante el período interino, el grado en que se evaluaron el diseño y la operación efectiva de esos controles, los resultados de las pruebas de los controles utilizadas para hacer esa evaluación, la duración del período restante y la evidencia comprobatoria sobre el diseño y operación que puede resultar de las pruebas sustantivas efectuadas en el período restante. El auditor debería obtener evidencia comprobatoria sobre la naturaleza y alcance de cualquier cambio importante en el control interno que ocurra con posterioridad al período interino, incluyendo procedimientos, políticas y personal.

Interrelación de la Evidencia Comprobatoria

100. El auditor debería considerar el efecto combinado de diferentes tipos de evidencia comprobatoria relativa a la misma afirmación, al evaluar el grado

de seguridad que la misma evidencia proporciona. En algunas circunstancias, un sólo tipo de evidencia comprobatoria tal vez no sea suficiente para evaluar la efectividad del diseño u operación de un control. En tales circunstancias, para obtener evidencia comprobatoria suficiente el auditor podría efectuar otras pruebas de controles pertinentes a ese control. Por ejemplo, puede que un auditor observe los procedimientos para abrir correo y procesar documentos por cobrar con el propósito de evaluar la eficacia operacional de los controles sobre tales documentos. Debido a que una observación es apropiada sólo en el momento en que se realiza, es posible que el auditor complemente la observación con indagaciones con el personal de la entidad y con inspección de documentación sobre el funcionamiento de dichos controles en otros momentos durante el período de la auditoría.

101. Adicionalmente, al evaluar el grado de seguridad proporcionado por la evidencia comprobatoria, el auditor debería considerar la interrelación entre el ambiente de control de una entidad, la determinación de riesgo, las actividades de control, la información y comunicación y el monitoreo. No obstante que un componente individual del control interno puede afectar la naturaleza, la oportunidad y/o el alcance de las pruebas sustantivas para una afirmación específica de los estados financieros, el auditor debería considerar la evidencia comprobatoria sobre un componente individual, en relación a la evidencia comprobatoria sobre los otros componentes, al determinar el riesgo de control para una afirmación específica.
102. Por lo general, cuando varios tipos de evidencia comprobatoria sustentan la misma conclusión acerca del diseño u operación de un control, el grado de seguridad proporcionado aumenta. Por el contrario, si varios tipos de evidencia comprobatoria conducen a diferentes conclusiones acerca del diseño u operación de un control, la seguridad proporcionada disminuye. Por ejemplo, a base de la evidencia comprobatoria de que el ambiente de control es efectivo, el auditor puede haber reducido el número de localidades en donde los procedimientos de auditoría serían efectuados. No obstante, si al evaluar los procedimientos de control específicos el auditor obtiene evidencia comprobatoria de que tales procedimientos son inefectivos, puede reconsiderar su conclusión acerca del ambiente de control y, entre otras cosas, decidir efectuar procedimientos de auditoría en localidades adicionales.
103. De modo similar, la evidencia comprobatoria que indica que el ambiente de control es inefectivo, podrá tener efectos adversos en un control que habría sido efectivo para una afirmación particular. Por ejemplo, un ambiente de

control que probablemente permita cambios no autorizados en un programa de computación puede reducir la seguridad proporcionada por la evidencia comprobatoria obtenida al evaluar la efectividad del programa en un momento dado. En esas circunstancias, el auditor puede decidir si obtendrá o no evidencia comprobatoria adicional acerca del diseño y operación de ese programa durante el período de la auditoría. Por ejemplo, el auditor podría obtener y controlar una copia del programa y usar técnicas de auditoría asistidas por computador para comparar esa copia con el programa que usa la entidad para procesar los datos.

104. Una auditoría de estados financieros es un proceso acumulativo. En la medida que el auditor determina el riesgo de control, la información obtenida puede llevarlo a modificar la naturaleza, la oportunidad y/o el alcance de las otras pruebas de controles planificadas para determinar el riesgo de control. Además, durante la auditoría podrá obtener información, como resultado de la ejecución de pruebas sustantivas o a través de otras fuentes, que difiera sustancialmente de la información en que basó la planificación de sus pruebas de controles para determinar el riesgo de control. Por ejemplo, el grado de errores que el auditor detecta al efectuar las pruebas sustantivas puede modificar su juicio sobre el nivel determinado del riesgo de control. En esas circunstancias, el auditor puede necesitar reevaluar los procedimientos sustantivos planificados, a base de revisar las consideraciones del nivel determinado del riesgo de control, para todas o algunas de las afirmaciones de los estados financieros.

Correlación entre el Riesgo de Control y el Riesgo de Detección

105. El propósito final de evaluar el riesgo de control es contribuir a la evaluación que hace el auditor del riesgo que existan errores significativos en los estados financieros. El proceso de determinar el riesgo de control (junto con evaluar el riesgo inherente) proporciona evidencia comprobatoria acerca del riesgo que tales errores puedan existir en los estados financieros. El auditor utiliza esa evidencia comprobatoria como una base razonable para emitir una opinión, según se señala en la tercera norma relativa a la ejecución del trabajo, que establece:

"Se obtendrá material de prueba suficiente y competente, por medio de la inspección, observación, indagación y confirmación, para lograr una base razonable y así poder expresar una opinión sobre los estados financieros que se examinan."

106. Después de considerar el nivel al que se quiere limitar el riesgo de errores significativos en los estados financieros y los niveles determinados de riesgo inherente y de control, el auditor efectúa las pruebas sustantivas para reducir el riesgo de detección a un nivel aceptable. En la medida que disminuye el nivel determinado del riesgo de control aumenta el nivel aceptable de riesgo de detección. Por consiguiente, el auditor puede modificar la naturaleza, la oportunidad y/o el alcance de las pruebas sustantivas a ser ejecutadas.
107. No obstante que la relación inversa entre el riesgo de control y el de detección puede permitir al auditor cambiar la naturaleza o la oportunidad de las pruebas sustantivas o limitar su alcance, por lo general el nivel determinado del riesgo de control no podrá ser suficientemente bajo como para eliminar la necesidad de efectuar pruebas sustantivas que reduzcan el riesgo de detección para todas las afirmaciones relevantes de los saldos de cuenta o tipo de transacciones importantes. En consecuencia, independientemente del nivel determinado del riesgo de control, el auditor debería efectuar pruebas sustantivas para los saldos de cuenta y tipo de transacciones significativos.
108. Las pruebas sustantivas que efectúa el auditor consisten en procedimientos analíticos y pruebas de detalle de transacciones y saldos. Una vez establecido el riesgo de control, el auditor puede usar asimismo las pruebas de detalle de transacciones como pruebas de controles. El objetivo de las pruebas de detalle de transacciones efectuadas como pruebas sustantivas es detectar errores significativos en los estados financieros. El objetivo de las pruebas de detalle de transacciones efectuadas como pruebas de controles es evaluar si un control ha operado efectivamente. Aún cuando los objetivos son diferentes, ambos pueden realizarse conjuntamente al efectuar una prueba de detalle en la misma transacción. Sin embargo, el auditor debería reconocer que se requiere considerar cuidadosamente tanto el diseño como la evaluación de tales pruebas, para asegurar que se logren ambos objetivos.

Componentes de Control Interno

1. Este Anexo analiza los cinco componentes de control interno establecidos en el párrafo 7 y descritos en los párrafos 34 al 57 en relación a una auditoría de estados financieros.

Ambiente de Control

2. El ambiente de control determina el estilo de una organización, influenciando en la conciencia de control de su personal. Es el fundamento de todos los otros componentes del control interno, entregando disciplina y estructura.
3. El ambiente de control abarca los siguientes elementos:
 - a. *Integridad y valores éticos.* La efectividad de los controles no está por sobre la integridad y los valores éticos de los miembros de la organización que los establecen, administran y monitorean. La integridad y los valores éticos son elementos esenciales del ambiente de control, afectando el diseño, administración y monitoreo de los otros componentes. La integridad y conducta ética son el resultado de las normas éticas y de conducta de la entidad, de la forma en que las mismas son comunicadas y de la forma en que son reforzadas en la práctica. Incluyen acciones de la administración para eliminar o reducir condiciones y tentaciones que podrían llevar al personal a practicar actos deshonestos, ilegales o no éticos. También incluyen la comunicación de los valores de la entidad y de normas de conducta al personal a través de pronunciamientos de políticas y códigos de conducta y mediante el ejemplo.
 - b. *Compromiso de competencia.* La competencia es el conocimiento y las habilidades necesarias para realizar tareas que definen el trabajo individual. El compromiso de competencia incluye la consideración que hace la administración de los niveles de competencia para ciertos trabajos en particular y la forma como esos niveles se traducen en requisitos de habilidades y conocimientos.
 - c. *Participación del Directorio o del Comité de Auditoría.* La conciencia de control de una entidad se ve influida significativamente por el Directorio o

por el Comité de Auditoría de esa entidad. Son atributos de esta participación, la independencia del Directorio o del Comité de Auditoría con respecto a la gerencia, la experiencia y nivel de sus miembros, el alcance de su participación y definición específica de actividades, lo apropiado de sus acciones, el grado al cual se plantean y profundizan materias difíciles con la gerencia y su interacción con auditores internos y externos.

- d. *Filosofía de la administración y estilo de operar.* La filosofía y estilo de operar de la administración y gerencia abarcan una amplia gama de características. Tales características pueden incluir las siguientes: enfoque de la gerencia para asumir y monitorear riesgos empresariales, actitudes y acciones de la gerencia frente a los informes financieros (selección conservadora o agresiva a partir de principios contables alternativos disponibles y conciencia y prudencia con que se desarrollan los cálculos contables) y actitud de la gerencia frente al procesamiento de la información y las funciones de contabilidad y su personal.
- e. *Estructura organizacional.* La estructura organizacional de una entidad ofrece el marco dentro del cual se planean, ejecutan, controlan y monitorean sus actividades tendientes a lograr objetivos que afectan a toda la entidad. Establecer una estructura organizacional apropiada incluye considerar áreas claves de autoridad y responsabilidad y líneas apropiadas para la presentación de informes. Una entidad debe desarrollar una estructura organizacional apta para sus necesidades. La conveniencia de la estructura organizacional de una entidad depende en parte del tamaño y la naturaleza de sus actividades.
- f. *Asignación de autoridad y responsabilidad.* Este factor incluye la forma como se asignan la autoridad y la responsabilidad de las actividades operacionales y la forma como se establecen las relaciones de informar y los niveles de autorización. También incluye políticas relacionadas con prácticas empresariales apropiadas, conocimiento y experiencia del personal clave y recursos entregados para ejecutar los deberes. Además, incluye políticas y comunicaciones dirigidas a garantizar que todo el personal comprenda los objetivos de la entidad, tome conocimiento cómo se interrelacionan sus acciones individuales y contribuyen al logro de esos objetivos, y conozca cómo y de qué será responsable.
- g. *Políticas y prácticas de recursos humanos.* Las políticas y prácticas de recursos humanos dicen relación con la contratación, orientación, capacitación, evaluación, asesoramiento, promoción, compensación y acciones correctivas. Por ejemplo, las normas para contratar a los

individuos más calificados -con énfasis en antecedentes educacionales, experiencia laboral previa, logros en el pasado y evidencia de integridad y conducta ética- demuestran el compromiso de una entidad con el personal competente y digno de confianza. Las políticas de capacitación que definen roles y responsabilidades esperadas, incluyen prácticas tales como cursos y seminarios de capacitación, ilustran niveles esperados de rendimiento y conducta. Las promociones basadas en evaluaciones periódicas del rendimiento demuestran el compromiso de la entidad con el ascenso del personal calificado a niveles más altos de responsabilidad.

Aplicación a Entidades Pequeñas y Medianas.

4. Las entidades de tamaño pequeño y mediano pueden implementar los elementos del ambiente de control de manera diferente de las entidades grandes. Por ejemplo, es posible que las entidades pequeñas no tengan un código de conducta escrito pero, en cambio, podrían desarrollar una cultura que enfatice la importancia de la integridad y el comportamiento ético a través de las comunicaciones orales y el ejemplo de la gerencia. Del mismo modo, es posible que las entidades de tamaño pequeño no tengan un miembro independiente o externo en sus juntas de directores.

Evaluación de riesgo

5. La evaluación del riesgo de una entidad para propósitos de informes financieros consiste en la identificación, análisis y administración de riesgos relevantes para la preparación de estados financieros que son presentados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados. Por ejemplo, la evaluación de riesgo podría referirse a la forma como la entidad considera la posibilidad de transacciones no registradas, o a identificar y analizar estimaciones significativas registradas en los estados financieros. Los riesgos relevantes para informes financieros confiables pueden referirse también a hechos o transacciones específicos.
6. Los riesgos relevantes a los informes financieros incluyen hechos y circunstancias externos e internos, que pueden ocurrir y afectar adversamente la capacidad de una entidad para registrar, procesar, resumir e informar datos financieros consistentes con las aseveraciones de la administración en los estados financieros. Una vez que se identifican los riesgos, la gerencia considera su importancia, la posibilidad que ocurran y la forma en que deben ser manejados. La gerencia puede dar inicio a planes, programas o acciones

destinados a enfrentar riesgos específicos o podría decidir aceptar un riesgo debido a consideraciones de costo o de otra índole. Los riesgos pueden surgir o cambiar debido a circunstancias tales como:

Cambios en el ambiente operacional. Cambios en el ambiente regulatorio u operacional pueden producir cambios en las presiones competitivas y causar riesgos significativamente diferentes.

Personal nuevo. El personal nuevo puede tener un enfoque diferente sobre el control interno o un entendimiento distinto del mismo.

Sistemas de información nuevos o reestructurados. Cambios significativos y rápidos en sistemas de información pueden modificar el riesgo relativo al control interno.

Crecimiento acelerado. La expansión significativa y acelerada de las operaciones puede aumentar la presión sobre los controles y aumentar el riesgo de una falla de los mismos.

Cambios tecnológicos. El incorporar nuevas tecnologías a los procesos de producción o a los sistemas de información puede cambiar el riesgo asociado con el control interno.

Nuevas líneas de productos o actividades. El ingresar a áreas de negocios o transacciones con las cuales una entidad tiene poca experiencia puede introducir nuevos riesgos asociados con el control interno.

Reestructuraciones corporativas. Las reestructuraciones pueden ir acompañadas por reducciones de personal y cambios en la supervisión y segregación de funciones que pueden alterar el riesgo asociado con el control interno.

Operaciones en el exterior. La expansión a operaciones en el extranjero acarrea riesgos nuevos y muchas veces específicos que pueden tener un impacto en el control interno. Por ejemplo, riesgos nuevos de cambios originados por transacciones en moneda extranjera.

Nuevos pronunciamientos contables. La adopción de nuevos principios contables o el cambio de los mismos puede afectar los riesgos involucrados en la preparación de estados financieros.

Aplicación a Entidades Pequeñas o Medianas

7. Los conceptos básicos de la evaluación de riesgo deben estar presentes en toda entidad, independientemente de su tamaño, pero es probable que el proceso de evaluación de riesgo sea menos formal y menos estructurado en entidades de tamaño pequeño y mediano que en empresas grandes. Todas las entidades deben tener establecidos sus objetivos de informes financieros, pero los mismos tal vez sean reconocidos implícita mas que explícitamente en las entidades pequeñas. La gerencia podría ser capaz de aprender sobre los riesgos relacionados con estos objetivos a través de una participación personal directa con empleados y partes externas.

Actividades de control

8. Las actividades de control son las políticas y procedimientos que ayudan a asegurar que las directrices de la administración son ejecutadas y que se toman las acciones adecuadas para enfrentar los riesgos, con miras a alcanzar los objetivos de la entidad. Las actividades de control, sean automatizadas o manuales, tienen diversos objetivos y son aplicadas a diversos niveles organizacionales y funcionales.
9. Generalmente, las actividades de control que pueden ser relevantes para una auditoría pueden ser clasificadas como políticas y procedimientos que dicen relación con lo siguiente:

Control de gestión. Estas actividades de control incluyen revisiones de rendimiento real versus presupuestos, pronósticos y rendimientos de períodos anteriores; relacionar conjuntos diferentes de datos - operacionales o financieros- unos con otros, junto con análisis de las relaciones y acciones de investigación y corrección; y revisión de rendimiento funcional o por actividad, tales como las revisiones de informes por sucursal, región y tipo de préstamo que pueda hacer el gerente de créditos de consumo de un banco para propósitos de aprobación y cobranza de créditos.

Procesamiento de información. Se realizan una variedad de controles para revisar la exactitud, integridad y autorización de las transacciones. Los dos grupos principales de actividades de control de sistemas de

información son los controles generales y los controles de aplicación. Los controles generales normalmente incluyen controles sobre operaciones de centros de cómputos (sites) y redes; adquisición, implantación y mantención de software de sistemas; seguridad de acceso; y, adquisición, desarrollo, implantación y mantención de sistemas de aplicación. Estos controles se aplican a los computadores mainframe, a los minicomputadores y a los ambientes de usuario final. Los controles de aplicación se utilizan en el procesamiento de cada sistema de aplicación individual. Estos controles contribuyen a garantizar que las transacciones sean válidas, estén debidamente autorizadas y sean procesadas total y exactamente. Ejemplos de tales controles generales son controles de cambio de programa, controles que restringen acceso a programas o datos, controles sobre la implementación de nuevas versiones de paquetes de aplicaciones de software y controles sobre software de sistema que restringen acceso a, o monitorean el uso de, “software utilitario” de sistema que podrían cambiar los datos o registros financieros sin dejar un rastro de auditoría.

Controles físicos. Estas actividades abarcan la seguridad física de activos, incluyendo salvaguardas adecuadas, tales como instalaciones vigiladas o sobre acceso a activos y registros; autorización para acceso a programas computacionales y archivos de datos; conteo y comprobación periódicos con montos anotados en los registros de control. El grado al cual los controles físicos pensados para impedir el hurto de activos son relevantes para la confiabilidad de la preparación de estados financieros y por ende de la auditoría, depende de las circunstancias tales como cuando los activos son altamente susceptibles a un mal uso. Por ejemplo, estos controles generalmente no serían relevantes cuando cualquier pérdida de inventario se detectara gracias a una inspección física periódica y fuera registrada en los estados financieros. No obstante, si para efectos de informes financieros la gerencia depende únicamente de los registros perpetuos de inventario, los controles de seguridad física serían relevantes para la auditoría.

Segregación de funciones. El asignar a personas diferentes las responsabilidades de autorizar transacciones, registrarlas y mantener custodia de activos tiene como propósito reducir las posibilidades de que una persona se encuentre en situación de perpetrar y ocultar errores o irregularidades en el curso normal de sus funciones.

Aplicación a Entidades Pequeñas y Medianas

10. Es muy probable que los conceptos que subyacen a las actividades de control en organizaciones de tamaño pequeño y mediano sean similares a aquellos en entidades más grandes, pero varía la formalidad con la cual ellos operan. Además, las entidades más pequeñas podrían determinar que ciertos tipos de actividades de control no son relevantes debido a los controles aplicados por la gerencia. Por ejemplo, cuando la gerencia mantiene la autoridad para aprobar ventas al crédito, compras importantes y uso de líneas de crédito, estas prácticas pueden constituirse en fuertes controles sobre dichas actividades, disminuyendo o eliminando la necesidad de actividades de control más detalladas. Una apropiada segregación de funciones muchas veces parece presentar dificultades en organizaciones pequeñas. Sin embargo, incluso empresas que sólo tienen unos pocos empleados pueden ser capaces de asignar sus responsabilidades para lograr una segregación apropiada o, si eso no es posible, para lograr que la gerencia supervise actividades incompatibles con objetivos de control.

Información y Comunicación

11. Un sistema de información consiste de infraestructura (componentes físicos y de hardware), software, personas, procedimientos (manuales y automatizados) y datos. La infraestructura y el software estarán ausentes, o tendrán menos importancia, en sistemas que sean exclusiva o primordialmente manuales. Muchos sistemas de información hacen uso extenso de tecnología de la información.
12. El sistema de información relevante a los objetivos de la información financiera, que incluye el sistema contable, consiste en los métodos y registros contables establecidos para registrar, procesar, resumir e informar transacciones de una entidad (así como eventos y condiciones) y el control contable de los activos, pasivos y patrimonio relacionados. Las transacciones pueden ser iniciadas manual o automáticamente mediante procedimientos programados. Registrar incluye identificar y capturar la información relevante para transacciones o hechos. El procesamiento incluye funciones tales como la edición y la validación, el cálculo, medición, valuación, resumen y conciliación, ya sean realizados mediante procedimientos automatizados o manuales. El sistema de información tiene que ver con la preparación de informes financieros al igual que con otras informaciones, en formato electrónico o impreso, que la entidad utiliza para monitoreo y otras funciones. La calidad de la información generada por el

sistema afecta la capacidad de la administración para tomar decisiones apropiadas para controlar las actividades de la entidad y preparar información financiera confiable.

13. Un sistema de información comprende métodos y registros que:
 - Identifican y registran todas las transacciones válidas.
 - Describen en forma oportuna, las transacciones con detalle suficiente como para permitir una adecuada clasificación de transacciones para informes financieros.
 - Cuantifican el valor de transacciones de una manera que permita registrar su apropiado valor monetario en los estados financieros.
 - Determinan el período de tiempo en el que ocurrieron las transacciones para permitir el registro de transacciones en el período contable adecuado.
 - Presentan adecuadamente las transacciones y revelaciones adecuadas en los estados financieros.
14. La comunicación involucra entregar un entendimiento de los roles y responsabilidades individuales relativos al control interno sobre la información financiera e incluye el grado al cual el personal comprende la manera: a) como sus actividades se relacionan en el sistema de información financiera con el trabajo de otros, y; b) los medios de informar excepciones a un nivel superior apropiado dentro de la entidad. Los canales de comunicación existentes contribuyen a garantizar que se informen las excepciones y se emprendan las acciones al respecto.
15. La comunicación adopta formas tales como manuales de política, manuales de contabilidad, informes financieros y memorándums. La comunicación también se puede hacer oralmente y a través de las acciones de la gerencia.

Aplicación a Entidades Pequeñas y Medianas

16. Es probable que los sistemas de información en las organizaciones de tamaño pequeño o mediano sean menos formales que en las organizaciones grandes, pero su papel es igual de significativo. Es posible que las entidades pequeñas con activa participación de la gerencia no necesiten descripciones extensas de procedimientos contables, registros contables sofisticados o políticas escritas. La comunicación puede ser menos formal y más fácil de lograr en una empresa pequeña o mediana que en una empresa grande debido

al tamaño y menores niveles de la organización pequeña y a la mayor visibilidad y disponibilidad de la gerencia.

Monitoreo

17. El monitoreo es un proceso que evalúa la calidad del funcionamiento del control interno a lo largo del tiempo. Involucra evaluar el diseño y operaciones de los controles en forma oportuna y adoptar las acciones correctivas necesarias. Este proceso se realiza a través de actividades permanentes, esporádicas o combinaciones de ambas.
18. Las actividades de monitoreo constantes se incorporan a las actividades normales recurrentes de una entidad e incluyen actividades regulares de administración y supervisión. Los gerentes de ventas, compras y producción en niveles divisionales y corporativos están en contacto con las operaciones y pueden cuestionar informes que difieren significativamente de su conocimiento de las operaciones.
19. En diversas entidades los auditores internos o personal que realiza funciones similares contribuyen al monitoreo de las actividades de una entidad a través de evaluaciones por separado. Ellos entregan regularmente información sobre el funcionamiento del control interno, concentrando considerable atención en la evaluación del diseño y la operación del mismo y comunican información sobre fortalezas y debilidades y recomendaciones para mejorar dicho control interno.
20. Las actividades de monitoreo pueden incluir el uso de información procedente de comunicaciones provenientes de partes externas. Los clientes implícitamente corroboran los datos de facturación pagando sus facturas o quejándose por los cobros. Además, los reguladores pueden comunicarse con la entidad en relación a materias que afecten el funcionamiento del control interno, por ejemplo, enviando comunicaciones relativas a exámenes realizados por organismos que regulan a los bancos. Del mismo modo, la administración podría considerar comunicaciones relativas al control interno procedentes de auditores externos al realizar actividades de monitoreo.

Aplicación a Entidades Pequeñas y Medianas

21. Es más probable que las actividades de monitoreo constante de las entidades pequeñas y medianas sean informales y se las realice típicamente como parte del manejo general de las operaciones de una entidad. Una estrecha participación de la gerencia en las operaciones muchas veces permitirá identificar variaciones significativas con respecto a expectativas e inexactitudes en los datos financieros.

SECCIÓN 322

CONSIDERACIÓN DEL AUDITOR INDEPENDIENTE DE LA FUNCIÓN DE AUDITORÍA INTERNA EN UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

Introducción

01. El auditor independiente considera varios factores para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría a ser efectuados en el examen de auditoría de los estados financieros de una entidad. Uno de los factores a considerar es la existencia de la función de auditoría interna. ⁽¹⁾ Esta Sección provee guías de orientación sobre los factores a considerar por el auditor independiente, acerca del trabajo de los auditores internos y la manera de utilizar la ayuda de dichos auditores en el examen de auditoría efectuado por el auditor independiente, de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas.

Roles del auditor independiente y del auditor interno

02. Una de las responsabilidades del auditor independiente en la ejecución de una auditoría de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, es la obtención de evidencia suficiente y competente para proveer una base razonable para emitir una opinión sobre los estados financieros. Para cumplir con su responsabilidad el auditor independiente mantiene independencia de la entidad ⁽²⁾.
03. Los auditores internos son responsables de proveer análisis, evaluaciones, conclusiones, recomendaciones y otro tipo de información, a la
- 1) La función de auditoría interna puede estar compuesta por una o más personas que realizan actividades de auditoría interna en una entidad. Esta definición no es aplicable al personal que tiene el título de "Auditor interno" y que no realiza actividades de auditoría interna como las aquí descritas.
 - 2) Aún cuando los auditores internos no son independientes de la entidad, se define a auditoría interna como una función de evaluación independiente y requiere, por lo tanto, que los auditores internos sean independientes de la función que estén auditando. Este concepto de independencia es distinto al que consideran estas normas de auditoría generalmente aceptadas.

Administración, Directorio, Comité de Auditoría u otro estamento con igual nivel de autoridad y responsabilidad. Para cumplir con su responsabilidad los auditores internos deben mantener objetividad respecto a la actividad que se está auditando.

Obtener entendimiento de la función de auditoría interna

04. Una de las responsabilidades importantes de auditoría interna es la de satisfacerse del funcionamiento de los controles de una entidad. Cuando el auditor independiente adquiere el entendimiento de la estructura de control interno,⁽³⁾ debe adquirir un entendimiento suficiente de la función de auditoría interna para identificar aquellas actividades de la misma que son relevantes para planificar su examen de auditoría. El alcance de los procedimientos necesarios para obtener este entendimiento variará dependiendo de la naturaleza de las actividades.
05. Normalmente el auditor independiente debe efectuar indagaciones con el personal de la administración superior y de auditoría interna, en relación a los siguientes aspectos de la función de auditoría interna:
- a) Posición organizacional dentro de la empresa.
 - b) Aplicación de normas profesionales (ver párrafo 11).
 - c) Plan de auditoría, incluyendo naturaleza, oportunidad y alcance del trabajo de auditoría.
 - d) Acceso a los registros y si hay limitaciones al alcance de sus actividades.

Adicionalmente, el auditor independiente puede indagar con la administración superior de la sociedad, sobre la estructura de la función de auditoría interna, su misión u otra instrucción similar proveniente de la administración o Directorio. Esta indagación proporcionará información respecto a las metas y objetivos establecidos para la función de auditoría interna.

3) En la Sección 319, se describen los procedimientos que el auditor realiza para obtener una comprensión de la estructura de control interno e indica que la función de auditoría interna, es parte del ambiente de control.

06. Algunas actividades de auditoría interna pueden no ser relevantes para el examen de los estados financieros de una entidad. Por ejemplo, los

procedimientos de auditoría interna para evaluar la eficiencia de ciertos procesos respecto a la toma de decisiones de la Dirección, por lo general no son relevantes para la auditoría a los estados financieros.

07. Las actividades relevantes son aquellas que proveen evidencia sobre el diseño y efectividad de la estructura de control interno, políticas, procedimientos y habilidad de la entidad para registrar, procesar, resumir e informar datos financieros en forma consecuente con las afirmaciones contenidas en los estados financieros o que proveen evidencia directa de desviaciones potenciales de estos datos. El auditor independiente puede efectuar los siguientes procedimientos para determinar la importancia de las actividades de auditoría interna:

- a) Consideración del conocimiento adquirido en auditorías de años anteriores.
- b) Revisión de cómo auditoría interna asigna sus recursos de auditoría a áreas financieras u operativas, de acuerdo a su proceso de determinación del riesgo.
- c) Lectura de informes de auditoría interna, a objeto de obtener información detallada sobre el alcance de las actividades efectuadas.

08. Si después de obtener el entendimiento de la función de auditoría interna, el auditor independiente concluye que las actividades de auditoría interna no son relevantes para el examen de los estados financieros, entonces no debe prestar más consideración a la función de auditoría interna, a menos que solicite asistencia directa de los auditores internos, como se menciona en el párrafo 27. Por otra parte, aún cuando algunas de las actividades de auditoría interna pueden ser relevantes para el examen de auditoría, el auditor independiente puede concluir que no sería eficiente considerar el trabajo de auditoría interna. Si el auditor independiente decide que sería eficiente considerar en qué forma el trabajo de auditoría interna podría afectar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría, entonces el auditor independiente debe determinar la competencia y objetividad de la función de auditoría interna, basándose en el efecto esperado del trabajo de auditoría interna en el examen de auditoría.

Evaluación de la competencia y objetividad de los auditores internos

Competencia de los auditores internos

09. Cuando se evalúa la competencia de los auditores internos, el auditor independiente debe obtener o actualizar información de años anteriores sobre factores como:

- a) Nivel de estudios y experiencia profesional.
- b) Títulos profesionales y capacitación continua.
- c) Políticas, programas y procedimientos de auditoría.
- d) Políticas de asignación.
- e) Supervisión y revisión de las actividades.
- f) Calidad de la documentación en los papeles de trabajo, informes y recomendaciones.
- g) Evaluación del desempeño.

Objetividad de los auditores internos

10. Para evaluar la objetividad de los auditores internos el auditor independiente debe obtener o actualizar información de años anteriores respecto a factores como:

- a) La posición en la organización del auditor interno responsable de la función de auditoría, incluyendo:
 - Si el auditor interno reporta a un ejecutivo con un nivel suficiente para asegurar una cobertura de auditoría amplia y medidas de acción adecuadas sobre los hallazgos y recomendaciones de los auditores internos.
 - Si el auditor interno tiene acceso directo y reporta regularmente al Directorio, Comité de auditoría o Gerente-dueño de la entidad.
 - Si el Directorio, Comité de auditoría o el Gerente-dueño supervisan las decisiones de contratación de los auditores internos.
- b) Políticas para asegurar la objetividad de auditoría interna sobre las áreas auditadas, incluyendo:
 - Políticas que prohíben a los auditores internos auditar áreas donde hay parientes que cumplen funciones importantes o críticas para la auditoría.

- Políticas que prohíben a los auditores internos auditar áreas donde estaban recientemente asignados o estén programados para asignación una vez que completen sus funciones en auditoría interna.

11. Al evaluar la competencia y objetividad, el auditor independiente generalmente considera información obtenida de experiencias previas con la función de auditoría interna, de la discusión con el personal directivo y de revisiones externas de la calidad de la función de auditoría interna, si hubiese. El auditor independiente también podrá hacer uso de las normas profesionales de auditoría interna como criterio para hacer la evaluación. También considera la necesidad de probar la efectividad de los factores descritos en los párrafos 09 y 10. El alcance de dichas pruebas variará dependiendo del efecto esperado del trabajo de los auditores internos en el examen de auditoría. Si el auditor independiente determina que los auditores internos son suficientemente competentes y objetivos, entonces deberá considerar en que forma el trabajo de auditoría interna puede afectar el examen de auditoría.

Efecto del trabajo de auditoría interna en el examen de auditoría

12. El trabajo de los auditores internos puede afectar la naturaleza, oportunidad y alcance de la auditoría, incluyendo:
- a) Los procedimientos realizados por el auditor independiente al obtener entendimiento de la estructura de control interno de la entidad (párrafo 13).
 - b) Los procedimientos realizados por el auditor independiente al evaluar los riesgos (párrafos 14 al 16).
 - c) Los procedimientos sustantivos realizados por el auditor independiente (párrafo 17).

Cuando se espera que el trabajo de los auditores internos afecte el examen de auditoría, se pueden seguir las instrucciones de los párrafos 18 al 26 para considerar el alcance de dicho efecto, la coordinación del trabajo de auditoría con los auditores internos y la evaluación y comprobación de la efectividad del trabajo de los auditores internos.

Entendimiento de la estructura de control interno

13. El auditor independiente obtiene entendimiento suficiente sobre el diseño de las políticas y de los procedimientos de la estructura de control interno, para planificar la auditoría y determinar si dichas políticas y procedimientos se han puesto en operación. Debido a que una de las funciones principales de la auditoría interna es la de revisar, evaluar y dar seguimiento al cumplimiento de las políticas y procedimientos de la estructura de control interno, los procedimientos realizados por los auditores internos en esta área pueden proveer información útil al auditor independiente. Por ejemplo, los auditores internos pueden desarrollar un diagrama de flujo de un nuevo sistema computarizado de ventas y cuentas corrientes. El auditor independiente puede revisar el diagrama de flujo para obtener información sobre el diseño de las políticas y procedimientos relacionados con esta área. Adicionalmente, el auditor independiente puede considerar los resultados de los procedimientos de revisión desarrollados por los auditores internos y obtener información respecto a si los procedimientos han sido puestos en operación.

Evaluación del riesgo

14. El auditor independiente evalúa el riesgo de la existencia de desviaciones significativas, tanto a nivel de los estados financieros como a nivel de saldos de cuentas o transacciones específicas.

A nivel de los estados financieros

15. A nivel de los estados financieros, el auditor independiente efectúa una evaluación general del riesgo de que existan desviaciones significativas. Cuando realiza esta evaluación, el auditor independiente debe reconocer que ciertas políticas y procedimientos en la estructura de control interno pueden tener efecto en muchas de las afirmaciones de los estados financieros. El ambiente de control y el sistema de contabilidad tienen un efecto significativo sobre los saldos de cuentas y sobre transacciones específicas, y por lo tanto, pueden afectar muchas afirmaciones.

La evaluación del riesgo realizada por el auditor independiente a nivel de los estados financieros muchas veces afecta la estrategia general de auditoría. La función de la auditoría interna de una entidad puede influir en esta evaluación de riesgo, así como en la decisión final del auditor independiente respecto a la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría a ser aplicados. Por ejemplo, si el plan de auditoría interna incluye trabajo de auditoría relevante en varias sucursales, el auditor independiente puede coordinar el trabajo con auditoría interna (ver párrafo 23) y así reducir el

número de sucursales en las cuales el auditor independiente debería realizar procedimientos de auditoría.

A nivel de saldos de cuentas o transacciones específicas

16. A nivel de saldos de cuentas o transacciones específicas, el auditor independiente realiza procedimientos para obtener y evaluar evidencia significativa relativa a las afirmaciones de la administración. El auditor independiente determina el riesgo de control para cada una de las afirmaciones significativas y realiza pruebas de controles para respaldar las evaluaciones por debajo del máximo. Cuando se planifican y desarrollan pruebas de controles, el auditor independiente puede considerar los resultados de procedimientos planificados o realizados por auditoría interna. Por ejemplo, el alcance de auditoría interna puede incluir pruebas de controles para cerciorarse de la integridad de las cuentas por pagar. Los resultados de las pruebas de los auditores internos pueden proveer información apropiada acerca de la efectividad de las políticas y procedimientos de la estructura de control interno, y por lo tanto, cambiar la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas que el auditor independiente debería realizar.

Procedimientos sustantivos

17. Algunos de los procedimientos realizados por los auditores internos pueden proveer evidencia directa sobre desviaciones significativas en las afirmaciones contenidas en saldos de cuentas o tipos de transacciones . Por ejemplo, auditoría interna, como parte de su trabajo, puede confirmar algunas cuentas por cobrar y presenciar ciertos inventarios físicos. El resultado de estos procedimientos puede proveer evidencia que el auditor independiente puede considerar para limitar el nivel de riesgo de detección en las afirmaciones correspondientes. Consecuentemente, el auditor independiente podría cambiar la oportunidad de los procedimientos de confirmación, el número de cuentas a cobrar a ser confirmadas y el número de bodegas donde se observarán los inventarios físicos.

Alcance del efecto del trabajo de los auditores internos

18. Aún cuando el trabajo de los auditores internos puede afectar los procedimientos del auditor independiente, este último debe realizar

procedimientos para obtener evidencia competente y suficiente para respaldar su informe. La evidencia obtenida directamente por el auditor independiente, a través de su conocimiento personal incluyendo examen físico, observación, cálculo e inspección, generalmente es más efectiva que la información obtenida indirectamente.

19. La responsabilidad de emitir un informe sobre los estados financieros es exclusivamente del auditor independiente. Distinto del caso en que el auditor independiente utiliza el trabajo de otros auditores independientes, la responsabilidad no se puede compartir con los auditores internos. Como el auditor independiente tiene la responsabilidad final de expresar una opinión sobre los estados financieros, los juicios sobre determinación de niveles de riesgos inherente y de control, la materialidad de las desviaciones, la suficiencia de las pruebas realizadas, la evaluación de estimaciones contables significativas y otros temas que puedan afectar el informe de los auditores independientes, siempre deben ser del auditor independiente.
20. Al determinar el efecto del trabajo de los auditores internos en los procedimientos del auditor independiente, éste debe considerar lo siguiente:
 - a) La importancia relativa de las cifras en los estados financieros, o sea, los saldos de las cuentas o clases de transacciones.
 - b) El riesgo (inherente y de control) de que existan desviaciones significativas con respecto a las afirmaciones relacionadas en los estados financieros.

- c) El grado de subjetividad involucrado en la evaluación de la evidencia de auditoría obtenida para respaldar las afirmaciones (4).

A medida que la importancia relativa de los montos en los estados financieros aumenta, y el riesgo de que ocurran desviaciones significativas o el grado de subjetividad aumenta, la necesidad de que el auditor independiente realice sus propias pruebas aumenta. En la medida que estos factores disminuyan, la necesidad de que el auditor independiente realice sus propias comprobaciones disminuye.

21. Para aquellas afirmaciones relacionadas con montos significativos en los estados financieros, donde el riesgo de desviaciones significativas o el grado de subjetividad involucrados en la evaluación de la evidencia de auditoría es alto, el auditor deberá realizar suficientes procedimientos para cumplir con las responsabilidades descritas en los párrafos 18 y 19. Para determinar estos procedimientos, el auditor debe tomar en consideración los resultados del trabajo (pruebas de controles o pruebas sustantivas) realizado por auditoría interna sobre esas afirmaciones específicas. Sin embargo, para dichas aseveraciones, la consideración del trabajo de auditoría interna no puede por sí sola reducir el riesgo de auditoría a un nivel que permita eliminar la necesidad de realizar pruebas directamente por el auditor independiente. Afirmaciones sobre la valorización de los activos y pasivos que involucren estimaciones contables significativas o sobre la existencia y exposición de transacciones entre partes relacionadas, contingencias, incertidumbres y hechos posteriores, son ejemplos de afirmaciones que pueden tener un alto riesgo de desviaciones significativas o involucren un alto grado de subjetividad en la evaluación de la evidencia obtenida.
22. Por otro lado, para ciertas afirmaciones relacionadas con montos de menor importancia en los estados financieros, donde el riesgo de desviaciones significativas o el grado de subjetividad involucrado en la evaluación de la evidencia de auditoría es bajo, el auditor independiente puede decidir, después

4) Para algunas afirmaciones, como existencia y hecho ocurrido, la evaluación de la evidencia de auditoría es generalmente objetiva. Evaluaciones mas subjetivas suelen requerirse para otras afirmaciones como valuación y presentación razonable.

de considerar las circunstancias y los resultados del trabajo (ya sea pruebas de control o sustantivas) realizado por auditoría interna para esas afirmaciones específicas, que el riesgo ha sido reducido a un nivel aceptable y que la comprobación directa por parte del auditor independiente no es necesaria. Afirmaciones sobre la existencia de saldos en efectivo, gastos pagados por anticipado y adiciones del activo fijo, son ejemplos de afirmaciones que pueden tener un bajo riesgo de desviaciones significativas o involucren un nivel bajo de subjetividad con respecto a la evaluación de evidencia de auditoría obtenida.

Coordinación del trabajo de auditoría con los auditores internos

23. Si se espera que el trabajo de los auditores internos tenga un efecto en los procedimientos de auditoría, puede ser eficiente que el auditor independiente y los auditores internos coordinen su trabajo de la siguiente manera:
- a) Sosteniendo reuniones periódicas
 - b) Programando el trabajo de auditoría
 - c) Teniendo acceso a los papeles de trabajo de los auditores internos
 - d) Revisando los informes de los auditores internos
 - e) Discutiendo posibles problemas de contabilidad y de auditoría

Evaluación y pruebas de la efectividad del trabajo de los auditores internos

24. El auditor independiente debe realizar procedimientos para evaluar la calidad y efectividad del trabajo de los auditores internos, (como se describe en los párrafos 12 al 17) que significativamente afecta la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos del auditor independiente. La naturaleza y alcance de los procedimientos que el auditor independiente debe aplicar, cuando está efectuando dicha evaluación, son determinados por su criterio, dependiendo en gran medida del efecto que el trabajo de auditoría interna tiene sobre los procedimientos que el auditor independiente aplica sobre los saldos o transacciones significativas.
25. Al desarrollar procedimientos de evaluación, el auditor independiente debe considerar los siguientes factores respecto a los auditores internos:

- a) Si el alcance de su trabajo es apropiado para cumplir con los objetivos
 - b) Si sus programas de auditoría son adecuados
 - c) Si sus papeles de trabajo documentan adecuadamente el trabajo realizado, incluyendo evidencia de revisión y supervisión.
 - d) Si sus conclusiones son apropiadas en las circunstancias
 - e) Si sus informes son consecuentes con los resultados del trabajo realizado
26. Al efectuar su evaluación, el auditor independiente debe probar el trabajo de los auditores internos relacionado con afirmaciones significativas en los estados financieros. Estas pruebas se pueden efectuar por medio de:
- a) el examen de algunos controles, transacciones o saldos que los auditores internos examinaron o
 - b) el examen de controles, transacciones o saldos similares, pero diferentes de aquellos ya examinados por los auditores internos.

El auditor independiente deberá comparar los resultados de sus pruebas con los resultados del trabajo de los auditores internos para llegar a conclusiones sobre el trabajo del auditor interno. El alcance de estas pruebas variará dependiendo de las circunstancias y debe ser suficiente para permitir al auditor independiente efectuar una evaluación general de la calidad y efectividad del trabajo de auditoría interna a ser considerado por el auditor independiente.

Utilización del trabajo de los auditores internos para proporcionar ayuda directa al auditor independiente

27. Al realizar un examen de auditoría, el auditor independiente puede solicitar ayuda directa de los auditores internos. Esta ayuda directa se relaciona con trabajo que el auditor independiente específicamente solicita sea realizado por los auditores internos para completar algunos aspectos del examen de auditoría. Por ejemplo, los auditores internos pueden ayudar al auditor independiente a obtener un entendimiento de la estructura de control interno o realizar pruebas de controles o pruebas sustantivas, pero siendo consecuentes con las guías sobre la responsabilidad del auditor independiente indicadas en los párrafos 18 al 22. Cuando se obtiene ayuda directa, el auditor independiente debe determinar la competencia y objetividad de los auditores internos (ver párrafos 09 al 11) así como supervisar, revisar, evaluar y probar el trabajo realizado por los auditores internos, con un alcance de acuerdo a las circunstancias. El auditor independiente debe informar a los auditores internos sobre cuales son sus responsabilidades, los objetivos de los procedimientos que tienen que realizar y los asuntos que pueden afectar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría, como pueden ser posibles problemas de contabilidad o de auditoría. El auditor independiente también deberá informar a los auditores internos que todos aquellos asuntos de contabilidad o de auditoría que surjan durante su trabajo deben ser informados de inmediato al auditor independiente.

SECCIÓN 325

COMUNICACIÓN DE CONDICIONES RELACIONADAS AL CONTROL INTERNO EN UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

Introducción

01. Esta Sección proporciona los lineamientos necesarios para la identificación de condiciones relacionadas con la estructura del control interno de la entidad, que se presentan durante una auditoría de estados financieros. Esta Sección establece, también que la comunicación de tales condiciones se debe mantener principalmente con el comité de auditoría o, donde éste no existe, con personas de más alto nivel de autoridad y responsabilidad o equivalentes, tales como el directorio, el consejo de administración, el dueño de una empresa o con quienes hayan contratado al auditor. Para el propósito de esta Sección, el término “Comité de Auditoría”, se utilizará para referirse al receptor adecuado de esa comunicación. Ésta, también proporciona los lineamientos para establecer un criterio de acuerdo entre el auditor y el cliente para identificar e informar asuntos adicionales a los requeridos por esta Sección.

Condiciones a Informar

02. Ciertas condiciones relacionadas con la estructura de control interno de la entidad deberán ser comunicadas al comité de auditoría, al directorio o a otra autoridad. Esta Sección 325, también, proporciona los lineamientos para establecer un criterio de acuerdo entre el auditor y el cliente para identificar e informar asuntos adicionales a los requeridos. Durante el curso de una auditoría, el auditor debe tomar conocimiento de los asuntos relacionados con la estructura del control interno, que puedan ser de interés para el comité de auditoría. Los asuntos que esta Sección requieren que se informen al comité de auditoría, se reconocen como «condiciones a informar». Específicamente, estas condiciones son asuntos que llaman la atención del auditor y que en su opinión se deben comunicar al comité de auditoría, ya que representan importantes deficiencias en el diseño u operación de la estructura del control interno, que podrían afectar negativamente, la capacidad de la organización para registrar, procesar, resumir y presentar información financiera uniforme con las afirmaciones de la administración en los estados financieros. Tales deficiencias pueden incluir diferentes aspectos de los elementos de la estructura del control interno, como pueden ser: (a) ambiente de control (b) sistema de contabilidad o (c) procedimientos de control. (Ver en el «Apéndice A, Sección 325» los ejemplos de «condiciones a informar»).

03. El auditor, también debe identificar asuntos que en su opinión no son «condiciones a informar», según se definen en el párrafo 01 de esta Sección 325; sin embargo, el auditor tendrá que decidir si comunicar o no estos asuntos, para beneficio de la administración (y de otros interesados, si les concierne).

Identificación de Condiciones a Informar

04. El objetivo del auditor en la realización de una auditoría de estados financieros, es formarse una opinión sobre los estados financieros de la entidad en general. El auditor no tiene la obligación de investigar y encontrar «condiciones a informar». Sin embargo, debe estar atento a posibles «condiciones a informar», a través de la consideración de los elementos de la estructura de control interno, o de la aplicación de procedimientos de auditoría en saldos o transacciones, o de alguna otra manera dentro del curso de la auditoría. La conciencia del auditor con respecto a las «condiciones a informar», varía en cada auditoría y está influenciada por la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría y otros numerosos factores, tales como el tamaño de la entidad, su complejidad y la naturaleza y diversificación de sus actividades en los negocios.
05. Al hacer la evaluación de cuáles son las «condiciones a informar», el auditor deberá considerar varios factores en relación con la entidad, como son su tamaño, complejidad diversidad de actividades, estructura organizacional y las características de los dueños.
06. La existencia de «condiciones a informar», en relación con el diseño y operación de la estructura de control interno, es y de hecho representa, una decisión consciente de la administración, de la que el comité de auditoría está al tanto, para aceptar el grado de riesgos por costos incurridos u otras consideraciones. Es responsabilidad de la administración, tomar las decisiones con respecto a los costos a ser incurridos o beneficios relacionados. Suponiendo que el comité de auditoría reconozca su conocimiento de tales deficiencias y los riesgos asociados y tome en consideración las deficiencias y posibles riesgos, el auditor debiera decidir cuando es necesario informar un asunto. Periódicamente, el auditor debe considerar si a causa de los cambios de la administración, en el comité de auditoría o simplemente por el paso del tiempo, es apropiado y oportuno comunicar tales asuntos.

Acuerdo Condicional

07. El auditor y su cliente deberán analizar el funcionamiento de la estructura del control interno en el cumplimiento de compromisos de auditoría. Los clientes deben pedir al auditor que esté pendiente de posibles asuntos y «condiciones a informar», adicionales a los que se señalan en esta Norma. El auditor debe informar asuntos que considere de importancia para la administración, en caso que se lo requieran.
08. Los acuerdos condicionales entre el auditor y el cliente, para comunicar ciertas condiciones, deben incluir, por ejemplo, los informes de asuntos de menor importancia que los que se dan en esta Norma, la existencia de condiciones especificadas por el cliente, o los resultados de investigaciones adicionales para identificar causas importantes. Bajo estos términos, es posible que se le pida al auditor que visite ciertos establecimientos del cliente y que evalúe procedimientos de control específico o que aplique otros procedimientos que no tenía planeado utilizar.

Forma y Contenido del Informe

09. Las condiciones que el auditor considera que son «condiciones a informar» según los principios de esta Sección, o que son el resultado de un acuerdo con el cliente, las debe informar preferentemente por escrito. Si la información se comunica oralmente, el auditor deberá documentar la información en memoranda o notas adecuadas en los papeles de trabajo.
10. En el informe se debe indicar que la comunicación es exclusivamente para información y uso del comité de auditoría, de la administración o de otras personas responsables de la organización. Cuando existen requerimientos de autoridades gubernamentales para que se les proporcione tal información, se tendrá que hacer una referencia específica de tal autoridad reguladora.
11. Cualquier informe de «condiciones a informar» debe:
- Indicar que el propósito de la auditoría fue informar sobre los estados financieros y no proporcionar una seguridad del funcionamiento de la estructura del control interno
 - Incluir la definición de «condiciones a informar»
 - Incluir las restricciones que se establecieron en el párrafo 02 de esta Sección 325, para la distribución de la comunicación

12. El siguiente es un ejemplo de las secciones de un informe en que se considera los requerimientos mencionados:

En la planificación y ejecución de nuestra auditoría de los estados financieros de la Corporación XYZ, al 31 de diciembre de XXXX, consideramos su estructura del control interno, para determinar nuestros procedimientos de auditoría con el propósito de expresar una opinión sobre los estados financieros. Si el objetivo de esta revisión hubiese sido expresar una opinión sobre los sistemas de control interno, los procedimientos de evaluación habrían sido más extensos y específicos que los practicados. Por lo anterior, no se ha probado el cumplimiento y continuidad de todos los controles vigentes en Corporación XYZ.

En el estudio y evaluación efectuado con el limitado propósito descrito, notamos ciertos asuntos en relación con su funcionamiento, que consideramos deben ser incluidos en este informe para estar de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Las «condiciones a informar» son los asuntos que nos llamaron la atención y que están relacionados con deficiencias importantes en el diseño y operación de la estructura del control interno, que en nuestra opinión, podrían afectar negativamente la capacidad de la organización para registrar, procesar, resumir y presentar información financiera uniforme con las afirmaciones de la administración en los estados financieros, son los siguientes:

(Incluya el párrafo para describir las «condiciones a informar» que se hayan identificado).

Este informe es únicamente para conocimiento y uso del comité de auditoría (el directorio, consejo de administración, o el dueño de la empresa), de la administración y otras personas de la organización (o especifique la agencia reguladora o cualquier otra tercera parte específica).

13. En algunos casos, el auditor puede incluir declaraciones adicionales en su informe con respecto a limitaciones que dependen de la estructura del control interno en general, como también con relación a la extensión y naturaleza y su consideración sobre ésta, durante la auditoría, o bien otros asuntos relacionados con los comentarios que se hicieron.

14. Cuando se comunican observaciones del auditor sobre «condiciones a informar», según se definen en esta Norma, como de otros comentarios, será necesario indicar el origen de cada una de éstas.
15. Una «condición a informar» puede ser de tal magnitud, que se puede considerar en ciertos casos como una debilidad importante. Tal debilidad en la estructura del control interno, es una «condición a informar», en la que el diseño u operación de los elementos específicos de la estructura del control interno, no reduce a un nivel relativamente bajo, el riesgo de que errores e irregularidades en cantidades que podrían ser importantes en relación con los estados financieros que están siendo auditados, puedan ocurrir y no ser detectados oportunamente por los empleados en el curso normal de su trabajo. Aunque esta Norma no requiere que el auditor identifique y comunique separadamente las debilidades importantes, éste puede optar por identificar o el cliente le puede solicitar que identifique por separado, como debilidades importantes, aquellas «condiciones a informar», que a juicio del auditor, son debilidades importantes.
16. El siguiente es un ejemplo de las secciones que debe contener un informe que se presenta cuando el auditor decide, o se le ha pedido enviar una comunicación por escrito al comité de auditoría, de una o más «condiciones a informar» identificadas, pero que ninguna se ha considerado como una debilidad importante.

(Incluya los tres primeros párrafos del informe que se presenta en el párrafo 11 de esta Sección 325).

Los asuntos que nos llamaron la atención y que están relacionados con el diseño y operación de la estructura del control interno, son los siguientes:

(Incluya uno o varios párrafos para definir las «condiciones a informar» identificadas).

Una debilidad importante es aquella en que el diseño u operación de uno o más elementos de la estructura del control interno, no reduce a un nivel relativamente bajo el riesgo de que errores o irregularidades en cantidades de importancia relativa en relación con los estados financieros que puedan ocurrir y o ser detectados oportunamente.

Nuestra consideración de la estructura del control interno, no necesariamente cubre la totalidad de las debilidades eventualmente

existentes en las áreas sujetas a revisión ni se indican aquellos numerosos procedimientos correctamente establecidos. Por todo lo anterior, el presente informe no debe interpretarse como una opinión sobre los sistemas de control interno de Corporación XYZ, tomados tanto particularmente como en su conjunto. Sin embargo, ninguna de las «condiciones a informar» descrita anteriormente se ha considerado una debilidad importante.

(Incluya el párrafo final del informe que se presenta en el párrafo 11 de esta Sección 325).

17. Dada la importancia de las interpretaciones erróneas con respecto al grado limitado de seguridad, en lo que se refiere a la emisión del informe escrito del auditor, declarando que no se identificaron «condiciones a informar» durante la auditoría, no es necesario que el auditor incluya tal declaración en su informe.
18. Debido a que la comunicación oportuna es muy importante, el auditor deberá considerar si debe comunicar los asuntos relevantes durante el curso de la auditoría, o al concluirla. En la decisión de si una comunicación intermedia se debe emitir, se deberá considerar la importancia de los asuntos y la urgencia de una acción correctiva inmediata.
19. El contenido de esta Norma, no impide al auditor comunicar a un cliente diferentes situaciones y sugerencias con respecto a actividades que van más allá de los asuntos relacionados con la estructura del control interno. Tales asuntos se pueden relacionar con eficiencia operacional o administrativa, estrategias de negocios y otras partidas de utilidad potencial para el cliente.

APÉNDICE A

EJEMPLOS DE POSIBLES CONDICIONES A INFORMAR

1. Como se indicó en el párrafo 01 de esta Sección 325, «Las condiciones a informar», son asuntos que llaman la atención del auditor, pues representan importantes deficiencias en el diseño u operación de la estructura del control interno, que a su juicio, podrían afectar negativamente la capacidad de la organización para registrar, procesar, resumir y reportar información financiera uniforme con las afirmaciones de la administración en los estados financieros.

2. Los siguientes son ejemplos de asuntos que pueden ser «condiciones a informar». Se presentan agrupados en base a la categoría de la condición y dentro de las categorías de ejemplos específicos de condiciones. Algunos de estos asuntos, pueden requerir ser comunicados, según el contenido de otras secciones sobre otras normas de auditoría.

DEFICIENCIAS EN EL DISEÑO DE LA ESTRUCTURA DEL CONTROL INTERNO

- * Diseño inadecuado de la estructura de control interno en general.
- * Ausencia de una adecuada segregación de funciones acorde con objetivos de control adecuados.
- * Ausencia de revisiones y aprobaciones apropiadas de transacciones, registros contables o reportes impresos.
- * Procedimientos inadecuados para la evaluación y aplicación correcta de los principios de contabilidad.
- * Provisiones inadecuadas para la protección de activos.
- * Ausencia de otras técnicas de control, que se consideran adecuadas para el tipo y nivel de transacción.
- * Evidencia de fallas del sistema para suministrar información completa y correcta, que es consistente con los objetivos y actuales necesidades, debido a fallas del diseño.

FALLAS EN LA OPERACIÓN DE LA ESTRUCTURA DEL CONTROL INTERNO

- * Evidencias de fallas de controles identificados para la prevención y detección de omisiones en la información contable
- * Evidencias de fallas en el sistema para suministrar información completa y correcta, consistentes con los objetivos de control de la entidad, debido a omisiones en la aplicación de procedimientos

- * Evidencia de fallas en la salvaguarda de activos, de pérdidas, daños o sub-valoraciones
- * Evidencia de violación intencional de la estructura del control interno, por aquéllos con autoridad en perjuicio de los objetivos en general del sistema
- * Evidencia de fallas en la ejecución de funciones que son parte de la estructura del control interno, tales como conciliaciones no preparadas o no preparadas oportunamente
- * Evidencia de errores intencionales, tanto de empleados, como de la administración y de la evidencia comprobatoria
- * Evidencia de omisión intencional en la aplicación de principios de contabilidad
- * Evidencia de representaciones incorrectas o salvaguardas del personal del cliente hacia el auditor
- * Evidencia de falta de capacidad y entrenamiento de los empleados o la administración para el desarrollo de sus funciones

OTROS

- * Ausencia de suficiente nivel de conciencia de control de la organización
- * Fallas en el seguimiento para la corrección o prevención de deficiencias previamente identificadas de la estructura del control interno
- * Evidencia de importantes transacciones con partes relacionadas no reveladas
- * Evidencia de inclinaciones indebidas o falta de objetividad por parte de los responsables de la toma de decisiones contables.

SECCION 326

EVIDENCIA COMPROBATORIA

Introducción

01. La tercera norma relativa a la ejecución del trabajo establece lo siguiente:

«Se obtendrá material de prueba suficiente y competente, por medio de la inspección, observación, indagación y confirmación, para lograr una base razonable y así poder expresar una opinión sobre los estados financieros que se examinan».

02. Gran parte del trabajo del auditor independiente, para formular su opinión sobre los estados financieros, consiste en obtener y evaluar evidencia

comprobatoria pertinente ⁽¹⁾ sobre las afirmaciones contenidas en tales estados financieros. El grado de validez de aquella evidencia, para los efectos de auditoría, descansa en el criterio del auditor; a este respecto, la evidencia de auditoría difiere de la evidencia legal, la cual está reducida a normas rígidas. La evidencia comprobatoria varía substancialmente en su influencia sobre el auditor mientras éste desarrolla una opinión respecto a los estados financieros objeto del examen. La competencia de la evidencia se relaciona con su validez, objetividad, oportunidad y con la existencia de evidencia comprobatoria que corrobore las conclusiones del auditor.

NATURALEZA DE LAS AFIRMACIONES

3. Las afirmaciones son declaraciones de la administración, las cuales están incorporadas como componentes de los estados financieros. Pueden ser explícitas o implícitas y pueden ser clasificadas de acuerdo con las siguientes categorías generales:

- Existencia u ocurrencia
- Integridad
- Derechos y obligaciones
- Valuación o asignación
- Presentación y revelación

04. Las afirmaciones sobre existencia u ocurrencia se refieren a si los activos o pasivos de la entidad existen a una fecha determinada y si las transacciones registradas han ocurrido durante un período dado. Por ejemplo, la administración afirma que las existencias de productos terminados en el balance general están disponibles para la venta. Asimismo, la administración afirma que las ventas en el estado de resultados representan el intercambio de bienes o servicios con clientes por dinero o por otra prestación.
05. Las afirmaciones sobre integridad se refieren a si todas las transacciones y cuentas que deben presentarse en los estados financieros están de hecho así incluidas. Por ejemplo, la administración afirma que todas las compras de bienes o servicios están registradas e incluidas en los estados financieros. Igualmente, la administración afirma que el rubro documentos por pagar en el balance general incluye todas las obligaciones de este tipo de la entidad.
06. Las afirmaciones sobre derechos y obligaciones se refieren a si los activos constituyen derechos de la entidad y si los pasivos representan las obligaciones de la entidad a una fecha determinada. Por ejemplo, la administración afirma que los montos capitalizados por concepto de leasing

en el balance general representan el costo de los derechos de la entidad sobre los bienes en leasing y que el correspondiente pasivo por leasing represente una obligación de la entidad.

07. Las afirmaciones sobre valuación o asignación se refieren a si las partidas que componen los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos han sido incorporados en los estados financieros de acuerdo a sus valores apropiados. Por ejemplo, la administración afirma que el activo fijo está registrado al costo histórico y que tal costo está asignado sistemáticamente a los períodos contables correspondientes. Asimismo, la administración afirma que el rubro de deudores por ventas incluido en el balance general está expresado a su valor neto de realización.
08. Las afirmaciones sobre presentación y revelación se refieren a si determinados componentes de los estados financieros están debidamente clasificados, descritos y revelados. Por ejemplo, la administración afirma que las obligaciones clasificadas como pasivos a largo plazo en el balance general no vencerán dentro de un año. De igual forma, la administración afirma que los montos presentados como ítems extraordinarios en el estado de resultados están debidamente clasificados, descritos y revelados.

RELACION DE LAS AFIRMACIONES CON EL DESARROLLO DE LOS OBJETIVOS DE AUDITORÍA Y CON EL DISEÑO DE LAS PRUEBAS DE SUSTENTACIÓN

09. Para obtener la evidencia comprobatoria que sustenta a las afirmaciones contenidas en los estados financieros, el auditor desarrolla objetivos específicos de auditoría, a la luz de aquellas afirmaciones. Al desarrollar los objetivos de auditoría de un trabajo determinado, el auditor deberá tener en consideración las circunstancias específicas de la entidad, incluyendo la naturaleza de su actividad económica y las prácticas de contabilidad específicas de su industria. Por ejemplo, un objetivo de auditoría referente a la afirmación sobre totalidad que un auditor podría desarrollar para saldos de existencias es que ellas incluyen todos los productos terminados, materiales e insumos.
10. No existe necesariamente relación de uno a uno entre objetivos de auditoría y procedimientos de auditoría. Algunos procedimientos de auditoría podrían relacionarse con más de un objetivo. Por otra parte, podría necesitarse una combinación de procedimientos de auditoría para lograr un sólo objetivo. El

Apéndice proporciona ejemplos de objetivos de auditoría para las existencias de mercaderías de una compañía manufacturera para cada una de las categorías generales de afirmaciones listadas en el párrafo 03 y ejemplos de pruebas sustentativas para lograr esos objetivos.

11. Al seleccionar pruebas sustentativas específicas para lograr los objetivos de auditoría que ha desarrollado, el auditor considera, entre otras cosas, el riesgo de error material en los estados financieros, incluyendo los niveles determinados de riesgo de control, y la eficacia y eficiencia esperada de tales pruebas. Estas consideraciones incluyen la naturaleza y materialidad de las partidas objeto de la prueba, los tipos y competencia de la evidencia comprobatoria disponible y la naturaleza del objetivo de auditoría por lograr. Por ejemplo, al diseñar pruebas sustentativas para lograr un objetivo relacionado con la afirmación de existencia u ocurrencia, el auditor selecciona algunas partidas que integran una cifra en los estados financieros y busca evidencia comprobatoria pertinente. Por otra parte, al diseñar procedimientos para lograr un objetivo relacionado con la afirmación de integridad, el auditor selecciona la evidencia comprobatoria que indica que una partida debe estar incluida en el monto del estado financiero correspondiente e investiga si esa partida efectivamente ha sido incluida.
12. Los objetivos de auditoría específicos del auditor no cambian independientemente si la información es procesada manual o electrónicamente. Sin embargo, los métodos para aplicar procedimientos de auditoría para reunir evidencia pueden ser influidos por el método de procesamiento. El auditor puede emplear ya sea procedimientos manuales de auditoría, técnicas de auditoría asistidas por tecnología de información, o una combinación de ambas, para obtener evidencia comprobatoria competente y suficiente. Debido al crecimiento del uso de computadores y otras tecnologías de información, muchas entidades procesan grandes volúmenes de información electrónicamente. Por consiguiente, para el auditor puede ser difícil o imposible tener acceso a cierta información para efectuar una inspección, consulta o confirmación sin usar tecnología de información.
13. La naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos a ser aplicados en un trabajo en particular es materia de juicio profesional que el auditor deberá determinar, basado en las circunstancias de cada caso. Sin embargo, los procedimientos que se adopten deben ser adecuados para lograr los objetivos específicos del auditor y reducir el riesgo de detección a un nivel que sea aceptable para éste. La evidencia comprobatoria obtenida debiera ser suficiente para que el auditor forme sus conclusiones sobre la validez de las afirmaciones individuales contenidas en cada rubro de los estados financieros.

La evidencia comprobatoria obtenida por el auditor mediante la determinación del riesgo combinado entre el riesgo inherente y el riesgo de control y, por las pruebas sustantivas proporcionarían una base razonable para la opinión del auditor (1).

14. En aquellas entidades en que una cantidad considerable de información se transmite, procesa, mantiene o a la cual se accesa electrónicamente, el auditor podrá determinar que no es práctico o posible reducir el riesgo de detección a un nivel aceptable, ejecutando solamente pruebas sustentativas para una o más afirmaciones del estado financiero. Por ejemplo, la posibilidad que ocurra una generación incorrecta o alteración de información sin ser detectada puede ser mayor si la información se genera, mantiene o se accesa solamente en forma electrónica. En tales circunstancias, el auditor deberá efectuar pruebas de controles para reunir evidencia comprobatoria a fin de determinar el riesgo de

control ⁽²⁾ o considerar el efecto sobre su informe (véase párrafo 25 de esta Sección.)

NATURALEZA DE LA EVIDENCIA COMPROBATORIA

15. La evidencia comprobatoria que sustenta los estados financieros consiste en la información contable inherente (ver párrafo 16) y en toda la información comprobatoria que el auditor tiene a su disposición (ver párrafo 17).
16. Los libros diario, mayor y auxiliares, los correspondientes manuales de contabilidad y registros tales como hojas de trabajo y planillas electrónicas que sustentan asignaciones de costos, cálculos y conciliaciones constituyen evidencia que sustenta los estados financieros. Esta información de la contabilidad está generalmente en forma electrónica, y por sí sola, para el auditor, no puede ser considerada respaldo suficiente de los estados financieros. Por otra parte, sin la adecuada atención a la propiedad y exactitud de esa información, no se podría emitir una opinión sobre los estados financieros.
17. La información comprobatoria incluye la información tanto escrita como electrónica, tales como cheques, registros de transferencias electrónicas de fondos, facturas, contratos, minutas de sesiones, confirmaciones y otras representaciones escritas por personas idóneas, información obtenida por el auditor por consultas, observación, inspección y exámenes físicos y toda la información desarrollada por o disponible para el auditor, la cual le permite llegar a conclusiones mediante razonamiento lógico.
18. En algunas entidades, parte de la información contable inherente e información comprobatoria está disponible solamente en forma electrónica. Documentos fuente tales como órdenes de compra, guías de embarque, facturas y cheques son reemplazados por mensajes electrónicos. Por ejemplo, las empresas pueden usar Intercambio de Datos Electrónicos (EDI) o sistemas de procesamiento de imágenes. En el Intercambio de Datos Electrónicos, la entidad y sus clientes o proveedores emplean enlaces de comunicación para transar negocios electrónicamente. Las transacciones de compra, envío, facturación, ingresos de caja, y egresos de caja se efectúan a menudo enteramente mediante el intercambio de mensajes electrónicos entre las partes que intervienen. En sistemas de procesamiento de imágenes, los documentos son procesados en scanner y convertidos en imágenes electrónicas para facilitar el almacenamiento y referencia y los documentos fuente a veces no se

mantienen después de la conversión. Además cierta evidencia electrónica puede solo existir en un momento determinado y no ser recuperable después de un período específico si los archivos son cambiados y si no existen los archivos de respaldo. Como consecuencia, el auditor debería analizar el tiempo durante el cual la información existe o está disponible al determinar la naturaleza, la oportunidad, alcance de las pruebas sustentativas y, de ser aplicable, las pruebas de controles.

19. El auditor somete a prueba la información contable inherente mediante (a) análisis y revisión, (b) rastreo de los procedimientos seguidos en el proceso contable y en el desarrollo de las imputaciones pertinentes, (c) recálculo y (d) conciliación de aplicaciones relacionadas de la misma información. A través de la ejecución de tales procedimientos, el auditor puede determinar si los registros contables son internamente coherentes. Tal coherencia interna normalmente proporciona evidencia sobre la razonabilidad de la presentación de los estados financieros.
20. La información contable e información comprobatoria pertinente para respaldar los asientos en la contabilidad y las afirmaciones de los estados financieros están normalmente disponibles en los archivos de la entidad y accesibles para el examen del auditor en ciertas oportunidades o períodos. El auditor puede dirigir sus indagaciones a personas informadas tanto dentro de la organización de la entidad como fuera de ella. Los activos físicos están disponibles para la inspección del auditor. Pueden observarse actividades del personal de la entidad. Basado en observaciones de estas y otras condiciones y circunstancias, el auditor puede llegar a conclusiones sobre la validez de varias afirmaciones en los estados financieros.

COMPETENCIA DE LA EVIDENCIA COMPROBATORIA

21. La evidencia para ser competente, independiente de su forma, debe ser tanto válida como pertinente. La validez de la evidencia comprobatoria depende en tal medida de las circunstancias bajo las cuales se obtiene que las generalizaciones sobre la confiabilidad de diversas clases de evidencia están sujetas a importantes excepciones. Sin embargo, si se reconoce la posibilidad que existan importantes excepciones, los siguientes supuestos sobre la validez de la evidencia comprobatoria en auditoría, las cuales son mutuamente excluyentes, pueden tener alguna utilidad:

- a) Cuando la evidencia comprobatoria puede obtenerse de fuentes independientes fuera de la entidad, dicha evidencia proporciona mayor seguridad de confiabilidad, para efectos de una auditoría independiente, que si se hubiese obtenido solamente dentro de ella.
- b) Mientras más eficaz es el control interno, más seguridad proporciona sobre la confiabilidad de la información contable y de los estados financieros.
- c) El conocimiento personal directo del auditor obtenido mediante el examen físico, observación, cálculo e inspección es más persuasivo que la información obtenida indirectamente.

SUFICIENCIA DE LA EVIDENCIA COMPROBATORIA

- 22. El objetivo del auditor independiente es obtener suficiente evidencia comprobatoria competente que le proporcione una base razonable para formarse una opinión. La cantidad y tipos de evidencia comprobatoria que se requiere para sustentar una opinión fundamentada son materias que el auditor debe determinar ejerciendo su criterio profesional tras un cuidadoso estudio de las circunstancias presentes en cada caso. Sin embargo, en la gran mayoría de los casos, el auditor debe confiar en la evidencia persuasiva en lugar de la convincente. Tanto las afirmaciones individuales en los estados financieros como la afirmación general de que ellos, considerados en su conjunto, están presentados razonablemente son de naturaleza tal, que aún un auditor experimentado rara vez logrará un convencimiento absoluto; en relación a todos los aspectos de los estados financieros objeto de la auditoría.
- 23. El auditor trabaja normalmente dentro de límites económicos. La auditoría, para ser económicamente útil, debe ser desarrollada dentro de un lapso de tiempo y costo razonables. El auditor debiera decidir, ejerciendo su criterio profesional, si la evidencia comprobatoria a su disposición dentro de límites de tiempo y costo razonables es suficiente para sustentar la expresión de una opinión sin salvedades.
- 24. Como consecuencia de lo anterior, debiera existir una relación racional entre el costo de obtener la evidencia y la utilidad de la información obtenida. La dificultad y el gasto comprometido en someter a prueba una partida en particular no son, en si mismo, una base valedera para omitir la prueba.

EVALUACIÓN DE LA EVIDENCIA COMPROBATORIA

25. Al evaluar la evidencia comprobatoria el auditor analiza si los objetivos específicos de auditoría han sido logrados. El auditor independiente debe ser metódico en su búsqueda de evidencia comprobatoria e imparcial en su evaluación. Al diseñar los procedimientos de auditoría para obtener evidencia comprobatoria competente, debiera reconocer la posibilidad de que los estados financieros pueden no estar presentados razonablemente en conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados o con una base amplia de contabilidad distinta a los principios de contabilidad generalmente aceptados. Para formar su opinión, el auditor debería considerar la evidencia comprobatoria pertinente independientemente de si parece corroborar o contradecir las afirmaciones hechas en los estados financieros. En la medida que el auditor tenga una duda sustancial sobre cualesquiera de las afirmaciones relevantes, éste deberá abstenerse de formarse una opinión hasta que haya obtenido suficiente evidencia comprobatoria para disipar

aquella duda sustancial, o deberá expresar una opinión con salvedades o

abstenerse de opinar. ⁽³⁾

APENDICE

Afirmaciones en los estados financieros, objetivos de auditoría ilustrativos y ejemplos de pruebas sustantivas.

Ejemplos para existencias en una compañía manufacturera.

Este apéndice ejemplifica el uso de afirmaciones para desarrollar los objetivos de auditoría y diseñar pruebas sustantivas. Los siguientes ejemplos de pruebas sustantivas no son los únicos ni tampoco puede ser necesario aplicarse todos los procedimientos aquí señalados en una auditoría.

<i><u>Objetivos ilustrativos de auditoría</u></i>	<i><u>Ejemplos de pruebas sustentativa</u></i>
<i><u>Existencia u ocurrencia</u></i>	
Las existencias incluidas en el balance general existen físicamente	Las cantidades de existencias incluyen todos los productos, materiales e insumos disponibles

Las existencias representan partidas mantenidas para la venta o uso en el curso normal del negocio

¹ Ver la sección 326, para orientación sobre evidencia comprobatoria.

¹⁾ Véase la Sección 319 “Consideración del Control Interno en una Auditoría de Estados Financieros” para mayor información sobre evidencia comprobatoria.

²⁾ Normalmente el nivel determinado de riesgo de control puede no ser suficientemente bajo para eliminar la necesidad de efectuar cualesquiera pruebas sustentativas de saldos de cuentas y tipos de transacciones significativas y, en consecuencia, el auditor debería someterlos a pruebas sustentativas sin importar el nivel de riesgo de control determinado.

³⁾ Véase Sección 508 párrafos 36 al 46 y 68 al 70, “Informe de los Auditores sobre Estados Financieros” la cual contiene mayor información sobre expresión de opinión con salvedades o abstención de opinión.

- Observar conteos físicos de las existencias
- Obtener confirmación de existencias en ubicaciones fuera de la entidad
- Probar las transacciones de existencias que ocurran entre la fecha del inventario físico y la fecha de balance
- Revisar registros permanentes de existencias, registros de producción y registros de compra para obtener información sobre la actividad actual
- Comparar existencias con catálogo vigentes de ventas y ventas y guías de despacho posteriores

- Emplear el trabajo de especialistas para corroborar la naturaleza de los productos especializados

Integridad

- Observar conteos físicos de las existencias
- Comparar, en forma analítica la relación entre los saldos de existencias con compras, producción y actividades de ventas recientes
- Probar procedimientos de corte para despachos y recepción de existencias

Objetivos ilustrativos de auditoría

Las cantidades de existencias incluyen todos los productos, materiales e insumos de propiedad de la entidad que están en tránsito o almacenados en localidades externas

Los listados de existencias están compilados correctamente y los totales se incluyen debidamente en las cuentas de existencias

Ejemplos de pruebas sustentativa

Integridad (Continuación)

- Comparar, en forma analítica la relación de saldos de existencias entre las compras recientes, la producción y actividades de ventas
- Probar procedimientos de corte para despachos y recepción de existencias
- Cotejar los conteos de pruebas registrados por el auditor durante la observación de inventario físico con los listados de existencias.
- Comprobar la inclusión de todas las etiquetas de inventario y hojas de conteo empleados en el registro de los conteos de existencias físicas
- Probar la exactitud de los listados de inventarios
- Conciliar los conteos físicos con los registros permanentes y saldos del libro mayor e investigar fluctuaciones importantes

Derechos y obligaciones

La entidad tiene dominio legal o derechos similares de propiedad sobre las existencias

Las existencias excluyen partidas facturadas a clientes o existencias de propiedad de terceros

- Observar los conteos físicos de las existencias
- Obtener confirmación de las existencias en localidades fuera de la entidad
- Examinar facturas de proveedores pagadas, acuerdos de consignación y contratos
- Examinar facturas de proveedores pagadas, acuerdos de consignación y contratos
- Probar procedimientos de corte para despachos y recepción de existencias

Objetivos ilustrativos de auditoría

Ejemplos de pruebas sustentativas

Valuación o asignación (Continuación)

Las existencias están correctamente presentadas al costo (excepto cuando el valor de mercado es inferior)

- Examinar facturas de proveedores pagadas
- Revisar el valor de mano de obra directa asignada
- Probar el cálculo de las cuotas estándar de gastos indirectos
- Examinar análisis de variaciones del costo estándar de fabricación y compra

Las partidas de lento movimiento, en exceso, defectuosas y obsoletas incluidas en existencias están debidamente identificadas

- Examinar análisis de rotación de existencias
- Revisar experiencia y tendencias de la industria
- Comparar, en forma analítica, la relación entre saldos de existencias y el volumen de ventas esperadas.
- Visitar la planta
- Consultar al personal de producción y ventas respecto de posibles partidas de existencias obsoletas o excesivas

El valor de las existencias se reduce, si corresponde, al costo de reposición o valor neto de realización

- Obtener cotizaciones del valor actual de mercado
- Revisar costos actuales de producción
- Examinar ventas después de fin de año y compromisos pendientes de órdenes de compra

Presentación y revelación

Las existencias se clasifican apropiadamente en el balance como activos circulantes.

- Revisar borradores de los estados

Las principales categorías de existencias y sus bases de valuación están debidamente reveladas en los estados financieros

- Revisar borradores de los estados financieros
- Comparar la información revelada en los estados financieros con los requerimientos de principios contables generalmente financieros aceptados
- Obtener confirmación de existencias en prenda bajo acuerdos de préstamos

La prenda o garantía de existencias está debidamente revelada.

SECCION 329

PROCEDIMIENTOS ANALITICOS

Introducción

01. Esta Sección proporciona una guía para el uso de procedimientos analíticos y requiere su aplicación en la planificación y en la revisión de toda auditoría.
02. Los procedimientos analíticos son una parte importante del proceso de auditoría y consisten en evaluaciones de información financiera hechas a través de un estudio de relaciones normales entre datos financieros y no financieros. Los procedimientos analíticos van desde simples comparaciones al uso de complejos modelos que involucran muchas relaciones de elementos y de datos. Una premisa básica que sustenta la aplicación de los procedimientos analíticos es que sea razonable esperar una relación normal entre datos mientras no se tenga conocimiento de que existan condiciones que indiquen lo contrario. Las condiciones específicas que pueden provocar variaciones en estas relaciones incluyen, por ejemplo, transacciones o eventos específicos poco comunes, cambios contables, cambios en los negocios, fluctuaciones fortuitas o errores.
03. Entender las relaciones financieras es esencial en la planificación y en la evaluación de los resultados de los procedimientos analíticos y generalmente requiere conocer al cliente y a la industria en que opera. La comprensión del propósito de los procedimientos analíticos y sus limitaciones es también importante. Consecuentemente, requiere del juicio del auditor la identificación de las relaciones y tipos de datos utilizados, así como también las conclusiones alcanzadas cuando los montos registrados por el cliente son comparados con las expectativas del auditor.

NATURALEZA Y PROPÓSITO DE LOS PROCEDIMIENTOS ANALITICOS

04. Los procedimientos analíticos son utilizados para los siguientes propósitos:

- a) Apoyar al auditor en la planificación de la naturaleza, oportunidad y alcance de otros procedimientos de auditoría.
- b) Como pruebas sustantivas para obtener evidencia comprobatoria acerca de afirmaciones específicas relacionadas con saldos de cuentas o tipos de transacciones.
- c) Como revisión global de los estados financieros en la etapa final de la auditoría.

Los procedimientos analíticos deben ser aplicados en alguna medida para los propósitos (a) y (c) indicados anteriormente en toda auditoría de estados financieros efectuada de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. Adicionalmente, en algunos casos, los procedimientos analíticos pueden ser más efectivos o eficientes que las pruebas de detalle para alcanzar ciertos objetivos específicos de las pruebas sustantivas.

05. Los procedimientos analíticos involucran comparaciones de montos registrados o ratios desarrollados desde montos registrados, con la expectativa del auditor. Este desarrolla sus expectativas identificando y utilizando relaciones normales que son razonablemente esperadas en base al conocimiento que tiene del cliente y de la industria en la cual opera. Los siguientes son ejemplos de fuentes de información para desarrollar las expectativas:

- a) Información financiera comparable de períodos anteriores considerando los cambios conocidos.
- b) Resultados esperados tales como presupuestos, pronósticos o predicciones, incluyendo extrapolaciones de datos anuales o interinos.
- c) Relación entre elementos de información financiera dentro del período.
- d) Información acerca de la industria en la que el cliente opera; por ejemplo, información del margen bruto.
- e) Relación de información financiera con información no financiera pertinente.

PROCEDIMIENTOS ANALITICOS PARA LA PLANIFICACION DE LA AUDITORIA

06. El propósito de aplicar procedimientos analíticos en la planificación de la auditoría es apoyar al auditor a planificar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría que serán utilizados para obtener evidencia comprobatoria para saldos de cuentas o tipos de transacciones. Para lograr esto, los procedimientos analíticos utilizados en la planificación de la auditoría deberían enfocarse en:

- a) Mejorar la comprensión del negocio del cliente, así como de las transacciones y eventos que han ocurrido desde la última fecha de auditoría, y
- b) Identificar áreas que pueden representar riesgos específicos significativos para la auditoría.

Por lo tanto, el objetivo de los procedimientos es identificar asuntos tales como la existencia de transacciones y eventos inusuales, además de identificar montos, ratios y tendencias que puedan indicar situaciones que tengan un efecto en los estados financieros y en el plan de auditoría.

07. Los procedimientos analíticos utilizados en la planificación de la auditoría generalmente utilizan datos globales. Además, la sofisticación, alcance y oportunidad de los procedimientos, los cuales están basados en el juicio del auditor, pueden variar ampliamente dependiendo del tamaño y complejidad del cliente. Para algunas entidades, los procedimientos pueden consistir en la revisión de los cambios en los saldos de cuentas desde el año anterior al año actual, utilizando el mayor general o el balance de comprobación preliminar. En cambio, para otras entidades, los procedimientos pueden involucrar un extenso análisis de los estados financieros trimestrales. En ambos casos los procedimientos analíticos, combinados con el conocimiento del negocio que tiene el auditor, sirven de base para indagaciones adicionales y una planificación efectiva.
08. Aún cuando los procedimientos analíticos utilizados en la planificación de la auditoría a menudo utilizan sólo información financiera, algunas veces también se considera información no financiera pertinente. Por ejemplo, el número de empleados, los metros cuadrados de un área de venta, el volumen de producción y similar información que puede contribuir a cumplir el propósito de estos procedimientos.

PROCEDIMIENTOS ANALITICOS APLICADOS COMO PRUEBAS SUSTANTIVAS

09. La confianza del auditor en las pruebas sustantivas para alcanzar un objetivo de auditoría relacionado con una afirmación ⁽¹⁾ específica, puede derivarse de las pruebas de detalle, de procedimientos analíticos o de una combinación de ambos. La decisión sobre cuáles procedimientos utilizar para lograr un objetivo de auditoría específico se basa en el juicio del auditor respecto a la eficiencia y efectividad esperada de los procedimientos disponibles.
10. El auditor considera los niveles de confianza, si los hay, que desea obtener de las pruebas sustantivas para un objetivo de auditoría específico y decide, entre otras cosas, qué procedimiento o combinación de procedimientos le puede proporcionar ese nivel de confianza. Para algunas afirmaciones, los procedimientos analíticos resultan efectivos en proporcionar el nivel de confianza apropiado; sin embargo, para otras afirmaciones los procedimientos analíticos pueden no ser tan efectivos y eficaces como las pruebas de detalle para proveer el nivel de confianza deseado.
11. La efectividad y eficacia esperada de un procedimiento analítico para identificar errores potenciales depende entre otras cosas de:
- a) La naturaleza de la afirmación.
 - b) La medida en que la relación es normal y predecible.
 - c) La disponibilidad y confiabilidad de los datos utilizados para desarrollar una expectativa, y
 - d) La precisión de la expectativa.

NATURALEZA DE LA AFIRMACIÓN

12. Los procedimientos analíticos pueden ser pruebas efectivas y eficientes para afirmaciones en las cuales los potenciales errores no serían aparentes al examinar la evidencia detallada, o en las cuales la evidencia detallada no estaría fácilmente disponible. Por ejemplo, las comparaciones de reenumeraciones totales pagadas con el número de personal puede indicar pagos no autorizados que pueden no ser aparentes en las pruebas de transacciones individuales. En otros casos, las desviaciones de las relaciones esperadas pueden ser un indicador de potenciales omisiones cuando no esté

^{.1)} Ver párrafo 03. de la Sección 326.

fácilmente disponible la evidencia independiente de que una transacción individual debió haber sido registrada.

MEDIDA EN QUE LA RELACION ES NORMAL Y PREDECIBLE

13. Es importante que el auditor comprenda las razones que hacen normales las relaciones debido a que, en ciertas circunstancias, los datos aparentan estar relacionados cuando no lo están, lo cual puede llevar al auditor a conclusiones erróneas. Además, la presencia de una relación no esperada puede proporcionar evidencia significativa cuando se ha examinado exhaustivamente.
14. Se requerirá un mayor número de relaciones pronosticables para el desarrollo de una expectativa, en la medida que sea mayor el nivel de confianza deseado obtener de los procedimientos analíticos. Las relaciones en un ambiente estable generalmente se pronostican mejor que las relaciones en ambientes inestables o dinámicos. Las relaciones que involucran el estado de resultados tienden a ser más pronosticables que las relaciones que involucran sólo cuentas del balance general, debido a que el estado de resultados representa transacciones sobre un cierto período, mientras que las cuentas del balance general representan los montos en una fecha determinada. Las relaciones que involucran transacciones sujetas a la discreción de la administración a veces son menos pronosticables. Por ejemplo, la administración puede optar por incurrir en gastos de mantenimiento más que en reemplazar la planta y equipos o podría decidir retrasar los gastos de publicidad.

DISPONIBILIDAD Y CONFIABILIDAD DE LOS DATOS

15. Para algunas afirmaciones los datos podrían o no estar fácilmente disponibles para desarrollar expectativas. Por ejemplo, las pruebas para comprobar la integridad de una afirmación, como las ventas esperadas en algunas entidades, pueden desarrollarse a base de las estadísticas de producción o los metros cuadrados de un área de ventas. Para otras entidades, los datos significativos para la afirmación de la integridad de las ventas pueden no estar disponible fácilmente, por lo tanto sería más efectivo y eficaz utilizar los registros de despachos para la comprobación de tal afirmación.
16. El auditor obtiene seguridad de los procedimientos analíticos basado en la consistencia de la relación entre los montos registrados y las expectativas desarrolladas con datos derivados de otras fuentes. La confiabilidad de los

datos utilizados para desarrollar las expectativas debería ser adecuada para lograr el nivel de confianza deseado de los procedimientos analíticos. El auditor debería evaluar la confiabilidad de los datos considerando las fuentes de éstos y las condiciones bajo las cuales se obtienen así como también el conocimiento que el auditor pueda tener acerca de ellos. Los siguientes factores influyen en la consideración del auditor sobre la confiabilidad de los datos para propósitos del cumplimiento de los objetivos de la auditoría:

- Si la información de la entidad fue obtenida de fuentes independientes externas o desde fuentes internas.
- Si las fuentes internas de la entidad son independientes de aquellas personas que son responsables de los montos que están siendo auditados.
- Si los datos fueron desarrollados bajo un sistema confiable y con adecuados controles.
- Si la información estuvo sujeta a comprobación de auditoría en el año en curso o en el anterior.
- Si se desarrollaron las expectativas utilizando información de diversas fuentes.

PRECISION DE LA EXPECTATIVA

17. La expectativa debería ser lo suficientemente precisa para proporcionar el nivel de confianza deseado en cuanto a que las desviaciones que podrían ser errores potenciales materiales, ya sea individualmente o agregados a otros errores, van a ser identificadas por el auditor para su investigación (véase párrafo 20). Conforme las expectativas sean más precisas, el rango esperado de desviaciones será menor y, consecuentemente, se incrementa la probabilidad de que desviaciones importantes de las expectativas se deba a errores. La precisión de la expectativa depende, entre otras cosas, de la identificación y consideración, por parte del auditor, de los factores que pueden afectar notablemente el monto que está siendo auditado y el nivel de detalle de los datos utilizados para desarrollar la expectativa.
18. Muchos factores pueden afectar la relación financiera. Por ejemplo, las ventas están afectadas por los precios, volumen de ventas y mezcla de

productos. Cada uno de éstos a su vez puede ser afectado por otros factores, y la compensación de ellos puede ocultar los errores. Se necesita una efectiva identificación de los factores que afectan significativamente la relación, en la medida que aumenta el nivel de confianza deseado de los datos utilizados para desarrollar la expectativa.

19. Las expectativas desarrolladas a nivel de detalle generalmente tienen mayor posibilidad de detectar errores que efectuar comparaciones globales. Los montos mensuales generalmente serán más efectivos que los montos anuales y las comparaciones por zona o línea de productos serán más efectivos que las comparaciones a nivel de la entidad. El nivel de detalle apropiado estará influenciado por la naturaleza del cliente, su magnitud y su complejidad. Por lo general, el riesgo de que un error material pueda pasar desapercibido por la compensación de factores aumenta dependiendo de la complejidad y diversificación de las operaciones del cliente. La desagregación de éstas ayudaría a reducir el riesgo.

INVESTIGACIÓN Y EVALUACIÓN DE DIFERENCIAS IMPORTANTES

20. En la planificación de los procedimientos analíticos como prueba sustantiva, el auditor debería considerar los montos de las desviaciones, en relación a sus expectativas, que pueden ser aceptados sin realizar investigaciones adicionales. Esta consideración está influenciada principalmente por la importancia relativa y debería ser consistente con el nivel de confianza esperado de los procedimientos analíticos. La determinación de este monto involucra la consideración de que la posibilidad de una combinación de errores en los saldos de cuentas, tipo de transacciones u otros saldos o transacciones, pueda resultar en un monto no aceptable.
21. El auditor debería evaluar las desviaciones importantes no esperadas. La reconsideración de los métodos y factores aplicados en el desarrollo de sus expectativas y en sus indagaciones a la administración pueden ayudar al auditor en este aspecto. Sin embargo, las respuestas de la administración generalmente se debería corroborar con otra evidencia comprobatoria. En estos casos, cuando no se puede obtener una explicación de la desviación, el auditor debería reunir evidencia suficiente con respecto a la afirmación a través de otros procedimientos de auditoría para así satisfacerse que la desviación es probablemente un error. En la aplicación de tales procedimientos, el auditor debería considerar que las desviaciones que no tienen explicación podrían indicar un incremento en el riesgo de errores materiales.

PROCEDIMIENTOS ANALITICOS APLICADOS EN LA REVISION GLOBAL DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

22. El objetivo de la aplicación de procedimientos analíticos en la revisión global en la etapa final de la auditoría es apoyar al auditor en la evaluación de las conclusiones alcanzadas como también en la evaluación de la presentación de los estados financieros. Una gran variedad de procedimientos analíticos pueden ser útiles para este propósito. La revisión global normalmente incluye la lectura de los estados financieros y de sus notas, considerando lo siguiente: (a) lo adecuado de la evidencia reunida en respuesta a los saldos inusuales e inesperados, identificados en la planificación de la auditoría o en el curso de la misma y (b) relaciones o saldos inusuales o inesperados que no se identificaron previamente. El resultado de una revisión global puede indicar que se necesita evidencia adicional.

SECCION 330

EL PROCESO DE CONFIRMACIÓN

Introducción y Aplicabilidad

01. Esta Sección establece lineamientos para el proceso de confirmación en auditorías efectuadas de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. Esta Sección:

- Define el proceso de confirmación (ver párrafo 04).
- Describe la relación entre el proceso de confirmación y la evaluación del auditor, en cuanto al riesgo de auditoría (ver párrafos del 05 al 10.)

Describe ciertos factores que afectan la confiabilidad de las confirmaciones (ver párrafos del 16 al 27).

Entrega lineamientos para efectuar procedimientos alternativos en los casos en que no se reciban respuestas a las solicitudes de confirmación (ver párrafos 31 y 32).

Entrega lineamientos para evaluar los resultados de los procedimientos de confirmación (ver párrafo 33).

Entrega lineamientos para confirmación de cuentas por cobrar (ver párrafos 34 y 35).

2. Esta Sección no cubre la extensión de los procedimientos de confirmación, ni el momento en que se deben efectuar. “El muestreo en la auditoría” (Sección 350) y el “Riesgo e importancia relativa inherentes a un examen de auditoría” (Sección 312), contienen lineamientos sobre la extensión de los procedimientos de auditoría que se deberían aplicar (es decir, consideraciones para determinar el tamaño de la muestra que se debería confirmar).
03. Asimismo, esta Sección no cubre los conceptos que se describen en la Sección 336 sobre el “Uso del Trabajo de un Especialista” y en la Sección 337 sobre “Solicitud de Información a los Abogados de un Cliente en cuanto a Litigios, Reclamaciones y Gravámenes”.

DEFINICION DEL PROCESO DE CONFIRMACION

04. La confirmación es el proceso de obtener y evaluar una comunicación directa recibida de una tercera persona que contesta una solicitud, pidiendo información en relación a una determinada partida que afecta una afirmación de los estados financieros. El proceso incluye:

- Determinar la muestra por la cual se ha de solicitar confirmación.
- Diseñar la solicitud de confirmación.
- Hacer llegar la solicitud de confirmación a la parte indicada.
- Obtener respuestas de la parte indicada.
- Evaluar la información proporcionada por terceros, o la falta de ella, con relación a los objetivos de la auditoría, incluyendo la confiabilidad de dicha información.

LA RELACION ENTRE LOS PROCEDIMIENTOS DE CONFIRMACION Y LA EVALUACION DE RIESGO DE AUDITORIA EFECTUADA POR EL AUDITOR

05. La Sección 312 trata el riesgo de auditoría. En ella se describen los conceptos de evaluar riesgos inherentes y de control, determinar el nivel aceptable de riesgo de detección y diseñar un programa de auditoría para lograr un nivel aceptablemente bajo de riesgo de auditoría. El auditor utiliza la evaluación de riesgo de auditoría para determinar los procedimientos de auditoría que se han de aplicar y si deben o no incluir la confirmación.

06. La finalidad de la confirmación es obtener evidencia de parte de terceros sobre las declaraciones hechas por la administración en los estados financieros. La Sección 326 “Evidencia comprobatoria” especifica que, en general, se supone que “cuando se puede obtener evidencia comprobatoria de fuentes independientes externas a una entidad, se obtiene mayor grado de confiabilidad para los fines de una auditoría independiente, que cuando estas se obtienen de la entidad misma”.

07. Cuando mayor sea el nivel combinado de riesgo inherente y de control, mayor es el grado de seguridad que necesita obtener el auditor con pruebas sustantivas, sobre algún concepto contenido en los estados financieros. Por lo

tanto, a medida que aumenta el nivel combinado de riesgo inherente y de control, el auditor diseña pruebas sustantivas para obtener evidencia adicional o diferente, en relación a una afirmación de los estados financieros. En estos casos, el auditor puede utilizar procedimientos de confirmación, en lugar de, o combinado con pruebas dirigidas a documentos o personas dentro de la entidad.

08. Las transacciones poco usuales o complejas podrían incorporar consigo altos niveles de riesgos inherentes y de control. Cuando la entidad ha tenido transacciones poco usuales o complejas y es alto el nivel de riesgo inherente y de control, el auditor debe considerar la posibilidad de confirmar las condiciones de la transacción con las otras partes involucradas y examinar, además, la documentación que se encuentra en la entidad. Por ejemplo, si es alto el nivel de riesgo inherente y de control que se determina en cuanto al riesgo proveniente de una venta al cierre del año, el auditor debería considerar la posibilidad de confirmar las condiciones pactadas para dicha venta.
09. El auditor debe decidir si la evidencia resultante de las confirmaciones reduce el riesgo de auditoría de las afirmaciones de los estados financieros a un nivel bajo aceptable. Al tomar esta decisión el auditor debería considerar la importancia del saldo de la cuenta, junto con su evaluación del riesgo inherente y de control. En caso de que el auditor decida que resulta insuficiente la evidencia proveniente de las confirmaciones, se deberían llevar a cabo procedimientos adicionales. Por ejemplo, para lograr un nivel aceptablemente bajo de riesgo de auditoría, en cuanto a afirmaciones relacionadas con la existencia y monto de las cuentas por cobrar, el auditor puede efectuar pruebas de corte de ventas, además de confirmar las cuentas por cobrar.
10. Cuanto menor sea el nivel combinado de riesgo inherente y de control que se determine, menor seguridad necesita el auditor proveniente de pruebas sustantivas para formarse una conclusión sobre las afirmaciones de los estados financieros. Por lo tanto, en la medida que se reduce el nivel combinado de riesgo inherente y de control que se determine para alguna afirmación en particular, el auditor puede modificar las pruebas sustantivas, haciéndolas menos efectivas y, por lo tanto, menos costosas. Por ejemplo, si es bajo el nivel combinado de riesgo inherente y de control sobre la existencia de efectivo, el auditor puede limitar los procedimientos sustantivos para inspeccionar estados de cuentas bancarias, proporcionados por el cliente, en lugar de confirmar los saldos de efectivo.

AFIRMACIONES QUE REQUIEREN DE CONFIRMACIONES

11. Para que la evidencia que se obtiene de confirmaciones sea competente esta debe ser confiable y pertinente. En los párrafos 16 al 27 se discuten los factores que afectan la confiabilidad de las confirmaciones. La pertinencia de la evidencia depende de la forma en que se relaciona con la correspondiente afirmación de los estados financieros. La Sección 326 especifica cinco clasificaciones para afirmaciones de los estados financieros:
 - a) Existencia u ocurrencia
 - b) Integridad
 - c) Derechos y obligaciones
 - d) Valuación o asignación
 - e) Presentación y revelación
12. Cuando las solicitudes de confirmación han sido adecuadamente diseñadas por el auditor, éstas pueden referirse a una o más de dichas clasificaciones. Sin embargo, las confirmaciones no cubren todas las clasificaciones con el mismo grado de eficacia. Es posible que una confirmación de bienes en consignación solicitada al consignatario sea más efectiva para la afirmación de existencia y de derechos y obligaciones que para la valuación. Es probable que las confirmaciones de cuentas por cobrar sean más efectivas para el concepto de existencia que para las afirmaciones de integridad y de valuación. Por lo tanto, al obtener evidencia para aquellas afirmaciones que no se cubren en forma adecuada con una confirmación, el auditor debe considerar otros procedimientos de auditoría o como complemento de los procedimientos de confirmación o en reemplazo de ellos.
13. La solicitud de confirmación se puede diseñar para obtener evidencia para la afirmación de integridad. Es decir, cuando se formulan correctamente las confirmaciones, pueden proveer evidencia que sirva para determinar si los estados financieros contienen todas las transacciones y cuentas. Su efectividad para cubrir la afirmación de integridad depende parcialmente de si el auditor hace su selección utilizando un universo apropiado para sus pruebas. Por ejemplo, al utilizar las confirmaciones para obtener evidencia en cuanto a la afirmación de integridad para cuentas por cobrar, el universo apropiado podría ser una lista de clientes, en lugar de las cantidades que se encuentran registradas en el auxiliar de cuentas por cobrar.

14. Algunas solicitudes de confirmación no se elaboran para obtener evidencia sobre la afirmación de integridad. Por ejemplo, para confirmar información de saldos de cuentas por cobrar, la solicitud de confirmación podría estar diseñada para comprobar la información contenida en dicha solicitud y para asegurar que se confirme las cuentas por cobrar no indicadas en la solicitud respectiva.

EL PROCESO DE CONFIRMACION

15. El auditor debiera mantener un grado apropiado de escepticismo profesional en todo el proceso de confirmación. El escepticismo profesional es importante en el diseño de la solicitud de confirmación, al efectuar los procedimientos de confirmación y al evaluar sus resultados de la confirmación.

DISEÑO DE LA SOLICITUD DE CONFIRMACION

16. La solicitud de confirmación debería diseñarse para los objetivos específicos de auditoría de que se trate. Es decir, al diseñar el texto de la solicitud, el auditor debiera considerar la o las afirmaciones a tratar, así como los factores que pueden afectar la confiabilidad de la información. Factores como la forma de la solicitud, experiencia previa en la auditoría o en asignaciones similares, la naturaleza de la información que se desea confirmar y la persona que debe responder, deben tomarse en cuenta para el diseño de la solicitud de confirmación, ya que dichos factores tienen efecto directo sobre la confiabilidad de la evidencia que se obtiene mediante este procedimiento.

TIPOS DE SOLICITUD DE CONFIRMACION

17. Existen dos tipos de solicitud de confirmación, positiva y negativa. Algunas solicitudes positivas piden que se indique si se está de acuerdo con la información que aparece en la solicitud. Otras solicitudes positivas, conocidas como abiertas, no indican cantidad ni información alguna en la solicitud de confirmación, sino que se solicita que se proporcione el saldo u otra información.
18. La solicitud positiva proporciona evidencia de auditoría únicamente cuando se recibe respuesta de confirmación. De lo contrario, no existe evidencia de auditoría respecto a las afirmaciones de los estados financieros de que se trate.

19. Debido a que existe el riesgo de que una solicitud positiva de confirmación que contenga datos y cifras sea firmada y devuelta sin verificar su exactitud, se pueden utilizar solicitudes positivas de confirmación abiertas para mitigar ese riesgo. Por lo tanto, la solicitud positiva de confirmación abierta puede entregar mayor grado de exactitud en cuanto a los datos que se confirman. Sin embargo, es posible que se reciba menor número de respuestas con la solicitud abierta, ya que se requiere un esfuerzo adicional para responderlas. Esta menor tasa de respuesta significa que el auditor pueda tener que recurrir a procedimientos alternativos.
20. La solicitud de confirmación negativa requiere que se responda únicamente cuando existe disconformidad con la información contenida en la solicitud. Se puede emplear la solicitud negativa para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptable, cuando a) es bajo el nivel combinado de riesgo inherente y de control, b) se trata de un alto número de saldos pequeños y c) el auditor no tiene razón para suponer que no se le dará consideración a las solicitudes. Por ejemplo, en la revisión de las cuentas corrientes en un banco, puede ser apropiado que el auditor adjunte la solicitud de confirmación negativa al estado de cuenta corriente de cada cliente, cuando es bajo el nivel de riesgo inherente y de control y el auditor no tiene razón para suponer que se va a dejar de responder a las solicitudes. El auditor debería considerar la posibilidad de llevar a cabo otros procedimientos como complemento de la confirmación negativa.
21. La solicitud de confirmación negativa posiblemente genere respuestas que indiquen la existencia de información incorrecta.⁽¹⁾ El auditor debería investigar la información pertinente contenida en las confirmaciones negativas que se hayan respondido, con el objeto de determinar el posible efecto de esta información sobre la auditoría. En caso de que su investigación de las respuestas a las confirmaciones negativas indique la existencia recurrente de información incorrecta, el auditor debería reconsiderar su nivel de riesgo inherente y de control y considerar el efecto sobre los procedimientos planificados de auditoría.
22. Aún cuando la solicitud de confirmación negativa respondida puede entregar evidencia sobre las afirmaciones de los estados financieros, es poco usual que una confirmación negativa no respondida pueda entregar alguna evidencia sobre las afirmaciones de los estados financieros, excepto en relación con ciertos aspectos relativos a que el destinatario existe. Por ejemplo, la confirmación negativa puede proporcionar cierta evidencia de que destinatario

¹⁾ Ver Sección 350 “El Muestreo en la Auditoría”.

existe, si no son devueltas indicando que el destinatario es desconocido. Sin embargo, la confirmación negativa no devuelta no entrega evidencia explícita en el sentido de que los terceros recibieron las solicitudes de confirmación y verificaron que la información contenida en ella es correcta.

EXPERIENCIA PREVIA

23. Al determinar la efectividad y eficiencia de emplear los procedimientos de confirmación, el auditor puede considerar antecedentes de auditorías de años anteriores o de auditorías de entidades similares. Esta información incluye porcentajes de respuestas, conocimiento de información incorrecta que se haya identificado en auditorías de años anteriores y cualquier conocimiento de información inexacta, contenida en confirmaciones con respuestas. Por ejemplo, en los casos en que el auditor haya recibido un bajo porcentaje de respuestas a solicitudes de confirmación adecuadamente confeccionadas en auditorías previas, entonces puede considerar la posibilidad de obtener evidencia de auditoría de otras fuentes.

NATURALEZA DE LA INFORMACIÓN QUE SE CONFIRMA

24. Al diseñar una solicitud de confirmación, el auditor debería considerar el tipo de información que el destinatario pueda confirmar con facilidad, ya que la naturaleza de la información que se confirma puede afectar en forma directa la competencia de la evidencia obtenida, así como el porcentaje de respuesta. Por ejemplo, el sistema contable de ciertos destinatarios puede facilitar la confirmación de transacciones individuales, en lugar del saldo íntegro de una cuenta. Adicionalmente, el destinatario posiblemente no pueda confirmar los saldos de sus créditos, pero quizás pueda confirmar si sus pagos se encuentran al día, el monto del pago y las condiciones de sus créditos.
25. Para determinar el tipo de información que se debería confirmar, es importante que el auditor esté enterado de los acuerdos y transacciones que tiene el cliente con terceros. El auditor debería enterarse de las bases de dichos acuerdos y transacciones para estar en condiciones de determinar la información que se debe incluir en la solicitud de confirmación. El auditor debería considerar la posibilidad de solicitar confirmación de las condiciones correspondientes a acuerdos y transacciones poco usuales, tales como ventas en que la mercadería se factura, pero no se entrega, además de las cantidades de que se trate. El auditor también debería considerar la posibilidad de que existan modificaciones verbales de lo acordado, tales como condiciones de pago fuera de lo normal o derechos de devolución muy flexibles. En los

casos en que el auditor considere que existe un nivel alto o moderado de riesgo de que haya modificaciones verbales, debería efectuar indagaciones al respecto y obtener detalles sobre toda modificación a cualquier acuerdo escrito. Una de las formas en que esto se puede efectuar es confirmar tanto las condiciones del contrato como la existencia de modificaciones verbales al mismo.

DESTINATARIO

26. El auditor debería enviar la solicitud de confirmación a un tercero que en su opinión tenga un adecuado conocimiento de la información que se debe confirmar. Por ejemplo, para confirmar las garantías de un cliente con una institución financiera, el auditor debería dirigir la solicitud de confirmación a algún funcionario de dicha institución que tenga a su cargo la relación de la institución con dicho cliente, o tenga conocimiento de las transacciones o los acuerdos de que se trate.
27. En caso que el auditor reciba información acerca de la competencia, conocimiento, motivación, habilidad o disposición a responder por parte del destinatario o acerca de su objetividad en cuanto a la entidad auditada⁽²⁾, el auditor deberá considerar los efectos de dicha información en relación con el diseño de la solicitud de confirmación, con la evaluación de los resultados y con la determinación de aplicar otros procedimientos si fuese necesario. Adicionalmente, pueden existir circunstancias (como transacciones al cierre de año, importantes e inusuales, que tengan un efecto importante sobre los estados financieros o casos en que el destinatario custodia una cantidad importante de los activos de la entidad), en que el auditor debería ejercer un mayor grado de escepticismo en cuanto a los factores antes mencionados en relación con el destinatario. En dichas circunstancias, el auditor deberá decidir si existen bases suficientes para hacer suponer que el destinatario proporcionaría evidencia suficiente y competente.

PROCEDIMIENTOS DE CONFIRMACIÓN

28. Al desarrollar los procedimientos de confirmación, el auditor debería mantener control ⁽³⁾ sobre las solicitudes y respuestas de confirmación.

⁽²⁾ Si se tratare de entidades relacionadas, ver los párrafos 09 y 10 de la Sección 334 la cual provee una guía para el examen de las operaciones entre partes relacionadas que han sido identificadas por el auditor.

⁽³⁾ La necesidad de mantener control no excluye el uso de auditores internos en el proceso de confirmación (Véase Sección 322. “Consideración del Auditor Independiente de la Función de Auditoría Interna en una Auditoría de Estados Financieros).

Para mantener el control hay que establecer contacto con el destinatario para minimizar la probabilidad de que los resultados se vean afectados por el hecho de que las solicitudes o respuestas de confirmación sean interceptadas y alteradas.

29. En algunas ocasiones sucede que el destinatario, debido a presiones de tiempo y otros factores, da respuesta a una solicitud de confirmación, distinta a una confirmación por escrito enviada por correo. Cuando se reciba este tipo de respuesta, posiblemente se necesite evidencia adicional para respaldar su validez. Por ejemplo, existe cierto riesgo en las respuestas por fax, debido a la dificultad para determinar la persona que hace el envío. Con el fin de reducir los riesgos inherentes en las respuestas por fax y para que las respuestas se puedan considerar como evidencia válida de auditoría, el auditor debería tomar ciertas precauciones, como verificar el origen de las respuestas, mediante una llamada telefónica al supuesto remitente. Adicionalmente, el auditor debería considerar la posibilidad de solicitar que el supuesto remitente envíe por correo el original directamente al auditor. Las confirmaciones verbales se deben registrar como tales en los papeles de trabajo. En los casos en que las confirmaciones verbales sean de importancia, el auditor debería solicitar que las personas en cuestión envíen confirmación escrita directamente al auditor.
30. Al usar solicitudes de confirmación que no sean negativas, el auditor debería hacer seguimiento con una segunda solicitud y a veces con una tercera, cuando no se reciban respuestas a las mismas.

PROCEDIMIENTOS ALTERNATIVOS

31. En los casos en que el auditor no reciba respuesta a una o más solicitudes de confirmación positiva, deberá aplicar procedimientos alternativos para obtener la evidencia que se necesita para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptable. Sin embargo, la omisión de procedimientos alternativos puede ser aceptable: a) cuando el auditor no observa, en relación a las solicitudes no respondidas, ningún factor cualitativo sistemático inusual (por ejemplo, que todas las solicitudes no respondidas se refieran a transacciones de fin de año), y b) en pruebas para detectar cantidades sobreestimadas, el proyectar al universo de la muestra como 100% erróneos los montos de las solicitudes no respondidas y sumarlos al total de todas las demás diferencias por ajustar, no se vería afectada por esta situación la opinión del auditor en cuanto a la razonabilidad de la presentación de los estados financieros.

32. La naturaleza de los procedimientos alternativos varía según la cuenta y la afirmación. Por ejemplo, en el examen de las cuentas por cobrar, los procedimientos alternativos pueden incluir un examen de los cobros posteriores (incluyendo una comparación entre dichos cobros y los conceptos pagados), documentos de embarque u otra documentación del cliente, para verificar la afirmación. En el examen de las cuentas por pagar, por ejemplo, los procedimientos alternativos pueden incluir un examen de los pagos posteriores, la correspondencia con terceros u otros antecedentes, a fin de verificar la afirmación de integridad.

EVALUANDO LOS RESULTADOS DE LOS PROCEDIMIENTOS DE CONFIRMACIÓN

33. El auditor debería evaluar la evidencia combinada obtenida tanto de las confirmaciones como de los procedimientos alternativos, después de llevar a cabo cualquier procedimiento alternativo, a fin de asegurarse de haber obtenido evidencia suficiente, en cuanto a todas las afirmaciones pertinentes respecto de los estados financieros. Al realizar dicha evaluación, el auditor debería considerar: a) la confiabilidad de las confirmaciones y procedimientos alternativos; b) la naturaleza de cualquier omisión, incluyendo sus implicancias, tanto cuantitativas como cualitativas; c) la evidencia obtenida mediante otros procedimientos de auditoría, y d) si es necesario obtener evidencia adicional. En caso de que la evidencia combinada obtenida de las confirmaciones, procedimientos alternativos y otros procedimientos no sea suficiente, el auditor debería solicitar confirmaciones adicionales o hacer otras pruebas, tales como pruebas de detalle o procedimientos analíticos.

CONFIRMACIONES DE CUENTAS POR COBRAR

34. Para los propósitos de esta Sección, cuentas por cobrar significa:
- a) Los derechos a cobrar a sus clientes por la venta de bienes o servicios en el curso normal del negocio, y
 - b) Los derechos a cobrar por préstamos otorgados por bancos e instituciones financieras.

La confirmación de cuentas por cobrar es un procedimiento de auditoría generalmente aceptado. Según fue comentado en el párrafo 06, es generalmente asumido que las pruebas obtenidas de terceros darán al auditor

evidencia de auditoría de una calidad más alta que aquella generalmente disponible dentro de la entidad. Así, se presume que el auditor solicitará confirmación de las cuentas por cobrar durante una revisión, a menos que una de las afirmaciones siguientes sea cierta:

- Las cuentas por cobrar son inmateriales en relación a los estados financieros.
- El uso de confirmaciones sería ineficaz. ⁽⁴⁾
- El auditor estima que el nivel combinado del riesgo inherente y de control es bajo y éste considera que dicho nivel estimado en combinación con la evidencia esperada de los procedimientos analíticos o cualquier prueba sustantiva de detalle es suficiente para reducir el riesgo de la auditoría a un nivel aceptablemente bajo para las afirmaciones pertinentes. En muchos casos se necesita tanto de la confirmación de las cuentas por cobrar como de otras pruebas sustantivas de detalle, a objeto de reducir el riesgo a un nivel aceptablemente bajo, para dichas afirmaciones.

35. Un auditor que no haya solicitado confirmaciones en el examen de las cuentas por cobrar, debería sustentar tal decisión.

⁽⁴⁾ Por ejemplo, si basado en la experiencia obtenida en años anteriores o en casos similares, el auditor concluye que el promedio de respuestas a solicitudes de confirmación sería inadecuado, o si es conocido o esperado que las respuestas no serían confiables, el auditor puede determinar que el uso de confirmaciones sería ineficaz.

SECCIÓN 331

OBSERVACIÓN DE LA TOMA DE INVENTARIOS FÍSICOS

Introducción

01. La observación de la toma de inventarios físicos de existencias es un procedimiento de auditoría generalmente aceptado. El auditor independiente que emita una opinión sin haber efectuado este procedimiento, debe tener presente que es su responsabilidad sustentar la opinión expresada.
02. El objetivo de esta sección es proveer una guía al auditor independiente para la observación de los inventarios físicos. Esta sección sólo se refiere a la observación de los inventarios físicos y no a otros procedimientos importantes de auditoría que generalmente son requeridos para que el auditor independiente pueda satisfacerse respecto a otros objetivos de auditoría relativos a estos activos. (Ejemplo: valuación, presentación, etc.)

CONSIDERACIONES PARA LA OBSERVACIÓN DE LOS INVENTARIOS FÍSICOS

03. Cuando las cantidades del inventario son determinadas solamente mediante un recuento físico y todos los conteos son hechos a la fecha del balance general o en otra fecha dentro de un plazo razonable antes o después de la fecha del balance general, comúnmente es necesario que el auditor independiente esté presente en el momento del conteo y, mediante la adecuada observación, pruebas e indagaciones, se satisfaga respecto de la efectividad de los métodos empleados para tomar el inventario y del grado de confianza que puede tener con respecto a las representaciones del cliente sobre las cantidades y condición física de las existencias.
04. Cuando los registros de inventarios perpetuos son bien llevados y son verificados periódicamente por el cliente por medio de comparaciones con los conteos físicos, los procedimientos de observación de los inventarios por parte del auditor, pueden ser efectuados durante el período bajo examen o después de la fecha de cierre.
05. En la actualidad, algunas entidades han desarrollado controles de inventarios o métodos de determinación de inventarios, incluyendo muestreo estadístico,

los cuales son altamente efectivos en la determinación de las cantidades en existencia y suficientemente confiables como para hacer innecesario un recuento físico anual de cada partida del inventario. En tales circunstancias, el auditor independiente debe satisfacerse de que los métodos y procedimientos de los clientes son suficientemente confiables para producir resultados sustancialmente equivalentes a aquellos que se obtendrían mediante el recuento de todas las partidas cada año. El auditor debe estar presente para observar tantos recuentos como estime necesario y debe satisfacerse de la efectividad de los procedimientos de recuento utilizados. Si el cliente aplica métodos de muestreo estadístico en la toma de los inventarios, el auditor debe satisfacerse de que el plan de muestreo es razonable y estadísticamente válido, que ha sido apropiadamente aplicado, y que los resultados son razonables en las circunstancias.

06. Cuando el auditor independiente no se ha satisfecho con respecto a las existencias en posesión del cliente a través de los procedimientos descritos en los párrafos 03 al 05, las pruebas de los registros contables por sí mismas no serán suficientes para que él pueda llegar a satisfacerse respecto de las cantidades de las existencias; será siempre necesario que el auditor haga, u observe, algunos recuentos físicos de los inventarios y aplique pruebas apropiadas sobre las transacciones realizadas en el período que media entre la fecha de recuento físico y el cierre del ejercicio. Esto debería estar acompañado con la inspección de los registros de algunos recuentos del cliente y los procedimientos relativos al inventario físico sobre los cuales se basa el monto presentado en las existencias del balance general.
07. El auditor independiente puede ser requerido para auditar los estados financieros que abarquen el período corriente y uno o más períodos anteriores para los cuales el no ha observado o efectuado recuentos físicos de las existencias. El auditor puede, sin embargo, ser capaz de llegar a satisfacerse respecto a tales existencias de períodos anteriores a través de procedimientos apropiados, tales como pruebas de las transacciones anteriores, revisión de los registros de conteos anteriores y la aplicación de pruebas de margen bruto, siempre que haya podido satisfacerse del inventario del período corriente.

EXISTENCIAS MANTENIDAS EN BODEGAS PÚBLICAS (WARRANTS) O DE TERCEROS

08. Si las existencias se encuentran almacenadas en bodegas públicas o de terceros, el auditor normalmente debería obtener una confirmación escrita directamente de estos custodios. Si tales existencias representan una proporción significativa de los activos circulantes o totales, para obtener

seguridad razonable con respecto a su existencia, el auditor debería aplicar uno o más de los siguientes procedimientos, como él considere necesario en las circunstancias.

- a) Prueba de los procedimientos del propietario de las existencias para controlar al custodio externo y evaluar su actuación.
- b) Si es posible, obtener un informe de un auditor independiente sobre los procedimientos de control del custodio externo de las existencias, incluido, si es aplicable, el control sobre los vales de prenda (warrants) o aplicar, procedimientos alternativos en las bodegas para obtener una seguridad razonable que la información recibida del custodio es confiable.
- c) Observación de recuentos físicos de las existencias, cuando sea práctico y razonable.
- d) Si los vales de prenda han sido prendados como garantía, confirmar con los acreedores pertinentes los detalles de los mismos.

SECCION 333

REPRESENTACIONES DE LA ADMINISTRACION

Introducción

01. Esta sección establece el requerimiento al auditor independiente de obtener ciertas representaciones escritas de la administración, como parte de una auditoría de estados financieros realizada de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en Chile y proporciona una guía acerca de esas representaciones.

Confianza en las Representaciones de la Administración

02. Durante el transcurso de una auditoría la administración hace ciertas representaciones al auditor, tanto orales como escritas, en respuesta a indagaciones específicas o a través de los estados financieros. Dichas representaciones de la administración son parte de la evidencia que obtiene el auditor independiente, pero ellas no constituyen un sustituto de la aplicación de aquellos procedimientos de auditoría que son necesarios a fin de contar con una base razonable para una opinión respecto de los estados financieros que se auditan. Las representaciones escritas de la administración confirman aquellas otorgadas explícita o implícitamente a los auditores; indican y documentan la apropiada vigencia de dichas representaciones y reducen la posibilidad de malos entendidos respecto de las materias a que ellas se refieren.
03. El auditor obtiene representaciones escritas para complementar sus procedimientos de auditoría. En muchos casos, el auditor aplica procedimientos de auditoría que están específicamente diseñados para obtener evidencia concerniente a las materias que también son temas de las representaciones escritas. Por ejemplo, luego que el auditor realiza los procedimientos de auditoría necesarios para examinar las transacciones entre partes relacionadas, aún si los resultados de esos procedimientos indican que las transacciones entre partes relacionadas se han revelado apropiadamente, el auditor debiera obtener una representación escrita para documentar que la administración no tiene conocimiento de si alguna de dichas transacciones u otras no se hubiesen revelado apropiadamente.
En algunos casos, la evidencia que se puede obtener mediante la aplicación de los procedimientos de auditoría distintos de la indagación, es limitada; por lo cual, obtiene representaciones escritas para proporcionar evidencia adicional. Por ejemplo, si una entidad planifica discontinuar una línea de negocios y el auditor no puede obtener

información suficiente a través de otros procedimientos de auditoría para corroborar el plan o la intención, el auditor obtiene una representación escrita para proporcionar evidencia de la intención de la administración.

04. Si una representación hecha por la administración es contradictoria con otra evidencia de auditoría, el auditor debiera investigar las circunstancias y considerar la confiabilidad de la representación hecha. Basándose en las circunstancias, el auditor debiera considerar si se justifica y es apropiado confiar en las representaciones de la administración relacionadas con otros aspectos de los estados financieros.

Obtención de Representaciones por Escrito

05. Las representaciones escritas de la administración debieran obtenerse para todos los estados financieros y períodos cubiertos por el informe de los auditores¹. Por ejemplo, si se reporta sobre los estados financieros comparativos, las representaciones escritas obtenidas al completar la auditoría más reciente debieran tratar todos los períodos acerca de los cuales se está reportando. Las representaciones escritas específicas que obtiene el auditor dependerán de las circunstancias de la auditoría y de la naturaleza y base de presentación de los estados financieros.
06. En relación a una auditoría de estados financieros presentados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, las representaciones específicas debieran relacionarse con las siguientes materias²:

Estados Financieros

- a. Reconocimiento de la administración de su responsabilidad por la presentación razonable en los estados financieros de la posición financiera, resultados de la operación y flujos de efectivo, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados en Chile.
- b. Declaración de la administración que de acuerdo a su mejor leal saber y entender, los estados financieros se presentan razonablemente de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados en Chile.

¹) El Anexo A “Carta Ilustrativa de Representaciones de la Administración” contiene una carta ilustrativa de representaciones.

²) También son aplicables representaciones específicas a estados financieros presentados de conformidad con una base amplia de contabilidad que no sean los principios de contabilidad generalmente aceptados. Las representaciones específicas a obtener debieran basarse en la naturaleza y base de presentación de los estados financieros que se están auditando.

Integridad de la Información

- c. Disponibilidad de todos los registros financieros-contables e información relacionada con éstos.
- d. Integridad y disponibilidad de todas las actas de juntas y sesiones de accionistas, directores y comités de directores.
- e. Comunicaciones de organismos reguladores sobre falta de cumplimiento o deficiencias en la presentación de informes y normas específicas.
- f. Ausencia de transacciones no registradas.

Reconocimiento, Medición y Revelación

- e. El auditor debiera obtener representaciones escritas del reconocimiento de la administración que ésta cree que los efectos de cualquier error no corregido en los estados financieros identificados por el auditor durante su examen de auditoría, correspondientes al último período son considerados ya sea individualmente o en su totalidad no significativos para los estados financieros tomados en su conjunto.
- h. Información respecto de irregularidades que involucren a la administración, personal con roles significativos en el control interno u otros en los que la irregularidad podría tener un efecto significativo en los estados financieros.
- i. Planes o intenciones que pueden afectar el valor libro o clasificación de los activos o pasivos.
- j. Información con respecto a transacciones con partes relacionadas y montos por cobrar o por pagar a partes relacionadas³.
- k. Garantías, ya sean éstas escritas u orales, de acuerdo con las cuales la entidad sea responsable de modo contingente.

³) Ver Sección 334, *Partes Relacionadas*.

- l. Estimaciones significativas y concentraciones importantes que conozca la administración que se requiere sean reveladas de acuerdo con normas relativas a esta materia.
- m. Incumplimientos o posibles incumplimientos de leyes o normas, cuyos efectos debieran considerarse para revelarse en los estados financieros o como base para registrar una contingencia de pérdida.
- n. Reclamos o litigios pendientes que hayan informado los asesores legales de la entidad que son probables de defenderse y que deben revelarse de acuerdo con el Boletín Técnico del Colegio de Contadores de Chile N° 6 “Contabilización de Contingencias”⁴.
- ñ. Otros pasivos y ganancias o pérdidas contingentes por las cuales sea necesario constituir provisión o hacer una revelación en los estados financieros.

- o.* Título satisfactorio de activos, prendas o gravámenes de activos y activos en prenda como garantía.
- p.* Incumplimiento de aspectos contractuales que puedan afectar los estados financieros.

Hechos Posteriores

- q.* Información respecto a hechos posteriores⁵.

- 07. Generalmente la carta de representación se debe adaptar para incluir las representaciones adicionales apropiadas de la administración relacionadas con materias específicas del negocio o industria a que pertenece la entidad. Ejemplos de representaciones adicionales que pueden ser apropiadas se incluyen en anexo B.
- 08. Las representaciones de la administración pueden estar limitadas a materias que se consideran, ya sea individual o en su conjunto, significativas para los estados financieros, siempre que la administración y el auditor hayan llegado a un entendimiento acerca de la materialidad para estos efectos. La materialidad puede ser diferente para distintas representaciones. Se puede incluir una explicación de la materialidad explícitamente en la carta de representación, ya sea en términos cualitativos o cuantitativos. Las consideraciones de

⁴⁾ Si la entidad no ha consultado un abogado respecto de litigios, juicios y reclamaciones, normalmente el auditor confiaría en la revisión de información disponible al nivel interno y obtendría representación escrita de la administración acerca de la carencia de litigios, juicios y reclamaciones.

⁵⁾ Ver *Normas de Auditoría*, sección 560 “Hechos Posteriores”.

materialidad no son aplicables a aquellas representaciones que no se relacionan directamente con montos incluidos en los estados financieros, por ejemplo, los ítems (a), (c), (d) y (e) anteriores. Además, debido a los posibles efectos de las irregularidades, en otros aspectos del examen de la auditoría, no se aplicaría un límite de materialidad al ítem (g) anterior, con respecto a la administración o aquellos empleados con roles significativos en el control interno.

- 9. Las representaciones escritas deben ser dirigidas al auditor. Debido a que el auditor es responsable por hechos que ocurren hasta la fecha de su informe, que pueden requerir ajustes a los estados financieros o revelación en éstos, las representaciones debieran efectuarse a una fecha no anterior a la fecha de su informe. [Si el auditor tiene “dos fechas” en su informe,

debiera considerar si es apropiado obtener representaciones adicionales relacionadas con el hecho posterior. Ver sección 530 “Fecha del Informe del Auditor Independiente”. La carta debiera estar firmada por aquellos miembros de la administración con responsabilidad global de aquellas materias financieras, de contabilidad y operacionales, que el auditor cree son responsables y saben, directa o a través de otros dentro de la organización, de las materias que cubren las representaciones. Dichos miembros de la administración normalmente incluyen al Contador General, Gerente de Administración y Finanzas y al Gerente General u otros con cargos equivalentes en la entidad.

10. Si la administración actual (Gerente de Administración y Finanzas y Gerente General) no tuvo participación durante todos los períodos que cubre el informe de los auditores, el auditor debiera de todas maneras obtener representaciones de la administración actual para dichos períodos. Las representaciones escritas específicas obtenidas por el auditor dependerán de las circunstancias del compromiso y de la naturaleza y base de presentación de los estados financieros. Según se menciona en el párrafo 8, las representaciones de la administración pueden estar limitadas a materias ya sea individual o en su conjunto, significativas para los estados financieros.
11. En ciertas circunstancias, el auditor puede obtener representaciones escritas de otras personas. Por ejemplo, puede desear obtener representaciones escritas acerca de la integridad de las actas de juntas de accionistas, sesiones de directores y comités de directores o de auditoría, de parte de una persona responsable de la mantención de dichas actas. Además, si un auditor independiente realiza una auditoría de estados financieros de una subsidiaría, pero no audita los de la matriz, puede desear obtener representaciones de la administración de la matriz respecto de materias que pueden afectar a la subsidiaría, tales como transacciones con partes relacionadas, o la intención de la casa matriz de proporcionar apoyo financiero continuo a la subsidiaría.
12. Existen circunstancias en las que un auditor debiera obtener actualización de las representaciones de la administración. Si se le pide a un auditor anterior por parte de un ex-cliente que reemita (o consentimiento para el re-uso de⁶ su informe sobre los estados financieros de un periodo anterior y dichos estados financieros se deben presentar de forma comparativa con estados financieros auditados de un periodo posterior, el auditor anterior deberá obtener una actualización de la carta de representación de la administración del ex-cliente. La actualización de las representaciones

debiera indicar (a) si alguna o ninguna información ha sido conocida por parte de la administración determinando que ésta crea que alguna o ninguna de las representaciones anteriores debieran ser modificadas y (b) si ha ocurrido un hecho con posterioridad a la fecha de los últimos estados financieros sobre los que ha informado el auditor, que requeriría ajuste a dichos estados financieros o revelación en estos⁷.

Limitaciones al Alcance del Examen

13. La negativa de la administración a proporcionar representaciones escritas, constituye una limitante en el alcance de la auditoría que impide dar una opinión sin salvedades y es comúnmente suficiente para originar que el auditor se abstenga de dar una opinión o se retire del compromiso. Sin embargo, basándose en la naturaleza de las representaciones no obtenidas o las circunstancias de la negativa, el auditor puede concluir que es apropiado dar una opinión con salvedad. Además, el auditor debiera

6) En algunos países se emplea el re-uso de los estados financieros, que consiste en acompañar a estados financieros más recientes, estados financieros auditados de periodos anteriores. En este caso el informe del auditor debe mantener la fecha original y la fecha de la carta de representación debe ser actualizada.

7) En el Anexo C, “Actualización de Carta Ilustrativa de Representaciones de la Administración”, se incluye un modelo de una actualización de carta de representación.

considerar los efectos de la negativa, en su confianza en otras representaciones de la administración.

14. Si al auditor se le impide realizar procedimientos que considera necesarios en las circunstancias con respecto a una materia que es significativa para los estados financieros, aunque la administración haya otorgado representaciones referentes al tema, existe una limitación en el alcance de la auditoría y el auditor debe emitir una opinión con salvedad o abstenerse de opinar.

Anexo A

Carta Ilustrativa de Representaciones de la Administración

1. La presente carta que tiene relación con una auditoría de los estados financieros preparados de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados en Chile, se presenta sólo para efectos ilustrativos. El párrafo de introducción debiera especificar los estados financieros y los períodos cubiertos por el informe de los auditores independientes, por ejemplo “balances generales de la Sociedad XYZ al 31 de Diciembre de 20X1 y 20X0, y los correspondientes estados de resultados y flujos de efectivo por los ejercicios terminados en esas fechas.”. Las representaciones escritas a obtener deberían estar basadas en las circunstancias del compromiso y la naturaleza y bases de presentación de los estados financieros que son objeto de la auditoría. (Ver Anexo B, “Representaciones Ilustrativas Adicionales”).
2. Si existen materias a revelar al auditor, ellas debieran indicarse en las representaciones. Por ejemplo, si un hecho posterior a la fecha del balance general se ha revelado en los estados financieros, el párrafo final podría modificarse del siguiente modo: “según nuestro mejor leal saber y entender, excepto según se menciona en la Nota X a los estados financieros, no han ocurrido otros hechos posteriores . . .” De modo similar, cuando sea apropiado, el ítem 6 de este modelo podría modificarse como sigue: “la Sociedad no tiene planes o intenciones que puedan afectar de modo significativo el valor libro o la clasificación de activos y pasivos, excepto por nuestros planes de disponer para la venta el activo X, según se muestra en la nota XX a los estados financieros comentado en sesión del directorio de fecha...”.
3. La discusión acerca de materias que son significativas utilizado en la carta ilustrativa se adapta a partir de la norma contenida en la Sección 150 párrafo 04 de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.
4. Ciertos términos son utilizados en la carta ilustrativa. Para aclarar el significado de dichos términos, el auditor puede desear proporcionar dichas definiciones a la administración y solicitar que se incluyan en las representaciones escritas.
5. La carta ilustrativa asume que la administración y los auditores han llegado a un entendimiento acerca de los límites de materialidad para efectos de las representaciones escritas. Sin embargo, cabe hacer notar que un límite de materialidad no aplicaría a ciertas representaciones, según se explica en el párrafo 8 de esta Sección.
6. Modelo de Carta de Representación.

[Fecha]

A Señores. [Auditor Independiente]

Proporcionamos la presente información en relación con su (s) auditoría (s) de [identificación de los estados financieros] de [nombre de la entidad] al [fecha] y por el [período] con el fin de expresar una opinión acerca de si los estados financieros [consolidados, si corresponde] presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la posición financiera, resultados de sus operaciones y flujos de efectivo de [nombre de la entidad] de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados en Chile. Confirmamos que somos responsables de la presentación razonable en los estados financieros [consolidados, si corresponde] de la posición financiera, resultados de la operación y flujos de efectivo de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados en Chile.

Ciertas representaciones de esta carta se describen como limitadas a materias que son significativas. Los ítems se consideran significativos, independiente de su monto si involucran una omisión o error en la información de contabilidad que, a la luz de las condiciones, hace posible que el juicio de una persona razonable, que confíe en la información, se viera modificado o influido ante la omisión o error.

Confirmamos que según nuestro mejor, leal saber y entender al [(fecha del informe de los auditores),] las siguientes representaciones se efectuaron a ustedes durante el transcurso de su (s) auditoría (s).

1. Los estados financieros a los que se hace mención con anterioridad, se presentan razonablemente de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados en Chile.
2. Les hemos proporcionado todos (todas):
 - a. Los registros financieros y datos respectivos.
 - b. Las actas de reuniones de los accionistas, directores y comités de directores o resúmenes de medidas tomadas en juntas recientes para las cuales no se han preparado aún actas.
3. No ha habido comunicaciones de parte de organismos reguladores respecto a incumplimiento o deficiencias en la presentación de informes y normas específicas.

4. No existen transacciones significativas que no se hayan registrado adecuadamente en la contabilidad que respalda los estados financieros.
5. Los efectos de errores u omisiones no corregidos en los estados financieros, son individualmente o considerados en su conjunto, inateriales para los estados financieros tomados como un todo.
6. No ha habido:
 - a. Irregularidades que involucren a la administración o personal con roles significativos en el control interno,
 - b. Irregularidades que involucren a otros que pudieran tener efecto significativo en los estados financieros.
7. La Sociedad no tiene planes o intenciones que puedan afectar de modo significativo el valor libro o la clasificación de los activos y pasivos.
8. Lo siguiente se ha registrado o revelado apropiadamente en los estados financieros:
 - a. Transacciones con partes relacionadas, incluyendo ventas, compras, préstamos, transferencias, acuerdos de leasing y garantías y montos por cobrar o por pagar a partes relacionadas.
 - b. Garantías, ya sean escritas u orales, de acuerdo con las cuales, la compañía esté obligada de modo contingente.
 - c. Estimaciones significativas y concentraciones importantes conocidas por la administración que se requiere sean reveladas.). [*Estimaciones significativas son estimaciones a la fecha del balance general, que podrían modificarse de modo importante durante el curso del próximo año. Las concentraciones se refieren a volúmenes de negocios, ingresos, fuentes disponibles de abastecimiento o mercados o áreas geográficas, para las cuales pueden ocurrir hechos que interrumpirían de modo importante las finanzas normales durante el curso del próximo año.*]
9. No existen:
 - a. Incumplimientos o posibles incumplimientos de leyes o normas, cuyos efectos debieran considerarse para ser revelados en los estados financieros o como base para el registro de una contingencia de pérdida.
 - b. Juicios o reclamos pendientes, que nuestro abogado nos haya indicado que son probables de defenderse y deban ser revelados de acuerdo con el Boletín Técnico del Colegio de Contadores de Chile A.G. N° 6. ¹

¹ En el caso discutido en el pie de página N° 4 del párrafo 6 letra n de esta sección, la representación se podría redactar como sigue:

- c. Otros pasivos o contingencias de utilidad o pérdida que se requiera provisionar o revelar de acuerdo con el Boletín Técnico del Colegio de Contadores de Chile A.G. N° 6.
10. La Sociedad cuenta con título satisfactorio de todos los activos de su propiedad y no existen prendas o embargos en dichos activos, ni tampoco se ha dejado alguno de estos activos como garantía.
11. La Sociedad ha cumplido con todos los aspectos contractuales que tendrían un efecto significativo en los estados financieros en caso de incumplimiento.
12. A objeto de dar cumplimiento a estos requerimientos es necesario que sea incorporado al modelo de Carta de Representación, señalado en el Apéndice de la Sección 333 “Representaciones de la Administración”, el siguiente párrafo:

“La publicación anual de los estados financieros será efectuada en forma ...(completa o simplificada) ...sobre los estados financieros consolidados (o individuales) en el periódico (nombre), los cuales previamente serán enviados a ustedes para su revisión y aprobación sobre dicha publicación. Con igual propósito serán remitidos los estados financieros y el informe de los auditores independientes que se incluirán en la Memoria Anual a los Accionistas.”²

[Agregue las representaciones adicionales que sean únicas para el negocio o la industria de la entidad. Vea el párrafo 7 y el Anexo B, “Representaciones Ilustrativas Adicionales” de esta Sección y considere la incorporación del párrafo 4 de la Circular de Auditoría N°16].

En lo que respecta a nuestro mejor leal saber y entender, no han ocurrido hechos posteriores a la fecha del balance general y hasta la fecha de esta carta que requirieran un ajuste o revelación en los mencionados estados financieros.

No estamos al tanto de litigios pendientes o amenazas de litigios, juicios o reclamos pendientes de alguna índole que requieran provisionarse o revelarse en los estados financieros de acuerdo con el Boletín Técnico N° 6 del Colegio de Contadores de Chile AG, y no hemos consultado a asesores legales respecto de litigios, juicios o reclamaciones.

² La responsabilidad del auditor es solo sobre los estados financieros auditados y no respecto de otras materias o información contenida en la memoria anual.

[Nombre del Gerente de Administración y Finanzas y cargo]

[Nombre del Gerente General y cargo]

Anexo B

Representaciones Ilustrativas Adicionales

1. Según se menciona en el párrafo 07 de esta sección, las cartas de representación debieran adaptarse para incluir las representaciones apropiadas de la administración relacionadas con materias específicas para el negocio o la industria en que participa la entidad. El auditor también debiera estar al tanto de que ciertas Normas de Auditoría recomiendan que obtenga representaciones escritas concernientes a materias que son únicas para una industria en particular. El siguiente es un listado de representaciones adicionales que pueden ser apropiadas en ciertas situaciones. Este listado no tiene por intención incluir todos los casos posibles. El auditor debiera, además, considerar los efectos de pronunciamientos emitidos con posterioridad a la emisión de esta sección.

General

<i>Condición</i>	<i>Ejemplo Ilustrativo</i>
Información financiera interina no auditada que se incluye en los estados financieros.	La información financiera interina no auditada que se incluye en los estados financieros se ha preparado y presentado de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados en Chile. Los principios de contabilidad usados para preparar la información financiera interina no auditada son consistentes con los usados para preparar los estados financieros auditados.
Impacto desconocido de una nueva norma de contabilidad.	No hemos completado el proceso de evaluar el impacto que dará como resultado la norma según se describe en Nota [X]. La Entidad, por ello, no puede revelar el impacto que tendrá en su posición financiera y resultados de sus operaciones.

General

Condición

Existe justificación para el cambio de un principio de contabilidad por otro.

Las condiciones financieras se refuerzan con la revelación de las intenciones de la administración y la capacidad de la entidad de continuar operando como empresa en marcha.

Existe la posibilidad que el valor de los activos significativos de largo plazo o ciertos intangibles identificables se pueda deteriorar.

La entidad ha usado el trabajo de un especialista

Ejemplo Ilustrativo

Creemos que [*describa el principio contable recientemente adoptado*] es preferible al [*describa el anterior principio contable*] debido a que [*describa la justificación de la gerencia para un cambio en los principios de contabilidad*].

La Nota [X] a los estados financieros revela todas las materias de las cuales tenemos conocimiento que son relevantes para mantener la capacidad de la Entidad de continuar operando como empresa en marcha, incluyendo condiciones y hechos significativos y los planes de la administración.

Hemos revisado el deterioro de los activos de largo plazo e intangibles cada vez que hechos o circunstancias han indicado que los valores actuales de esos activos, podrían no ser recuperables y hemos registrado apropiadamente el ajuste en los casos en que fue necesario.

Concordamos con los hallazgos de los especialistas en la evaluación de [*describa aseveración*] y hemos considerado adecuadamente las calificaciones del especialista en la determinación de los montos y revelaciones usadas en los estados financieros y registros contables respectivos. No hemos intentado influir en los especialistas respecto de los valores o montos derivados de su trabajo y no sabemos, de materia alguna que haya tenido impacto o limitado la independencia u objetividad de los especialistas.

Activos

<i>Condición</i>	<i>Ejemplo Ilustrativo</i>
<p><i>Disponible</i></p> <p>Se requiere revelación de saldos compensatorios u otros arreglos que involucren restricciones en los saldos de disponible, línea de crédito o acuerdos similares.</p>	<p>Se han discutido apropiadamente los acuerdos con instituciones financieras que involucren saldos compensatorios u otros arreglos que incluyan restricciones en los saldos de disponible, línea de crédito o acuerdos similares.</p>
<p><i>Instrumentos Financieros</i></p> <p>La administración tiene la intención y capacidad de mantener hasta su vencimiento instrumentos financieros clasificados como tales.</p>	<p>Los instrumentos financieros que se han clasificado como mantenidos hasta su vencimiento se han clasificado de ese modo debido a la intención de la Entidad de mantenerlos en cartera y su capacidad para hacerlo. Todos los demás instrumentos se han clasificado como disponibles para la venta o comercialización.</p>

Condición

Existen instrumentos financieros de los cuales se derivan riesgos que no deben ser incluidos en el balance general (por ejemplo derivados) e instrumentos financieros con concentraciones de riesgo de crédito.

Saldos por Cobrar

Se han registrado los saldos por cobrar en los estados financieros.

Ejemplo Ilustrativo

La siguiente información acerca de instrumentos financieros con riesgos no incluidos en el balance general e instrumentos financieros con riesgo de crédito, en ambos casos se ha revelado apropiadamente en los estados financieros:

1. El alcance, naturaleza y condiciones de los instrumentos financieros cuyos riesgos que no deben ser incluidos en el balance general.
2. El monto del riesgo de crédito de instrumentos financieros cuyo riesgo no debe ser incluido en el balance general e información acerca de las garantías que respaldan dichos instrumentos financieros.
3. Concentraciones significativas de riesgo de crédito que surgen de todos los instrumentos financieros e información acerca de las garantías que cubren dichos instrumentos financieros.

Los saldos por cobrar registrados en los estados financieros representan derechos válidos en contra de los deudores por ventas u otros cargos que surgen en la fecha del balance general o antes de ésta y se han efectuado provisiones suficientes por riesgos de incobrabilidad.

Activos

<i>Condición</i>	<i>Ejemplo Ilustrativo</i>
<i>Existencias</i> Existen existencias en exceso u obsoletas.	Se han efectuado provisiones por existencias en exceso u obsoletas para ajustarlas a su valor estimado de realización.
<i>Inversiones</i> Hay consideraciones inusuales involucradas en la contabilización del Valor Patrimonial Proporcional (VPP).	<p>[Para las inversiones en acciones o derechos en el capital social ya sean éstas no negociables o de las cuales la entidad tiene influencia significativa de propiedad, seleccione la representación apropiada a partir de las siguientes representaciones:]</p> <ul style="list-style-type: none">· El método VPP se utiliza para contabilizar la inversión de la Entidad en el capital social de [la emisora] debido a que tiene la capacidad de ejercer influencia significativa en las políticas operacionales y financieras de la emisora.· El método de costo se utiliza para contabilizar la inversión de la Entidad en el capital social de [la emisora] debido a que no tiene la capacidad de ejercer influencia significativa en las políticas operativas y financieras de la emisora.
<i>Cargos Diferidos</i> Se han diferido gastos significativos.	Creemos que para diferir los gastos significativos, se ha considerado apropiadamente los periodos futuros en que se recibirán los beneficios.

Activos

<i>Condición</i>	<i>Ejemplo Ilustrativo</i>
<i>Activos por impuestos diferidos</i> Existe un activo por impuesto diferido a la fecha del balance general.	<p>La provisión de valuación de impuesto diferido se ha determinado de acuerdo a las normas de contabilidad contenidas en el Boletín Técnico N° 60 emitido por el Colegio de Contadores de Chile A.G. “<i>Contabilización de Impuestos Diferidos a la Renta</i>”, incluyendo la estimación de la administración respecto de la base tributaria futura, de ser necesario, y si es adecuado reducir el activo total por impuestos diferidos en un monto que probablemente no será realizado. [Complete con la redacción adecuada detallando cómo la entidad determinó la provisión de valuación contra el activo por impuestos diferidos].</p> <p>o</p> <p>Una provisión por valuación contra activos por impuestos diferidos a la fecha del balance general no se considera necesaria debido a que es más probable que los activos por impuestos diferidos serán realizados completamente.</p>

Pasivos

<i>Condición</i>	<i>Ejemplo Ilustrativo</i>
<p><i>Deuda</i></p> <p>La deuda a corto plazo podría refinanciarse al largo plazo y la administración tiene esa intención.</p>	<p>La Sociedad ha excluido las obligaciones a corto plazo de \$ [monto] de los pasivos circulantes debido a que tiene la intención de refinanciar las obligaciones al largo plazo. [Complete con la redacción adecuada detallando cómo los montos serán refinanciados, como sigue:]</p> <ul style="list-style-type: none">· La Sociedad ha emitido una obligación a largo plazo [valor de deuda] luego de la fecha del balance general pero con anterioridad a la emisión de los estados financieros para efectos de refinanciar las obligaciones de corto plazo al largo plazo.· La Sociedad tiene la capacidad de concretar el refinanciamiento usando el convenio financiero al que se hace referencia.
<p>Pueden existir acuerdos para recompra de activos previamente vendidos.</p>	<p>Los acuerdos para recomprar los activos anteriormente vendidos se han revelado adecuadamente.</p>
<p><i>Pensión y beneficios posteriores al retiro</i></p> <p>Se ha utilizado a un actuario para medir los pasivos y costos de pensiones.</p>	<p>Creemos que las presunciones y métodos actuariales usados para medir los pasivos y costos previsionales para efectos financiero-contables son apropiados dado el caso.</p>

Pasivos

<i>Condición</i>	<i>Ejemplo Ilustrativo</i>
Se han eliminado los beneficios post retiro.	No tenemos intención de compensar por la eliminación de beneficios post retiro otorgando un aumento en los beneficios previsionales.
	o
	Planificamos compensar por la eliminación de los beneficios post retiro otorgando un aumento en los beneficios previsionales de \$[XX].
La administración tiene la intención de, ya sea continuar o no, haciendo enmiendas frecuentes a sus planes de pensión u otros planes de beneficios, que pueden afectar el período de amortización de costo de servicio anterior o ha expresado compromiso sustantivo a aumentar las obligaciones por beneficios.	Planificamos continuar efectuando enmiendas frecuentes a los planes de beneficio previsional u otros planes de beneficio post retiro, lo que puede afectar el período de amortización del costo de servicio anterior.
	o
	No planificamos efectuar enmiendas frecuentes a los planes de beneficios previsionales u otros planes de beneficios posteriores al retiro.

(Continuación)

Patrimonio

<i>Condición</i>	<i>Ejemplo Ilustrativo</i>
Existen opciones o acuerdos de recompra de capital social o capital social reservado para opciones,, conversiones u otros requerimientos.	Las opciones o acuerdos de recompra de capital social o capital social reservado para opciones, conversiones u otros requerimientos se han revelado adecuadamente.

Estado de Resultados

<i>Condición</i>	<i>Ejemplo Ilustrativo</i>
Puede existir una pérdida proveniente de compromisos de venta.	Se han efectuado provisiones por las pérdidas derivadas del cumplimiento o incapacidad de cumplir algunos compromisos de ventas.
Puede haber pérdidas provenientes de compromisos de compra.	Se han efectuado provisiones por pérdidas originadas como resultado de compromisos de compras por montos de existencias que exceden los requerimientos normales o a precios que sobrepasan los precios actuales de mercado.
La naturaleza del proyecto o la industria indica la posibilidad de condiciones de ventas no reveladas.	Hemos revelado completamente a ustedes todas las condiciones de venta, incluyendo todos los derechos de devolución o ajustes de precios y todas las provisiones de garantías otorgadas por ventas.

Anexo C

Actualización de Carta Ilustrativa de Representaciones de la Administración

1. La siguiente carta se presenta sólo para efectos ilustrativos. Se puede usar en los casos que se describen en el párrafo 12 de esta sección. La administración no necesita repetir todas las representaciones efectuadas en la carta de representación previamente emitida.
2. Si existen materias que debieran revelarse a los auditores, deben indicarse en párrafos a continuación de la respectiva representación. Por ejemplo, si un hecho posterior a la fecha del balance general se ha revelado en los estados financieros, el párrafo final podría modificarse de la siguiente forma: “según nuestro mejor leal saber y entender, excepto según se discute en la Nota X a los estados financieros, no han ocurrido eventos . . .”

3.

[*Fecha*

A Señores [*Auditores*]

En relación con su (s) auditoría (s) de [fecha] y por el [período], con el fin de expresar una opinión acerca de si los estados financieros [consolidados] presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos la posición financiera, resultados de la operación y flujos de efectivo de [nombre de la entidad] de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados en Chile, previamente les proporcionamos una carta de representación con fecha de [*fecha de la carta de representación anterior*]. No tenemos conocimiento de información que nos haga creer que alguna de las representaciones previamente emitidas debieran ser modificadas.

Según nuestro mejor leal saber y entender, no han ocurrido hechos posteriores a [*fecha del último balance general en los que el auditor emitió su informe*] y hasta la fecha de esta carta que requieran ajustes o revelaciones en los mencionados estados financieros.

[*Nombre del Gerente Administración y Finanzas y cargo*]

[*Nombre del Gerente General y cargo*]

SECCIÓN 334

PARTES RELACIONADAS

Introducción

01. Esta Sección entrega una guía sobre procedimientos que debieran ser considerados por el auditor cuando está llevando a cabo una auditoría a los estados financieros de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, para identificar las relaciones y transacciones con partes relacionadas y para satisfacerse sobre su revelación en los estados financieros y sus correspondientes notas. Los procedimientos incluidos en esta sección son sólo una guía, pudiendo ser necesarios la aplicación de otros o la omisión de algunos de acuerdo con las circunstancias.

CONSIDERACIONES DE CONTABILIDAD

02. Si bien, los principios de contabilidad generalmente aceptados, no exigen que las transacciones con partes relacionadas se contabilicen bajo un concepto distinto del que correspondería si las partes no estuviesen relacionadas, el Boletín Técnico N° 16 (Transacciones entre partes relacionadas) entrega los requerimientos de presentación y revelación de estas transacciones. Asimismo hay otros pronunciamientos y normativas que buscan también informar y regular éste tema, por ejemplo, Ley N° 18.045, Artículo 100° que define quienes son relacionados con una sociedad; la Ley N° 18.046, en sus artículos 86° y 87°, define que se entiende por filiales y coligadas; las circulares de la Superintendencia de Valores y Seguros N° 1460 de 1997 y otras posteriores también instruyeron sobre este tema.

El auditor debiera considerar las transacciones con una parte relacionada dentro del marco conceptual de los pronunciamientos existentes, con énfasis en que el grado de información sea adecuado. Además, el auditor debiera estar consciente de que el contenido (el fondo) de una transacción particular podría diferir significativamente de su forma legal, y que los estados financieros debieran reconocer el fondo de las transacciones específicas más que su forma.

03. Los siguientes son ejemplos de transacciones que por su naturaleza pueden ser indicativos de la existencia de partes relacionadas:

- a) Préstamos recibidos u otorgados sin interés o a una tasa de interés significativamente inferior a las tasas que prevalecen en mercado al momento de la transacción.
- b) Venta de bienes raíces a un precio significativamente diferente de su valor tasado o de mercado.
- c) Intercambio de activos y/o pasivos en una transacción no monetaria.
- d) Otorgamiento de créditos sin que se especifique cuándo o cómo se pagarán los fondos involucrados.

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

- 04. No se puede esperar que una auditoría llevada a cabo de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas identifique todas las transacciones con partes relacionadas. Sin embargo, el auditor durante el curso de su auditoría puede tomar conocimiento de la posible existencia de transacciones significativas con partes relacionadas que podrían afectar los estados financieros y/o la revelación de información en los mismos, según lo requiere el Boletín Técnico N° 16 del Colegio de Contadores de Chile A.G.. Los procedimientos de auditoría indicados en esta sección están específicamente dirigidos a las transacciones con partes relacionadas. Sin embargo, muchos de ellos son normalmente llevados a cabo en una auditoría de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, sin perjuicio que el auditor piense que no existen transacciones con partes relacionadas.
- 05. Al determinar el alcance del trabajo para ser llevado a cabo con respecto a posibles transacciones, con partes relacionadas, el auditor debería entender las responsabilidades de la administración, la relación de cada parte con la administración y la relación de cada parte con el grupo económico al que pertenece. Además el auditor debería considerar los controles sobre las actividades de la administración, y también debiera considerar el propósito del negocio integrado por los diferentes componentes del grupo económico. Normalmente la estructura del negocio y el estilo de las operaciones debieran estar basados en la cultura de la administración, las consideraciones legales y tributarias, la diversificación de los productos y la localización geográfica y no estar deliberado para ocultar las transacciones con partes relacionadas.

06. En ausencia de evidencia en contrario, las transacciones con las partes relacionadas no deberían ser asumidas como fuera del curso normal del negocio. El auditor debiera, sin embargo, estar consciente de la posibilidad de que las transacciones con las partes relacionadas puedan haber sido motivadas únicamente, o en cierta medida, por condiciones similares a las siguientes:
- a) Falta de capital de trabajo o créditos para continuar el negocio.
 - b) La necesidad de mostrar utilidades principalmente con la intención de respaldar el precio de las acciones de la sociedad.
 - c) La necesidad de respaldar proyecciones previamente difundidas.
 - d) Dependencia de uno o pocos productos, clientes o transacciones para la continuidad de la sociedad.
 - e) Industria en decadencia caracterizada por un gran número de fracasos.
 - f) Exceso de capacidad instalada.
 - g) Litigios importantes, especialmente entre los accionistas y la administración.
 - h) Riesgos de obsolescencia importantes, debido a que la sociedad está en una industria de alta tecnología.

DETERMINACIÓN DE LA EXISTENCIA DE PARTES RELACIONADAS

07. El auditor debiera poner énfasis o cuidado al probar las transacciones importantes con las que él conoce que están relacionadas a la entidad que está auditando. Ciertas relaciones tales como matriz-subsidiaria o inversionista - inversión pueden ser evidentes. Determinar la existencia de otras partes relacionadas requiere la aplicación de procedimientos de auditoría específicos, los cuales pueden incluir entre otros los siguientes:
- a) Evaluar que los procedimientos de la sociedad sean los adecuados para identificar y registrar las transacciones con partes relacionadas.
 - b) Solicitar a la administración los nombres y vínculos con partes relacionadas e indagar si se realizaron transacciones con dichas partes durante el período.

- c) Revisión de archivos y correspondencia con entes u organismos reguladores, buscando los nombres de partes relacionadas y de otros negocios en que las mismas personas ocupen cargos ejecutivos.
- d) Revisar los registros de socios o accionistas de la sociedad para identificar los principales propietarios.
- e) Revisar los papeles de trabajo de años anteriores y verificar que las partes relacionadas de esos períodos, siguen vigentes.
- f) Indagar con el auditor anterior y con el auditor de la matriz y/o filiales acerca de su conocimiento de relaciones existentes y el grado de influencia o participación de la administración en transacciones importantes.
- g) Indagar las inversiones importantes realizadas durante el período bajo revisión, para determinar si la naturaleza y la extensión de las mismas crean nuevas partes relacionadas.

IDENTIFICACIÓN DE TRANSACCIONES CON PARTES RELACIONADAS

08. Los siguientes procedimientos están destinados a entregar una guía para identificar las transacciones importantes con partes que se conoce son relacionadas y para identificar transacciones significativas que pueden ser indicativas de la existencia de relaciones no determinadas previamente.
- a) Proporcionar al equipo de auditoría que está desarrollando el trabajo, los nombres de partes relacionadas conocidas, de forma tal que puedan estar prevenidos respecto a las operaciones con dichas partes durante su examen.
 - b) Revisar las actas de las reuniones del Directorio y Comités Ejecutivos y de operaciones para identificar información acerca de transacciones importantes autorizadas o discutidas en sus reuniones.
 - c) Revisar la correspondencia y comunicaciones con entes reguladores para identificar transacciones y relaciones con partes relacionadas.
 - d) Revisar los procedimientos de conflictos de intereses implementados por la Sociedad y la información obtenida de su aplicación.

- e) Revisar el volumen y naturaleza de los negocios desarrollados con los principales clientes, proveedores, deudores y acreedores, que permitan identificar transacciones con partes relacionadas y no reveladas previamente.
- f) Considerar si se realizan transacciones con partes relacionadas que no se estén registrando en la contabilidad, tales como recibir o proporcionar servicios de contabilidad, gerenciales u otros sin costo o que el principal propietario los esté absorbiendo.
- g) Revisar los registros de contabilidad buscando transacciones inusuales poniendo particular atención a las transacciones realizadas en o cerca del final del período.
- h) Revisar las confirmaciones de saldos en garantía, obtenidas de instituciones financieras que permitan identificar que esos saldos, son o fueron mantenidos para o por partes relacionadas.
- i) Revisar las facturas o boletas de las firmas de los abogados que han proporcionado servicios regulares o especiales a la sociedad, buscando indicios de que existen partes relacionadas o transacciones con partes relacionadas.
- j) Revisar las confirmaciones de préstamos otorgados y/o recibidos, buscando indicios respecto a garantías. Cuando las garantías son identificadas, determinar su naturaleza y la relación, entre la sociedad y el garante, si las hubiere.

REVISIÓN DE TRANSACCIONES CON PARTES RELACIONADAS IDENTIFICADAS

09. Después de identificar las transacciones con partes relacionadas, el auditor debiera aplicar los procedimientos que él considere necesarios para obtener satisfacción con respecto al propósito, naturaleza y extensión de estas transacciones y sus efectos sobre los estados financieros. Los procedimientos debieran ser dirigidos a obtener y evaluar el asunto material de evidencias competente y debiera extenderse más allá de preguntas a la administración. Los procedimientos que debieran ser considerados incluyen lo siguiente:

- a) Lograr un entendimiento del propósito del negocio o transacción.

- b) Examinar facturas, copias de los acuerdos formalizados, contratos y otros documentos pertinentes, tales como, informes de recepción y guías de despacho.
 - c) Determinar si la transacción ha sido aprobada por el Directorio y otros funcionarios apropiados.
 - d) Probar por razonabilidad la recopilación de los montos a ser revelados o considerados para la revelación en los estados financieros.
 - e) Hacer los arreglos para las auditorías de los saldos de cuenta intercompañías del grupo para ser llevadas a cabo en fechas coincidentes, aún si las fechas de cierre difieren. Hacer los arreglos para la revisión por los auditores de cada entidad de transacciones específicas, importantes y representativas entre las partes relacionadas, con un apropiado intercambio de información relevante.
 - f) Inspeccionar o confirmar y obtener satisfacción con relación a la transferibilidad y el valor de la garantía.
10. Cuando sea necesario, para entender completamente una transacción particular, deberían ser considerados los siguientes procedimientos, los cuales, de otra manera no son necesarios para cumplir con las normas de auditoría generalmente aceptadas.
- a) Confirmar el monto y los plazos de la transacción, incluyendo las garantías y otros datos importantes con la otra parte o las partes para la transacción.
 - b) Inspeccionar la evidencia en poder de la otra parte o las partes de la transacción.
 - c) Confirmar o discutir información importante con terceros tales como: bancos, fiadores, agentes o abogados para alcanzar un mejor entendimiento de la transacción.
 - d) Referirse a publicaciones financieras, periódicos de negocios, agencias de créditos y otras fuentes de información, cuando hay razón para creer que clientes, proveedores u otras empresas poco conocidos, con los cuales se han transado importantes montos en negocios que parecen ser ficticios o sin base sólida.

- e) Con respecto a los saldos importantes no cobrados, garantías y otras obligaciones, obtener información acerca de la capacidad financiera de la otra parte o partes de la transacción. Tal información puede ser obtenida desde los estados financieros auditados, estados financieros no auditados, declaraciones de impuesto a la renta e informes emitidos por autoridades impositivas, publicaciones financieras o instituciones de crédito. El auditor debiera decidir sobre el grado de seguridad requerido y la extensión en la que la información disponible proporciona tal seguridad.

REVELACIÓN

- 11. Por cada transacción importante con partes relacionadas (o acumulación de transacciones similares) o propiedad en común o relación de control gerencial de administración para las que el Boletín Técnico N° 16 requiere revelación, el auditor debiera considerar si ha obtenido evidencia suficiente y competente para entender la relación de las partes y, para las transacciones con partes relacionadas, los efectos de la transacción sobre los estados financieros. Él debiera evaluar toda la información disponible referente a la transacción con partes relacionadas o relación de control y debiera satisfacerse en base de su juicio profesional que se haya revelado esa información adecuadamente en los estados financieros.
- 12. Excepto por las transacciones de rutina, generalmente no será posible determinar si una transacción particular pudiese haber tenido lugar si las partes no hubiesen estado relacionadas o suponiendo que se hubiese efectuado, cuáles habrían sido los términos y la forma de liquidarla. Por consiguiente, es difícil comprobar representaciones que una transacción fue realizada en los términos equivalentes a esas que prevalecen cuando las partes son independientes. Si tal representación es incluida en los estados financieros y el auditor cree que ésta carece de sustentación por parte de la administración, debiera expresar una opinión con salvedad o adversa debido a una desviación a los principios de contabilidad generalmente aceptados, dependiendo de su materialidad o importancia relativa (Ver Sección 508.36 y 37).

SECCIÓN 336

USO DEL TRABAJO DE UN ESPECIALISTA

Introducción

01. El propósito de esta Sección es proporcionar una guía al auditor que utiliza el trabajo de un especialista al efectuar una auditoría sobre los estados financieros de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas. Para los propósitos de esta Sección, un especialista es una persona (o entidad) que posee habilidades o conocimientos en un campo específico que no sea contabilidad o auditoría.
 02. Los especialistas que trata esta norma incluyen, entre otros, a actuarios, tasadores, ingenieros, consultores de medio ambiente y geólogos. Esta norma también se aplica a abogados especialistas en situaciones distintas a las de proporcionar servicios a sus clientes con relación a litigios, juicios u otros temas por los que se suele requerir la confirmación de abogados. Por ejemplo, se puede solicitar a un abogado la interpretación de temas de un contrato especial.
 03. Las guías proporcionadas en esta sección se aplican cuando:
 - a) La administración solicita o emplea a un especialista y el auditor usa el trabajo del especialista como evidencia en sus pruebas sustantivas al evaluar las afirmaciones contenidas en los estados financieros.
 - b) La administración solicita a un especialista empleado por la firma de auditores para proporcionar servicios de consultoría ⁽¹⁾ y el auditor usa el trabajo del especialista como evidencia en sus pruebas sustantivas al evaluar las afirmaciones contenidas en los estados financieros.
-
- 1) El auditor debe considerar el efecto que sobre la independencia tenga, usar el trabajo de un especialista empleado de la firma de auditores.
- c) El auditor solicita a un especialista y usa su trabajo como evidencia en sus pruebas sustantivas al evaluar las afirmaciones contenidas en los estados financieros.

04. Las guías proporcionadas en esta sección se aplican a auditorías de estados financieros preparados de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados y para otros trabajos especiales relacionados con principios de contabilidad.
05. Esta Sección no se aplica a situaciones donde el especialista empleado de la firma de auditores participa en la auditoría.

Decisión de utilizar el trabajo de un especialista

06. La educación y la experiencia de un auditor lo capacitan para tener conocimientos en materia de negocios en general; no obstante, no se espera que posea los conocimientos de una persona capacitada o entrenada en la práctica de otra profesión o actividad. Sin embargo, durante su examen, el auditor puede encontrarse con situaciones que pudieran ser complejas o subjetivas de importancia para la presentación de los estados financieros. Esos temas pueden requerir de conocimientos especiales y que, en la opinión del auditor, requieren la utilización del trabajo de un especialista.
07. Algunos ejemplos de asuntos en los que el auditor puede decidir sobre la posibilidad de utilizar el trabajo de un especialista, son:
- a) Valuación (por ejemplo - inventarios especiales, productos de alta tecnología, productos farmacéuticos, instrumentos financieros complejos, bienes raíces, obras de arte, contingencias ambientales, restricciones, etc.)
 - b) Determinación de las características físicas relacionadas con activos tangibles o su condición (por ejemplo - reservas de minerales o material almacenado a granel en superficie, etc.).
 - c) Determinación de montos derivados del uso de técnicas o métodos especializados (por ejemplo - determinaciones actuariales) ⁽²⁾.

2) En la situación especial de auditorías de la reserva por siniestros de una compañía de seguros, debe usarse un especialista distinto a los ejecutivos o empleados por el cliente. Si el auditor tiene los conocimientos y experiencia necesarios, puede hacer de especialista.

- d) Interpretación de ciertos requerimientos técnicos, leyes o contratos (por ejemplo - la eventual importancia de contratos u otros documentos legales o certificados de propiedad).

Calificación y trabajo de un especialista

08. El auditor deberá considerar lo siguiente al evaluar la reputación y experiencia profesional del especialista para concluir que posee las destrezas y conocimientos necesarios:

- a) Su título profesional, licencia para ejercer u otro elemento que lo acredite como especialista en ese campo.
- b) Reputación y posición del especialista, desde el punto de vista de sus colegas y de terceros que estén familiarizados con su capacidad y actuación.
- c) Experiencia en el trabajo bajo consideración.

09. El auditor debe tener un perfecto entendimiento sobre la naturaleza del trabajo que desarrollará el especialista. Ese entendimiento deberá cubrir lo siguiente:

- a) Objetivos y alcance del trabajo del especialista.
- b) Relación del especialista con el cliente (Ver párrafos 10 y 11).
- c) Métodos o bases que se emplearán en el trabajo.
- d) Una comparación de los métodos o bases a usarse con aquéllos usados en el período anterior.
- e) El perfecto entendimiento del especialista, sobre el uso que el auditor dará a los resultados de su trabajo, en relación con los estados financieros. En algunos casos, el auditor puede decidir contactar al especialista para determinar si el especialista conoce que su trabajo será utilizado para evaluar la razonabilidad de afirmaciones contenidas en los estados financieros.
- f) La forma y contenido del informe del especialista que permitirán al auditor llevar a cabo la evaluación que se describe en el párrafo 12.

Relación del especialista con el cliente

10. El auditor debe evaluar la relación del especialista con el cliente, incluyendo circunstancias que puedan impedir la objetividad del especialista. Tales circunstancias incluyen situaciones donde el cliente tiene la posibilidad - a

través de su relación laboral, propiedad, derechos contractuales, relaciones de familia u otras - de influenciar significativamente, directa o indirectamente, al especialista.

11. Cuando el especialista no tiene relación con el cliente, el trabajo realizado por él, usualmente le proporcionará al auditor mayor confiabilidad. No obstante, el trabajo de un especialista que tiene relación con el cliente puede ser aceptado bajo ciertas circunstancias. Si el especialista tiene una relación con el cliente, el auditor debe evaluar el riesgo que la objetividad del especialista se vea impedida. Si el auditor cree que la relación puede impedir la objetividad del especialista, el auditor debe realizar procedimientos adicionales respecto a algunas o todas las bases, métodos o hallazgos del especialista para determinar que sus conclusiones son razonables o debe encargarle a otro especialista esta revisión.

Utilización del resultado del trabajo del especialista

12. La razonabilidad y propiedad de los métodos o bases usados y su aplicación son responsabilidad del especialista. El auditor deberá:
 - a) Conocer y entender los métodos usados por el especialista.
 - b) Hacer las pruebas correspondientes a los datos proporcionados al especialista, teniendo en cuenta su evaluación del riesgo de control.
 - c) Determinar si los resultados pueden ser usados para corroborar las manifestaciones incluidas en los estados financieros.

Normalmente, el auditor utilizará el resultado del trabajo de un especialista, a menos que sus procedimientos lo lleven a creer que los resultados del trabajo del especialista no son razonables en las circunstancias. Si el auditor considera que sus resultados no son razonables, deberá considerar llevar a cabo procedimientos adicionales o recurrir a la ayuda de otro especialista para ese propósito.

Efecto del trabajo del especialista en el informe del auditor

13. Si el auditor determina que el resultado obtenido por el especialista respalda las manifestaciones incluidas en los estados financieros, puede razonablemente concluir que ha obtenido evidencia suficiente y competente. Si hay una diferencia de importancia entre el resultado del especialista y las manifestaciones incluidas en los estados financieros, deberá aplicar procedimientos adicionales. Si después de haber aplicado cualquier procedimiento adicional que pudiera ser apropiado, el auditor no puede obtener un resultado satisfactorio, deberá recurrir a los servicios de otro especialista, a menos que el problema sea de tal magnitud que crea que no tiene solución. Un asunto que no ha sido resuelto, normalmente llevará al auditor a concluir que deberá expresar una opinión con salvedad o abstenerse de opinar debido a no poder obtener suficiente evidencia para aseverar un hecho importante presentado en los estados financieros, lo cual constituye una limitación al alcance del examen. (Véase Sección 508 “Informe de los Auditores sobre Estados Financieros”- párrafos 40 y 41).
14. Después de llevar a cabo otros procedimientos adicionales, incluyendo posiblemente la opinión de otro especialista, el auditor puede concluir que lo que se presenta en los estados financieros no está en conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados. En tal caso, deberá expresar una opinión con salvedades o adversa. (Véase Sección 508 - párrafos 47, 48 y 53).

Referencia al especialista en el informe del auditor

15. Excepto lo tratado en el párrafo 16, el auditor no debe hacer ninguna referencia al resultado del trabajo del especialista. Dicha mención en una opinión sin salvedades podría ser mal interpretada como una salvedad en la opinión o una división de responsabilidades, y no se intenta presentar ninguna de las dos posibilidades. Además, podría interpretarse que el auditor que hace tal referencia llevó a cabo una auditoría más precisa de la que pudo haber hecho otro auditor que no haya hecho mención del especialista.
16. El auditor puede, como resultado del informe del trabajo del especialista, decidir agregar un párrafo explicativo describiendo su trabajo o no presentar una opinión sin salvedades. Puede hacer referencia e identificar al especialista en su informe, si es que el auditor considera que dicha referencia ayudará a entender la razón del párrafo explicativo o de no haber emitido una opinión sin salvedades.

SECCIÓN 337

SOLICITUD DE INFORMACIÓN A LOS ABOGADOS DE UN CLIENTE EN CUANTO A LITIGIOS, RECLAMACIONES Y GRAVÁMENES

Introducción

01. Esta Sección proporciona una guía de los procedimientos que debe considerar un auditor independiente para identificar litigios, reclamaciones y gravámenes, y satisfacerse en cuanto al registro contable y revelación sobre estas materias, cuando efectúa un examen de estados financieros de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas.

Consideraciones Relacionadas con Contabilidad

02. La administración es responsable de adoptar políticas y procedimientos para identificar, evaluar y contabilizar los litigios, reclamaciones y gravámenes como una base para la preparación de estados financieros de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.
03. Los principios de contabilidad sobre contingencias de pérdidas, inclusive aquellas sobre juicios, reclamaciones y gravámenes, están establecidas principalmente en el Boletín Técnico N° 6 del Colegio de Contadores de Chile A.G.

Consideraciones de Auditoría

04. Con respecto a litigios, reclamaciones y gravámenes, el auditor independiente deberá obtener la evidencia pertinente sobre lo siguiente:
 - a) La existencia de una condición, situación o conjunto de situaciones que den lugar a una incertidumbre en cuanto a una posible pérdida para una entidad, que emanen de litigios, reclamaciones y gravámenes.
 - b) El período en el cual ocurrió la causa fundamental que motiva la acción legal.
 - c) El grado de probabilidad de un resultado adverso.
 - d) El importe o rango de la posible pérdida.

Procedimientos de Auditoría

05. En vista de que las situaciones o condiciones que deben ser consideradas al contabilizar e informar los litigios, reclamaciones y gravámenes son materia de conocimiento directo y control de la administración de una entidad, la administración es la fuente más importante de aquellos asuntos. Por lo tanto, los procedimientos de auditoría respecto a litigios, reclamaciones y gravámenes deberían incluir lo siguiente:
- a) Averiguar y discutir con la administración las políticas y procedimientos adoptados para identificar, evaluar y contabilizar los litigios, reclamaciones y gravámenes.
 - b) Obtener de la administración una descripción y evaluación de litigios, reclamaciones y gravámenes que existían a la fecha de los estados financieros y aquellos existentes durante el período posterior hasta la fecha en que se proporciona esa información, identificando aquellas materias consultadas al asesor jurídico.
 - c) Obtener de la administración, normalmente por escrito, la aseveración de que se han revelado todos los asuntos necesarios de exponer en los estados financieros.
 - d) Examinar los documentos en poder del cliente que digan relación con litigios, reclamaciones y gravámenes, incluyendo correspondencia y boletas por pago de honorarios a los abogados.
06. En consecuencia, el auditor deberá solicitar a la administración del cliente que envíe una carta de averiguación a aquellos abogados con quienes ha consultado sobre litigios, reclamaciones y gravámenes, porque esa es la mejor forma de corroborar la manifestación de la administración.
07. El examen de auditor normalmente incluye ciertos procedimientos efectuados con diversos propósitos que podrían también revelar litigios, reclamaciones y gravámenes. Ejemplos de tales procedimientos son:
- a) Lectura de actas de juntas de accionistas, sesiones de directores y comités celebrados durante y después del período que se está examinando.
 - b) Lectura de contratos, convenios de préstamos o de arrendamiento, correspondencia con los organismos reguladores y tributarios, y documentos similares.

- c) Obtención de información sobre garantías, a través de las confirmaciones de bancos y de la inspección de otros documentos.

Averiguación al Abogado del Cliente

- 08. La carta de averiguación al asesor legal constituye el medio principal por el que el auditor corrobora la información que le suministró la administración en cuanto a litigios, reclamaciones y gravámenes. El auditor podrá obtener esta evidencia del departamento legal de la empresa o de su abogado interno. Sin embargo, cualquier evidencia obtenida del abogado interno no sustituye aquella que se rehuse a dar el abogado externo.
- 09. Los asuntos que debe comprender una carta de averiguación incluyen lo siguiente, sin que se limiten estrictamente a sólo estos puntos:
 - a) Identificación de la compañía, incluyendo sus subsidiarias y la fecha del examen.
 - b) Solicitud de la administración para que el abogado prepare una lista que describa y evalúe los litigios o reclamaciones pendientes y gravámenes para los cuales se ha contratado al abogado y a los que ha dedicado atención significativa por cuenta de la compañía, a través de consultas o representación, incluyendo:
 - (1) Descripción de la naturaleza del asunto, desarrollo del caso a la fecha y acción que la Compañía contempla adoptar (por ejemplo, defenderse o intentar una transacción judicial o extrajudicial).
 - (2) Evaluación de la probabilidad de un resultado adverso y estimación, de ser posible, del importe o rango de la posible pérdida.
 - c) Solicitud para que el abogado identifique específicamente la naturaleza y las razones de cualquiera limitación en su respuesta.

No será necesario averiguar asuntos que no se consideran significativos, siempre que el cliente y el auditor, hayan llegado a un entendimiento de los límites de importancia para estos propósitos.

Alternativamente, podrá ser la administración quien prepare la lista con las materias indicadas en el punto b). En dicho caso, será necesario solicitar al abogado que comente aquellas materias sobre las cuales sus puntos de vista

difieran de las que ha expuesto la administración, y que indique cualquier omisión significativa.

10. En ciertas circunstancias, el auditor puede solicitar al cliente una reunión con los abogados. Ello puede permitir una explicación más detallada y mayor análisis que lo que surge en la carta del abogado.
11. Cuando el auditor tome conocimiento que su cliente ha cambiado de abogados o que éstos hayan renunciado, deberá considerar la necesidad de indagar las razones por las cuales se desvincularon.

Limitaciones en el Alcance de las Respuestas del Abogado

12. El abogado puede limitar su respuesta a los asuntos que ha dado significativa atención en forma de consulta legal o representación. Asimismo, un abogado puede limitarse a responder aquellos asuntos que considere importantes porque individual o colectivamente afectan a los estados financieros, siempre y cuando tanto el abogado como el auditor, hayan llegado a un entendimiento sobre los límites de la importancia relativa. Dichas restricciones no constituyen limitaciones en el alcance del examen del auditor.
13. La negativa del abogado para proporcionar alguna información requerida en una carta de averiguación, ya sea por escrito u oralmente, podría constituir una limitación en el alcance del examen del auditor, limitación que normalmente sería suficiente para impedir una opinión sin salvedades.
14. CARTA ILUSTRATIVA DE AUDITORIA SOBRE PREGUNTAS A LOS ABOGADOS.

En el siguiente modelo se presenta una carta ilustrativa sobre las preguntas a efectuar a los abogados de una entidad cuando se les solicita a ellos que detallen los litigios, reclamaciones y gravámenes.

MODELO DE CARTA A LOS ABOGADOS

(Hacer redactar por el cliente con Membrete de la Sociedad)

De nuestra consideración:

En relación con el examen de nuestros estados financieros practicados por nuestros auditores externos (indicar nombre y dirección o casilla de Correo), solicitamos a ustedes proporcionar a los mismos un detalle de las siguientes materias, respecto de las cuales ustedes nos brindan su asesoría legal:

- Litigios o probables litigios, judiciales o extrajudiciales, que pudieran derivar en pérdidas o ganancias para nosotros.
- Asuntos de carácter tributario que puedan eventualmente representar una obligación real o contingente.
- Gravámenes de cualquier naturaleza que afecten los activos de nuestra propiedad (embargos, hipotecas, prendas, etc.).
- Debida inscripción, a nombre de la empresa, de títulos de propiedad sobre sus bienes inmuebles.
- Cualquier otro asunto en el que, de acuerdo con vuestro conocimiento, pudiera resultar una posible obligación para esta empresa.

Agradeceremos a ustedes que en el mencionado detalle se incluya la siguiente información:

- Descripción de la naturaleza de cada materia.
- Estado de tramitación administrativa o judicial de cada materia o probables acuerdos entre las partes.
- Evaluación de los probables resultados adversos, señalando un rango del monto de la pérdida potencial si ello es posible.

(PÁRRAFO ADICIONAL SI EXISTEN ABOGADOS QUE MANEJAN UN VOLUMEN ELEVADO DE COBRANZAS:

Con relación a cobranzas judiciales o extrajudiciales encomendadas por nosotros, es suficiente para nuestros propósitos solamente listar en forma detallada aquellas que superan \$ _____. Agradecemos informen en estos casos si, en su opinión, se han agotado los medios prudenciales en cobro.)

La respuesta a la presente solicitud, debe referirse a aquellas materias que afectan nuestros estados financieros al _____, y sobre las materias existentes a la fecha de vuestra contestación. Se recomienda que esta fecha sea lo más cercana posible a la fecha de término del trabajo en el terreno por parte del auditor.

Agradeciendo su atención y colaboración con la presente, saludamos atentamente a ustedes.

SECCIÓN 339

PAPELES DE TRABAJO

Introducción

01. El auditor debe preparar y mantener los papeles de trabajo, cuya forma y contenido deben ser diseñados acorde con las circunstancias particulares de la auditoría que realiza (1). La información contenida en los papeles de trabajo constituye la principal constancia del trabajo realizado por el auditor y las conclusiones a que ha llegado en lo concerniente a hechos significativos (2).

-
- 1) Esta Sección no modifica otras normas de auditoría, incluyendo lo siguiente:

La carta de solicitud de información al abogado del cliente respecto a la auditoría requerida por la Sección 337, «Solicitud de Información a los Abogados de un Cliente en Cuanto a Litigios, Reclamaciones y Gravámenes», párrafos 08 y 09, o la documentación requerida por el párrafo 10 cuando se recibe respuesta a la carta de solicitud de auditoría en reunión con los abogados.

Las representaciones escritas de la administración requerida por la Sección 333, sobre salvaguardas y representaciones obtenidas de la administración del cliente.

La anotación en los papeles de trabajo requerida por la Sección 325, párrafo 08, si las debilidades importantes en el control interno se comunican verbalmente a la administración o al consejo de administración.

El programa de auditoría por escrito o el conjunto de programas de auditoría por escrito requeridos por la Sección 311 «Planificación y Supervisión», párrafo 21.

- 2) Sin embargo, no pretende dar a entender que el auditor se vea impedido de sustentar su informe por otros medios, además de los papeles de trabajo.

Funciones y Naturaleza de los Papeles de Trabajo

02. Los papeles de trabajo sirven principalmente para:

- a) Proporcionar la sustentación principal del informe del auditor, incluyendo las observaciones, hechos, argumentos, etc., con que respalda el cumplimiento de la norma de ejecución del trabajo, que está implícito al referirse en el informe a las normas de auditoría generalmente aceptadas.
 - b) Una ayuda al auditor al ejecutar y supervisar el trabajo.
03. Los papeles de trabajo son registros que conserva el auditor sobre los procedimientos aplicados, las pruebas realizadas, la información obtenida y las conclusiones pertinentes alcanzadas en su trabajo. Ejemplo de papeles de trabajo son los programas de auditoría, análisis, memoranda, cartas de confirmación y certificación del cliente, extractos de los documentos de la Compañía, y cédulas o comentarios preparados u obtenidos por el auditor. Los papeles de trabajo también pueden estar constituidos por informes almacenados en cintas, en películas y otros medios.
04. Los factores que afectan el juicio del auditor en cuanto a la cantidad, tipo y contenido de los papeles de trabajo para cada auditoría incluyen:
- a) La naturaleza de la auditoría
 - b) La naturaleza del informe del auditor
 - c) La naturaleza de los estados financieros, cédulas u otra información sobre la cual el auditor está dictaminando.
 - d) La naturaleza y condiciones de los registros del cliente.
 - e) El grado de confiabilidad sobre el sistema de control interno, y
 - f) Las necesidades requeridas por las circunstancias particulares en que se desarrolla la supervisión y revisión del trabajo.

Contenido de los Papeles de Trabajo

05. La cantidad, tipo y contenido de los papeles de trabajo varían de acuerdo a las circunstancias (ver párrafo 04), pero deben ser suficientes para mostrar que los registros de contabilidad están de acuerdo y conciliados con los estados financieros o cualquier otra información sobre la cual se está dictaminando y que se ha cumplido con las normas de auditoría aplicables a la ejecución del trabajo.

Los papeles de trabajo normalmente deben incluir documentación que muestre que:

- a) El trabajo ha sido planeado y supervisado adecuadamente, y además indicar que se ha cumplido con la primera norma de auditoría relativa a la ejecución del trabajo.

- b) El sistema de control interno ha sido estudiado y evaluado en el grado necesario para determinar sí, y en qué extensión, otros procedimientos de auditoría deben ser aplicados, indicando el cumplimiento de la segunda norma de auditoría relativa a la ejecución del trabajo.
- c) La evidencia obtenida durante la auditoría, los procedimientos de auditoría aplicados y las pruebas realizadas, han proporcionado suficiente evidencia comprobatoria competente, como respaldo para expresar una opinión sobre bases razonables, indicando el cumplimiento de la tercera norma de auditoría relativa a la ejecución de trabajo.

Propiedad y Custodia de los Papeles de Trabajo

- 06. Los papeles de trabajo son propiedad del auditor. Sin embargo, el derecho de propiedad del auditor sobre los papeles de trabajo está sujeto a aquellas limitaciones impuestas por la ética profesional, establecidas para prevenir la revelación indebida por parte del auditor de asuntos confidenciales relativos al negocio del cliente.
- 07. Ciertos papeles de trabajo del auditor pueden servir como una fuente de referencia útil para su cliente, pero no deben ser considerados como parte de, o un sustituto de, los registros de contabilidad del cliente.
- 08. El auditor debe adoptar procedimientos razonables a fin de mantener bajo custodia segura sus papeles de trabajo y debe conservarlos por un período suficiente para cumplir con las necesidades de su práctica profesional y satisfacer cualquier otro requerimiento sobre la retención de los mismos.

SECCIÓN 341

CONSIDERACIONES DEL AUDITOR ACERCA DE LA CAPACIDAD DE UNA ENTIDAD PARA CONTINUAR COMO EMPRESA EN MARCHA

Introducción

01. Esta Sección proporciona lineamientos al auditor para conducir una auditoría de estados financieros de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, con respecto a la existencia de dudas sustanciales, con relación a la capacidad de una entidad para continuar como empresa en marcha.⁽¹⁾, ⁽²⁾. En ausencia de información en contrario, se asume que los estados financieros se preparan sobre la base de la continuidad de una entidad como empresa en marcha. Comúnmente, la información que contradice significativamente el supuesto de empresa en marcha, se relaciona con la capacidad de la entidad para cumplir oportunamente con sus obligaciones normales sin tener que recurrir a acciones tales como la venta de activos fuera del curso normal de los negocios, reestructuración de pasivos, cambios operacionales forzosos u otras acciones similares.

1) Esta Sección no se debe aplicar en una auditoría de estados financieros preparados sobre la base de principios de contabilidad de entidades en liquidación (por ejemplo, cuando (a) una entidad está en proceso de liquidación, (b) los dueños han decidido empezar con la disolución o liquidación, o (c) cuando existen procedimientos legales incluyendo la quiebra, que han llegado a un punto en que es probable la disolución o la liquidación).

2) Los lineamientos que proporciona esta Sección, se pueden aplicar en auditorías de estados financieros básicos preparados, ya sea de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados o en auditorías a otros estados financieros preparados de conformidad con bases de contabilidad comprensivas, que no sean principios de contabilidad generalmente aceptados. Las referencias en esta Sección a principios de contabilidad generalmente aceptados incluyen bases comprensivas de contabilidad, que no sean principios de contabilidad generalmente aceptados (excluyendo las bases de liquidación).

LA RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR

02. El auditor tiene la responsabilidad de evaluar si existen dudas sustanciales con relación a la capacidad de la entidad para continuar como

empresa en marcha por un período de tiempo razonable, que no exceda de un año después de la fecha de la auditoría de los estados financieros (de aquí en adelante nos referiremos a este lapso como un período de tiempo razonable). La evaluación del auditor se basa principalmente en el conocimiento que tiene de las condiciones y eventos importantes que ocurrieron antes de terminar el trabajo en el terreno. La información con relación a tales condiciones o eventos, se obtiene de la aplicación de procedimientos de auditoría, planificados y ejecutados para cumplir los objetivos de la auditoría, que están relacionados con las afirmaciones de la administración, incluidas en los estados financieros auditados.

03. El auditor debería evaluar si existen dudas importantes con respecto a la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha, por un período de tiempo razonable, de la siguiente manera:

- a) El auditor debe considerar si al analizar los resultados de sus procedimientos relacionados con los diferentes objetivos de la auditoría, desde la planificación, obtención de la evidencia comprobatoria, conclusión de la auditoría, si identifica condiciones y eventos que, tomados en su conjunto, indican que pueden existir dudas importantes, con respecto a la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha, por un período de tiempo razonable. Podría ser necesario obtener información adicional relacionada con tales condiciones y eventos, como también la evidencia comprobatoria adecuada, para respaldar la información que puede aclarar las dudas del auditor.
- b) Si el auditor estima que existen dudas importantes con respecto a la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha, por un período de tiempo razonable, éste debería:
 - (1) obtener información acerca de los planes de la administración para mitigar el efecto de tales condiciones o eventos, y
 - (2) evaluar la probabilidad de que tales planes se puedan desarrollar efectivamente.
- c) Después de que el auditor ha evaluado los planes de la administración, concluirá si tiene dudas importantes con respecto a la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha, por un período de tiempo razonable. Si considera que existen dudas sustanciales, debería:

- (1) considerar la adecuada revelación en notas a los estados financieros con relación a la posible incapacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha, por un período de tiempo razonable, e
 - (2) incluir un párrafo explicativo (a continuación del párrafo de opinión) en su informe de auditoría, para expresar su conclusión. Si el auditor concluye que no existen dudas importantes, debería considerar la necesidad que se incluyan revelaciones en notas a los estados financieros.
04. El auditor no tiene que asumir la responsabilidad de pronosticar condiciones o eventos futuros. El hecho de que una entidad pueda cesar sus actividades como empresa en marcha, después de recibir el informe del auditor, sin haber planteado éstas dudas sustanciales, aún en el transcurso de un año después de la fecha de los estados financieros, no indica la aplicación de procedimientos inadecuados por parte del auditor. Consecuentemente, a falta de referencias a tales dudas sustanciales en el informe de auditor, no se considerará que está proporcionando seguridad acerca de la capacidad de una entidad para continuar como empresa en marcha.

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

05. No es necesario diseñar procedimientos de auditoría únicamente para identificar condiciones o eventos que, cuando se consideran en conjunto, indican que podrían existir dudas importantes con respecto a la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha, por un período de tiempo razonable. Los resultados de los procedimientos de auditoría diseñados y aplicados para lograr otros objetivos de la auditoría, serán suficientes para ese propósito. Los siguientes son ejemplos de procedimientos, por medio de los cuales se pueden identificar tales condiciones o eventos:
- a) Procedimientos analíticos.
 - b) Revisión de hechos posteriores.
 - c) Revisión del cumplimiento de los términos de los acuerdos de deudas y préstamos.
 - d) Lectura de las actas de las juntas de accionistas, reuniones de directorio e importantes comités de la administración.

- e) Indagar con el asesor legal de la empresa, lo relacionado con litigios, demandas y gravámenes.
- f) Confirmar con terceros y partes relacionadas, detalles con relación a los acuerdos para proporcionar o conservar su apoyo financiero.

CONSIDERACIÓN DE CONDICIONES Y EVENTOS

06. En la ejecución de los procedimientos de auditoría, como los mencionados en el párrafo 05, el auditor podría identificar la información relacionada con ciertas condiciones o eventos que, al considerarse en conjunto, indican que podrían existir dudas importantes con respecto a la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha, por un período de tiempo razonable. La importancia de tales condiciones o eventos, dependerá de las circunstancias, y algunos pueden tener importancia cuando se consideren en conjunto con otros. Los siguientes son ejemplos de tales condiciones y eventos:

- a) Tendencias negativas: por ejemplo, pérdidas de operación recurrentes, deficiencias en el capital de trabajo, flujos de efectivo negativos en actividades referentes a la operación, índices financieros claves adversos.
- b) Otros indicios de posibles dificultades financieras: por ejemplo, faltas en cumplimiento de préstamos, o acuerdos similares, dividendos no pagados a la fecha del vencimiento, negativas de crédito para transacciones comunes con proveedores, renegociación de deudas, incumplimiento de los requerimientos de los capitales establecidos por la ley, necesidad de buscar nuevos métodos o fuentes de financiamiento o venta de activos fijos importantes.
- c) Asuntos Internos: por ejemplo, la paralización del trabajo u otras dificultades laborales, dependencia sustancial del éxito de un proyecto en particular, acuerdos a largo plazo no lucrativos, necesidad de cambiar significativamente las operaciones.
- d) La presencia de asuntos externos tales como: por ejemplo, juicios legales pendientes, legislaciones o asuntos similares que puedan limitar la capacidad de la entidad para operar; pérdida de una franquicia, licencia o patente clave; la pérdida de un cliente o proveedor importante; la

suscitación de catástrofes estando asegurada o no asegurada, como son sequías, terremotos, o inundaciones.

CONSIDERACIÓN DE LOS PLANES DE LA ADMINISTRACIÓN

07. Si después de considerar las condiciones y eventos significativos el auditor estima que existen dudas importantes con respecto a la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha, por un período de tiempo razonable, debería considerar los planes de la administración para tratar los efectos adversos de las condiciones y eventos. El auditor debería obtener información sobre estos planes y considerar si es posible que los efectos adversos se puedan mitigar por un período de tiempo razonable y que tales planes se puedan desarrollar efectivamente. Las consideraciones del auditor en relación con los planes de la administración, pueden incluir lo siguiente:

a) Planes para la venta de activos:

- Restricciones para venta de activos, tales como convenios que limiten tales transacciones por préstamos o acuerdos similares, o hipoteca, prendas, embargos de activos.
- Factibilidad de concretar los planes de la administración para la enajenación de activos.
- Posibles efectos, directos o indirectos, derivados de la enajenación de activos.

b) Planes de endeudamiento o reestructuración de deudas:

- Capacidad de endeudamiento, incluyendo acuerdos de créditos actuales o comprometidos, tales como líneas de crédito o acuerdos para “factoring” o venta de activos fijos con retroarrendamiento.
- Acuerdos existentes o compromisos para reestructurar o subordinar deudas o garantizar préstamos a la entidad.
- Posibles efectos sobre los planes de endeudamiento de la administración, por restricciones sobre préstamos adicionales o la disponibilidad de garantías.

c) Planes para reducir o postergar los desembolsos:

- Aparente factibilidad de planes para reducir los gastos indirectos (como ser de producción, de ventas u otros) o de administración, para postergar proyectos de mantención, desarrollo e investigación o arrendar activos en lugar de comprar.
- Posibles efectos, directos o indirectos, de la reducción o postergación de desembolsos.

d) Planes para incrementar el patrimonio:

- Aparente factibilidad de los planes para incrementar el patrimonio, incluyendo acuerdos existentes o comprometidos para obtener capital adicional.
- Acuerdos vigentes o compromisos para reducir los requerimientos existentes de dividendos o acelerar la distribución de efectivo desde compañías afiliadas o de otros inversionistas.

08. Al evaluar los planes de la administración, el auditor debería identificar aquellos elementos que son particularmente significativos, para superar los efectos adversos de las condiciones o eventos mencionados y deberá planificar y aplicar procedimientos de auditoría, para obtener evidencia comprobatoria relacionada con éstos. Por ejemplo, el auditor debería considerar lo adecuado del soporte, con relación a la capacidad de obtener financiamiento adicional o los planes de enajenación para la venta de activos.

09. Cuando la información financiera presupuestada es particularmente importante para los planes de la administración, el auditor debería solicitar a la administración que le proporcione esa información y debería considerar lo adecuado del soporte de los supuestos significativos que generan tal información.

a) El auditor debería poner especial atención en supuestos que son:

-Significativos para la información financiera presupuestada.

-Especialmente sensibles o susceptibles a los cambios.

-Inconsistentes con las tendencias históricas.

b) La consideración del auditor debería basarse en el conocimiento que tiene de la entidad, de sus negocios y de la administración y debería incluir:

-La lectura de la información financiera presupuestada y de las afirmaciones importantes, y

-La comparación de la información financiera presupuestada en períodos anteriores con los resultados actuales, y la comparación de la información presupuestada del período, con resultados hasta la fecha. Si el auditor percibe hechos, cuyos efectos no se reflejan en la información financiera presupuestada, debería discutir con la administración acerca de los hechos y, si es necesario, pedir una revisión de la información financiera presupuestada.

CONSIDERACIÓN DE LOS EFECTOS EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

10. Cuando, después de considerar los planes de la administración, el auditor concluye que existen dudas importantes con respecto a la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha, por un período de tiempo razonable, debería considerar los posibles efectos en los estados financieros y la conveniencia de revelarlos en notas explicativas. Parte de la información por la que se deben hacer notas, incluye:

a) Condiciones y eventos pertinentes que inducen a dudas importantes, que requieren de evaluación, con respecto a la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha, por un período de tiempo razonable.

- b) Posibles efectos de tales condiciones y eventos.
 - c) Evaluación por parte de la administración de tales condiciones y eventos y de cualquier factor atenuante.
 - d) Posible discontinuidad de operaciones.
 - e) Planes de la administración (incluyendo información financiera presupuestada relevante). ⁽³⁾
 - f) Información con respecto a la recuperabilidad o clasificación de los activos registrados o los montos y clasificaciones de pasivos.
11. Cuando, principalmente por la consideración del auditor de los planes de la administración, concluye que las dudas importantes con respecto a la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha, por un período de tiempo razonable, han sido atenuadas, debería considerar la inclusión en notas a los estados financieros de las principales condiciones y eventos, que inicialmente lo llevaron a pensar que existían dudas sustanciales. El auditor debería considerar la inclusión en notas de los posibles efectos de tales condiciones y eventos y de cualquier factor atenuante, incluyendo los planes de la administración.

CONSIDERACIÓN DE LOS EFECTOS EN EL INFORME DEL AUDITOR

12. Si después de considerar las condiciones y eventos identificados y los planes de la administración, el auditor concluye que existen dudas importantes con respecto a la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha, por un período de tiempo razonable, debería incluir en su informe un párrafo de explicación (a continuación del párrafo de opinión), para

3) No se pretende que tal información financiera presupuestada, constituya estados financieros presupuestados, ni que la inclusión de tal información requiera de otras consideraciones, además de las requeridas habitualmente por las normas de auditoría generalmente aceptadas.

expresar tal conclusión. ⁽⁴⁾ La conclusión del auditor acerca de la capacidad de

una entidad para continuar como empresa en marcha debería expresarse con la frase “duda sustancial acerca de su capacidad para continuar como empresa en marcha” (o frases similares que incluyan los términos “dudas sustanciales”, “empresa en marcha” como se ilustra en el párrafo 13).

13. El siguiente es un ejemplo de un párrafo de explicación (a continuación del párrafo de opinión) en el informe del auditor, describiendo una incertidumbre con relación a la capacidad de una entidad para continuar como empresa en marcha, por un período de tiempo razonable.

“Los mencionados estados financieros, se han preparado considerando que la entidad continuará como empresa en marcha. Como se expresa en la Nota X a los estados financieros, la empresa registra pérdidas recurrentes en sus operaciones y tiene un déficit patrimonial y de capital de trabajo, lo que nos lleva a pensar que existen dudas importantes con respecto a la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha. Los planes de la administración al respecto, se describen en la nota X. Los estados financieros no incluyen ningún ajuste que pudiera resultar de la resolución de esta incertidumbre.”

14. Si el auditor concluye que las revelaciones de los estados financieros y sus notas por parte de la administración con respecto a su capacidad para continuar como empresa en marcha, por un período de tiempo razonable, son inadecuadas, significa que existe una desviación en la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados. Como consecuencia, tendrá que expresar ya sea una opinión con salvedades o una opinión adversa. Los lineamientos para informes en tales circunstancias, se proporcionan en la Sección 508, «Informe de los Auditores sobre Estados Financieros».

4) La inclusión de un párrafo explicativo (a continuación del párrafo de opinión), en el informe del auditor, contemplados en esta Sección, debe, servir para informar adecuadamente a los usuarios de los estados financieros. Sin embargo, esta Sección no pretende impedir al auditor no expresar una opinión en casos relacionados con incertidumbres. Si expresa una abstención de opinión, las incertidumbres y sus posibles efectos en los estados financieros, deberán ser revelados de una manera apropiada (ver párrafo 10), y el auditor en su informe deberá expresar todas las razones más significativas que lo llevaron a la abstención de opinión (ver Sección 508 «Informe de los Auditores sobre Estados Financieros»).

15. El hecho de que surjan dudas importantes en el período en curso con respecto a la capacidad de la empresa para continuar como empresa en marcha, por un período de tiempo razonable, no implica que los indicios de tales dudas hayan existido en el período anterior y, por lo tanto, no afectarán el informe del auditor sobre los estados financieros del período anterior, que están

presentados sobre bases comparativas. Cuando los estados financieros de uno o más períodos, se presentan sobre bases comparativas, con los estados financieros del período en curso, el informe se deberá presentar basándose en los lineamientos que se proporcionan en la Sección 508.

16. Si a la fecha de los estados financieros del período anterior, que están presentados sobre bases comparativas, existían dudas importantes con respecto a la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha, por un tiempo razonable y esas dudas se han disipado en el período en curso, el párrafo de explicación incluido en el informe del auditor (a continuación del párrafo de opinión), en los estados financieros del período anterior, no deberá ser repetido.

SECCIÓN 342

AUDITORIA DE ESTIMACIONES EN LA CONTABILIDAD

Introducción

01. Esta Sección entrega una guía a los auditores para obtener y evaluar la evidencia suficiente y competente, para sustentar las estimaciones significativas en la contabilidad en el desarrollo de una auditoría a los estados financieros, de conformidad con normas de auditoría generalmente aceptadas. Para los propósitos de esta Sección, una "estimación en la contabilidad" es una aproximación de un elemento, partida o cuenta en un estado financiero. Las estimaciones son frecuentemente incluidas en los estados financieros, debido a que:
- a) La medición de ciertos montos a la valuación de ciertas cuentas es incierta y depende de la ocurrencia de eventos futuros.
 - b) El costo incurrido en ciertos eventos pasados no se puede determinar oportunamente.
02. Las estimaciones en los estados financieros son aproximaciones que sirven para medir los efectos de ciertas transacciones o eventos del negocio que ya ocurrieron o la situación presente de algunos activos y / o pasivos. Algunos ejemplos de estimaciones son: el valor neto de realización de inventarios y cuentas por cobrar, reservas técnicas en compañías de seguros, e ingresos por contratos de construcción contabilizados por el método de grado de avance.⁽¹⁾
03. La administración es responsable de la determinación de las estimaciones incluidas en los estados financieros. Las estimaciones se basan tanto en factores subjetivos, como objetivos y, por lo tanto, se requiere su juicio para estimarlas a la fecha de preparación de los estados financieros. La administración, al establecer su juicio, generalmente se basa (a) en el conocimiento y experiencia que tiene de eventos pasados y presentes y (b) en supuestos con respecto a las condiciones que se espera que existan, así como el curso de acción que la administración tomará en relación a ellas.

¹⁾ Ejemplos adicionales de estimaciones incluidas en los estados financieros se presentan en el Apéndice A.

04. Es responsabilidad del auditor el evaluar la razonabilidad de las estimaciones realizadas por la administración en el contexto de los estados financieros tomados en su conjunto. Dado que las estimaciones están basadas tanto en factores subjetivos, como objetivos, puede ser difícil para la administración establecer un control sobre éstas. Aún en el proceso de las estimaciones, se involucre personal competente que utiliza información relevante y confiable, es posible que se inclinen por los factores subjetivos. Consecuentemente, al planificar y realizar los procedimientos de auditoría para evaluar las estimaciones, el auditor debería considerar con una actitud de escepticismo profesional, tanto los factores subjetivos como objetivos.

DESARROLLO DE LAS ESTIMACIONES

05. Es responsabilidad de la administración establecer los procedimientos para la determinación de las estimaciones. Aunque el proceso para determinar una estimación no esté documentado o formalmente establecido, éste normalmente consiste en lo siguiente:
- a) Identificación de las situaciones por los cuales las estimaciones son requeridas.
 - b) La identificación de los factores que pueden afectar la estimación.
 - c) La acumulación de información relevante, suficiente y confiable, sobre la cual se basa la estimación.
 - d) El desarrollo de supuestos que representan el juicio de la administración, de las circunstancias y eventos más probables en relación a los factores relevantes.
 - e) La determinación del monto estimado en base a los supuestos y otros factores relevantes,
 - f) Determinar que la estimación se presenta de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados que le sean aplicables y que está revelada adecuadamente.

El riesgo de errores significativos en las estimaciones normalmente varía conforme a la complejidad y subjetividad relacionada con el proceso, la disponibilidad y confiabilidad de la información relevante, el número e

importancia de los supuestos establecidos y el grado de seguridad asociados a estos.

ESTRUCTURA DEL CONTROL INTERNO EN RELACIÓN A LAS ESTIMACIONES

06. A través de la estructura del control interno de una entidad, se puede reducir la probabilidad de errores significativos en las estimaciones. Algunos aspectos importantes de esta estructura incluyen lo siguiente:

- a) La comunicación por parte de la administración de la necesidad de contar con estimaciones adecuadas.
- b) La acumulación de información relevante, suficiente y confiable sobre la cual se basa cada estimación.
- c) La determinación de las estimaciones por personal calificado.
- d) La adecuada revisión y aprobación de las estimaciones por los niveles de autoridad apropiados, lo que incluye:
 - 1. La revisión de las fuentes de información.
 - 2. La revisión de la base de los supuestos.
 - 3. La revisión de la razonabilidad de los supuestos y los resultados de las estimaciones.
 - 4. Considerar la necesidad del uso de especialistas.
 - 5. Considerar los cambios en los métodos previamente establecidos, para determinar las estimaciones.
- e) La comparación de las estimaciones de ejercicios anteriores con los resultados ocurridos posteriores a fin de evaluar la confiabilidad del proceso utilizado en su desarrollo.
- f) La consideración por parte de la administración de la consistencia entre los resultados de las estimaciones y los planes operacionales de la entidad.

EVALUACIÓN DE LAS ESTIMACIONES

07. El objetivo del auditor al evaluar las estimaciones es obtener evidencia suficiente y competente para proporcionar una seguridad razonable de que:

- a) Todas las estimaciones que podrían ser importantes para los estados financieros han sido realizadas.
- b) Las estimaciones son razonables en las circunstancias.
- c) Las estimaciones se presentan de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados ⁽²⁾ y están reveladas adecuadamente ⁽³⁾.

IDENTIFICACIÓN DE CIRCUNSTANCIAS QUE REQUIEREN ESTIMACIONES

08. Al evaluar si la administración ha identificado todas las estimaciones que podrían ser significativas para los estados financieros, el auditor debe considerar la situación de la industria o industrias en la que la entidad opera, los métodos para la conducción de los negocios, nuevos pronunciamientos de contabilidad y otros factores externos. El auditor debería considerar la aplicación de los siguientes procedimientos:

- a) Considerar las afirmaciones incluidas en los estados financieros para determinar la necesidad de estimaciones. (Ver los ejemplos en el Apéndice de estimaciones en la contabilidad).
- b) Evaluar la información obtenida como resultado de la aplicación de otros procedimientos, tales como:

1. Información acerca de cambios ocurridos y / o planeados en los negocios de la entidad, incluyendo cambios de la

²⁾ Sección 411 “El Significado de Presentan Razonablemente de Acuerdo con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados” en el informe del auditor independiente, comenta la responsabilidad del auditor para evaluar la conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

³⁾ Sección 431 “Revelación Adecuada en los Estados Financieros” comenta la responsabilidad del auditor para considerar si los estados financieros incluyen revelaciones adecuadas de asuntos importantes en consideración de las circunstancias y hechos de los que está consciente.

operación estratégica y la industria en la que esta opera, que pueden indicar la necesidad de efectuar una estimación.

2. Cambios en los métodos de recopilación, uso y archivo de la información.
 3. Información con respecto a litigios, demandas y evaluación de otras contingencias.
 4. Información obtenida de la lectura de las actas de las juntas de accionistas, sesiones de directorios, comités y otras.
 5. Información contenida en los archivos de organismos reguladores (informes, correspondencia y otros).
- c) Indagar con la administración acerca de la existencia de circunstancias que puedan indicar la necesidad de efectuar una estimación en la contabilidad.

EVALUACIÓN DE LA RAZONABILIDAD

09. Al evaluar la razonabilidad de una estimación, normalmente el auditor se concentra en factores y supuestos claves, como son:

- a) La importancia de la estimación.
- b) Sensibilidad de las variaciones.
- c) Desviación del comportamiento histórico.
- d) Subjetividad y susceptibilidad a errores y distorsiones.

El auditor normalmente debe considerar la experiencia que ha tenido la entidad en la realización de estimaciones, como también la experiencia del auditor en la industria. Sin embargo, cambios en hechos, circunstancias o en los procedimientos de la entidad, pueden causar resultados diferentes de aquellos considerados en el pasado, que pueden ser importantes para la estimación. Además de la evidencia de auditoría obtenida en relación a las estimaciones en ciertos casos, el auditor puede obtener representaciones escritas de la administración respecto a factores y supuestos claves.

10. Al evaluar la razonabilidad, el auditor deberá obtener un entendimiento de como la administración determinó la estimación. En consideración a esto, el auditor debe aplicar una o alguna combinación de las siguientes opciones:

- a) Revisar y comprobar el proceso aplicado por la administración para la determinación de la estimación.
- b) Desarrollar una expectativa independiente de la estimación para corroborar la razonabilidad de la estimación.
- c) Revisar eventos o transacciones ocurridos posteriores a la fecha del balance general, pero anteriores a la fecha del informe del auditor.

11. *Revisión y Prueba del Proceso de la Administración.* En algunos casos, el auditor evalúa la razonabilidad de una estimación a través de la aplicación de ciertos procedimientos para comprobar el proceso que utilizó la administración para hacer la estimación. Los siguientes procedimientos pueden ser efectuados por el auditor cuando elige esta opción:

- a) Identificar si hay controles sobre la preparación de las estimaciones e información sustentatoria que puede ser útil en la evaluación.
- b) A base de la información reunida en otras comprobaciones de la auditoría, identificar fuentes y los factores que la administración utilizó para hacer sus supuestos y considerar si estos son suficientes, confiables e importantes para el propósito.
- c) Analizar si existen otros factores claves o supuestos alternativos no considerados en la letra "b" anterior.
- d) Comprobar que los supuestos sean consistentes entre sí y con información sustentatoria, histórica y de la industria.
- e) Analizar la información utilizada para la determinación de los supuestos para evaluar si la información es comparable y consistente con la información del período auditado y considerar si esta es suficientemente confiable para este propósito.
- f) Considerar si los cambios en el negocio o en la industria pudieran causar que otros factores sean importantes para los supuestos.
- g) Revisar la documentación disponible de los supuestos usados en la determinación de las estimaciones e indagar con respecto a los planes y objetivos de la entidad, relacionándolos con los supuestos.
- h) Considerar el uso del trabajo de un especialista, con respecto a ciertos supuestos.

- i) Comprobar los cálculos utilizados por la administración para incorporar los supuestos y los factores claves en las estimaciones.
- 12. *Desarrollo de una Expectativa.* Basado en el conocimiento que el auditor tiene de los hechos y circunstancias, él puede desarrollar independientemente una expectativa de la estimación, usando otros factores claves o supuestos alternativos.
- 13. *Revisión de Eventos o Transacciones Ocurridos Posteriores a la Fecha del Balance.* En ocasiones, ocurren eventos o transacciones posteriores a la fecha del balance general, pero anteriores a la fecha del informe del auditor y que son importantes para identificar y evaluar la razonabilidad de las estimaciones y de los aspectos claves o de los supuestos utilizados en la preparación de la estimación. En tales circunstancias, la evaluación de una estimación o de un aspecto clave o de un supuesto puede ser minimizada o bien considerarse innecesaria, por cuanto el evento o transacción posterior puede ser usado por el auditor en la evaluación de su razonabilidad.
- 14. Como se analiza en la Sección 312, "Riesgo e Importancia Relativa Inherentes a un Examen de Auditoría", párrafo 29, el auditor evalúa la razonabilidad de las estimaciones en relación con los estados financieros tomados en su conjunto:

"Dado que ninguna estimación contable puede considerarse exacta con certeza, el auditor reconoce que una diferencia entre un monto estimado mejor sustentado por la evidencia de auditoría y el monto estimado incluido en los estados financieros puede ser razonable, y tal diferencia no se considerará en error probable. Sin embargo, si el auditor cree que el importe estimado incluido en los estados financieros no es razonable, deberá tratar la diferencia entre esta estimación y la estimación más razonable como un error probable y agregarla a otros errores probables. El auditor debe también considerar si la diferencia entre las estimaciones mejor sustentadas por la evidencia de auditoría y las estimaciones incluidas en los estados financieros, que son individualmente razonables, indican una posible tendencia por parte de la administración de la entidad. Por ejemplo, si cada estimación contable incluida en los estados financieros es individualmente razonable, pero el efecto de la diferencia entre cada estimación y la estimación mejor sustentada por la evidencia de auditoría fue aumentar la utilidad, el auditor deberá reconsiderar las estimaciones tomadas en conjunto."

APÉNDICE

EJEMPLOS DE ESTIMACIONES EN LA CONTABILIDAD

Los siguientes son ejemplos de estimaciones incluidas en los estados financieros. La lista se presenta solamente para fines informativos y no incluye la totalidad de los casos que pudiesen existir.

Cuentas por Cobrar

- Provisión para cuentas y documentos por cobrar de dudoso cobro

Inventarios

- Inventarios obsoletos
- Valor neto de realización de inventarios donde están involucrados precios de ventas y costos futuros
- Pérdidas en compromisos de compra

Instrumentos Financieros

- Valuación de inversiones
- Provisiones por contratos de cobertura

Instalaciones Productivas, Recursos Naturales e Intangibles

- Depreciación y amortización (tomando en consideración vida útil, método a utilizar y valor residual)
- Reservas (retasaciones forestales y otras)

Método de Devengamiento

- Reservas para pérdidas por siniestros de propiedades aseguradas
- Garantías y reclamos
- Renegociación de deudas
- Estimaciones actuariales (pensiones, indemnizaciones y otras)

Ingresos

- Ingresos por transporte

- Ingresos por suscripciones
- Ingresos devengados no facturados
- Ingresos por fletes y carga
- Ingresos por cuotas

Contratos a Largo Plazo

- Ingresos por devengar
- Costos por incurrir
- Grado de avance

Leasing

- Costos directos iniciales
- Costos de administración
- Valor residual

Litigios

- Probabilidad de pérdidas
- Determinación de pérdidas

Impuestos

- Impuesto calculado en informes interinos

Otros

- Valor razonable en transacciones no monetarias
- Costos a una fecha interina

SECCIÓN 350

EL MUESTREO EN LA AUDITORÍA

Introducción

01. La técnica de muestreo en la auditoría es la aplicación de un procedimiento de auditoría a menos del 100% de las partidas que comprenden un saldo de cuenta o tipo de transacción, con el propósito de confirmar alguna característica de uno de ellos⁽¹⁾. Esta sección proporciona una guía para la planificación, elaboración y evaluación de las muestras en la auditoría.
02. El auditor con frecuencia está consciente de aquellos saldos de cuenta y transacciones que pueden tener mayor posibilidad de error ⁽²⁾. Él considera este conocimiento en la planificación de sus procedimientos, incluyendo muestreo de auditoría. Normalmente el auditor no tiene un conocimiento especial sobre otros saldos de cuentas y transacciones que, en su opinión, requerirán ser probadas para cumplir sus objetivos de auditoría. El muestreo es especialmente útil en estos casos.

1) Pueden haber otras razones para que un auditor examine menos del 100 por ciento de las partidas que comprenden un saldo de cuenta o tipo de transacción. Por ejemplo, un auditor puede examinar solamente unas cuantas transacciones de un saldo de cuenta o tipo de transacción para (a) entender la naturaleza de las operaciones de la entidad, o (b) mejorar su entendimiento del sistema de control interno de la entidad. En ambos casos, esta norma no es aplicable.

2) Para propósitos de esta sección, el uso del término «error», puede incluir, tanto errores como irregularidades.

03. Hay dos enfoques generales de muestreo: estadístico y no estadístico. Ambos enfoques requieren que el auditor haga uso de su criterio profesional en la planificación, elaboración y evaluación de una muestra y para relacionar la evidencia comprobatoria, producida por la muestra con otra evidencia

comprobatoria para llegar a una conclusión acerca de los correspondientes saldos de cuenta o tipo de transacciones. Esta norma es aplicable a ambos enfoques.

04. La tercera norma relativa a la ejecución del trabajo dice que “se obtendrá material de prueba suficiente y competente, por medio de la inspección, observación, indagación y confirmación, para lograr una base razonable y así poder expresar una opinión sobre los estados financieros que se examinan”.
05. La suficiencia de la evidencia comprobatoria está relacionada, entre otros factores, con el diseño y tamaño de una muestra en la auditoría. El tamaño de la muestra necesario para proporcionar suficiente evidencia comprobatoria depende tanto de los objetivos como de la eficiencia de la muestra. Para un objetivo determinado, el diseño de la muestra se relaciona con lo eficiente que esta sea. Una muestra es más eficiente que otra si puede lograr los mismos objetivos con un tamaño de muestra más pequeño. En general, el diseño cuidadoso puede producir muestras más eficientes.
06. Evaluar la competencia de la evidencia comprobatoria es, simplemente, cuestión de criterio y no se determina por el diseño y evaluación de una muestra en la auditoría. En un sentido estricto, la evaluación de la muestra se relaciona únicamente con la posibilidad de que los errores monetarios existentes o desviaciones de los procedimientos de control interno prescritos, se incluyen en forma proporcional en la muestra y no con el tratamiento que da el auditor a dichas partidas. Por lo tanto, la elección del muestreo no estadístico o estadístico, no afecta directamente las decisiones del auditor sobre los procedimientos de auditoría a aplicar, la competencia de la evidencia comprobatoria obtenida con respecto a partidas individuales en la muestra, o las medidas que podrían tomarse a la luz de la naturaleza y causa de errores particulares.

INCERTIDUMBRE Y MUESTREO EN LA AUDITORÍA

07. Cierta grado de incertidumbre está implícito en el concepto de una base razonable para una opinión a la que se hace referencia en la tercera norma relativa a la ejecución del trabajo. La justificación para aceptar cierta incertidumbre surge de la relación entre factores, tales como: el tiempo y costo requeridos para examinar todas las partidas y las consecuencias adversas de las posibles decisiones erróneas basadas en las conclusiones que resultan de examinar solamente una muestra de las partidas. Si estos factores no justifican la aceptación de cierta incertidumbre, la única alternativa es examinar todas

las partidas. En vista de que éste rara vez es el caso, el concepto básico del muestreo está bien establecido en la práctica de auditoría.

08. La incertidumbre inherente en la aplicación de los procedimientos de auditoría se define como riesgo de auditoría. El riesgo de auditoría consiste en (a) el riesgo (compuesto por el riesgo inherente y riesgo de control) que el saldo de cuenta o tipo de transacción contenga errores, los cuales podrían ser significativos en los estados financieros cuando sean agregados a los errores de otros saldos de cuentas o tipos de transacción y (b) el riesgo (riesgo de detección) que el auditor no detecte aquellos errores. El riesgo de que ocurran conjuntamente estos eventos adversos puede considerarse como el producto de los riesgos respectivos individuales. Usando su juicio profesional, el auditor considera numerosos factores para evaluar el riesgo inherente y el riesgo de control (evaluar el riesgo de control como menor al nivel máximo involucra ejecutar pruebas de cumplimiento), y ejecuta pruebas sustantivas (procedimientos de revisión analítica y pruebas de detalle de saldos) para reducir el riesgo de detección.
09. El riesgo de auditoría incluye tanto las incertidumbres que se deben al muestreo, como aquellas debidas a otros factores. Estos aspectos del riesgo de auditoría son, respectivamente, el riesgo de muestreo y el riesgo que no se debe al muestreo.
10. El riesgo de muestreo surge de la posibilidad de que, cuando una prueba sustantiva o de cumplimiento se limita a una muestra, las conclusiones del auditor pueden ser diferentes de las conclusiones a las que llegaría, si las pruebas se aplicaran en la misma forma a todas las partidas en el saldo de cuenta a tipo de transacción. Es decir, una muestra en particular puede contener en forma proporcional más o menos errores monetarios o desviaciones de cumplimiento que los que existen en el saldo o tipo de transacción en su conjunto. Para una muestra de un diseño específico, el riesgo de muestreo varía en forma inversa en relación con el tamaño de la muestra; entre más pequeño es el tamaño de la muestra, mayor es el riesgo del muestreo.
11. El riesgo que no se debe al muestreo incluye todos los aspectos del riesgo de auditoría que no se relacionan con el muestreo. Un auditor puede aplicar un procedimiento a todas las transacciones o saldos y, aún así, no detectar un

error material. El riesgo que no se debe al muestreo incluye la posibilidad de seleccionar procedimientos de auditoría que no son apropiados para lograr el objetivo específico. Por ejemplo, no se puede confiar que el confirmar cuentas por cobrar registradas revelará cuentas por cobrar no registradas. El riesgo que no se debe al muestreo también surge debido a que el auditor puede no reconocer errores incluidos en documentos que él examina, lo cual haría inútil el procedimiento, aún si examinara todas las partidas. El riesgo que no se debe al muestreo puede reducirse a un nivel insignificante a través de la planificación y supervisión apropiadas (véase Sección 311 - “Planificación y Supervisión”).

Riesgo de Muestreo

12. El auditor debería aplicar su criterio profesional en la determinación del riesgo de muestreo. Al realizar pruebas sustantivas de detalle, el auditor debe tener presente dos aspectos del riesgo de muestreo:

- El riesgo de aceptación incorrecta es el riesgo que la muestra sustenta la conclusión de que el saldo registrado de la cuenta no contiene errores materiales, cuando si contiene errores materiales.
- El riesgo de rechazo incorrecto es el riesgo que la muestra sustenta la conclusión que el saldo registrado de la cuenta contiene errores materiales cuando no contiene errores materiales.

El auditor debe tener presente los dos siguientes aspectos del riesgo de muestreo, para llevar a cabo pruebas de cumplimiento del control interno:

- El riesgo de subestimar el riesgo de control, es el riesgo que el nivel de riesgo de control estimado en base a la muestra, sea menor que la verdadera efectividad operativa de la política de la estructura o de los procedimientos de control interno.
- El riesgo de sobrestimar el riesgo de control, respecto del control interno, es el riesgo que el nivel de riesgo de control estimado en base a la muestra, sea mayor que la verdadera efectividad operativa de la política de la estructura o de los procedimientos de control interno.

13. El riesgo de rechazo incorrecto y el de sobrestimar el riesgo de control, se relacionan con la eficiencia de la auditoría. Por ejemplo, si la evaluación del

auditor de una muestra de auditoría lo conduce a la conclusión inicial errónea de que un saldo es materialmente erróneo cuando no lo es, la aplicación de procedimientos adicionales de auditoría y la consideración de otra evidencia de auditoría, normalmente lo conduciría a la conclusión correcta. De la misma manera, si la evaluación del auditor de una muestra lo lleva a sobrestimar el riesgo de control para un hecho, normalmente aumentaría el alcance de las pruebas sustantivas para compensar la ineffectividad percibida de las políticas o de los procedimientos de la estructura del control interno. No obstante, que bajo estas circunstancias la auditoría puede ser menos eficiente, pero es efectiva.

14. El riesgo de aceptación incorrecta y el subestimar el riesgo de control se relacionan con la efectividad de una auditoría para detectar un error material existente. Estos riesgos se comentan en los párrafos siguientes.

MUESTREO EN PRUEBAS SUSTANTIVAS DE DETALLE

Planificación de la Muestra

15. La planificación incluye el desarrollo de una estrategia para realizar una auditoría de estados financieros. Para mayor información sobre la planificación, véase Sección 311 - “Planificación y Supervisión”.
16. Al planificar una muestra para una prueba sustantiva de detalle, el auditor debería considerar:
 - La relación de la muestra con el objetivo relacionado de auditoría (véase Sección 326 “Evidencia Comprobatoria”).
 - Características del universo. Cuando el muestreo es estadístico, es necesario tomar varias muestras para hacer las estimaciones (parámetros) muestrales que sean válidas y aplicables al universo. (Ejemplo: En Cuentas por cobrar se tiene un “universo” de 600 clientes. Se procede a tomar 10 muestras de un tamaño de 20 clientes cada una. Luego, se calcula el promedio de los saldos de cada muestra, obteniéndose diez promedios. Con estos diez promedios se procede a sacar un promedio único. Este promedio correspondería al parámetro poblacional que se aplicaría al examen de los saldos de las Cuentas por Cobrar).
 - Estimaciones preliminares de niveles de materialidad.

- El riesgo permisible del auditor de aceptación incorrecta.

17. Al planificar una muestra, el auditor debería considerar el objetivo específico de auditoría por alcanzar y determinar que el procedimiento de auditoría o combinación de procedimientos por aplicar, lograrán ese objetivo. El auditor debería determinar que el universo desde el que selecciona la muestra es apropiado para el objetivo específico de auditoría. Por ejemplo, un auditor no sería capaz de detectar subvaluaciones de una cuenta debido a partidas omitidas tomando una muestra de partidas registradas. Una metodología de muestreo apropiada para detectar dichas subvaluaciones implicaría la selección desde una fuente en la que se incluyen las partidas omitidas. Como ejemplo, se podría tomar una muestra de los desembolsos en efectivo posteriores para probar la subvaluación de las cuentas por pagar registradas debido a compras omitidas, o se podría sacar una muestra de los documentos de despacho para determinar la subvaluación de las ventas, debido a despachos hechos pero no registrados como ventas.
18. La evaluación en términos monetarios de los resultados de una muestra para una prueba sustantiva de detalle contribuye directamente al propósito del auditor, ya que dicha evaluación puede relacionarse con su criterio respecto a la cantidad monetaria de los errores que serían materiales. Al planificar una muestra para una prueba sustantiva de detalle, el auditor debe considerar qué cantidad monetaria de errores puede existir en el saldo de cuenta o tipo de transacción correspondientes, sin distorsionar materialmente los estados financieros. Esta cantidad monetaria máxima de errores para el saldo o tipo se conoce como error tolerable para la muestra. El error tolerable es un concepto de planificación y se relaciona con las estimaciones preliminares del auditor de los niveles de importancia relativa de tal manera que el error tolerable, combinado para todo el plan de auditoría, no exceda esas estimaciones.
19. La segunda norma relativa a la ejecución del trabajo, señala que “el auditor deberá adquirir una comprensión suficiente de la estructura de control interno, para planificar la auditoría y para determinar la naturaleza, oportunidad y extensión necesaria de las pruebas que deberán efectuarse”. Después de evaluar y considerar los niveles de riesgo inherente y de control, el auditor ejecuta pruebas sustantivas para reducir el riesgo de detección a un nivel aceptable. Mientras se reduce el nivel evaluado de los riesgos inherentes, de control y de detección en las otras pruebas sustantivas dirigidos hacia el mismo objetivo de auditoría, el riesgo permisible de aceptación incorrecta para las pruebas sustantivas de detalle aumenta y, por lo tanto, será menor el

tamaño de la muestra que se requiera para la prueba sustantiva de detalle. Por ejemplo, si el auditor evalúa los riesgos inherentes y de control al máximo y no efectúa otra prueba sustantiva dirigida hacia el mismo objetivo específico de auditoría, el auditor debería permitir un bajo riesgo de aceptación incorrecta para las pruebas sustantivas de detalle ⁽³⁾. De esta manera el auditor seleccionaría una muestra mayor para las pruebas de detalles que si permitiera un riesgo mayor de aceptación incorrecta.

20. El Apéndice (véase Cuadro 1) ilustra cómo el auditor puede relacionar el riesgo de aceptación incorrecta para una prueba sustantiva de detalle específica con sus evaluaciones del riesgo inherente y de control y el riesgo que los procedimientos analíticos y otras pruebas sustantivas relacionadas no detectarían errores significativos.

3) Algunos auditores prefieren considerar los niveles de riesgos en términos cuantitativos. Por ejemplo, en las circunstancias descritas, un auditor podría pensar en términos de un riesgo del 5 por ciento de aceptación incorrecta para la prueba sustantiva de detalle. Los niveles de riesgos empleados en las aplicaciones de muestreo en otros campos no son necesariamente relevantes en la determinación de los niveles apropiados para las aplicaciones en auditoría, debido a que una auditoría incluye muchas pruebas y fuentes de evidencia interrelacionadas.

21. Como se menciona en Sección 326, la suficiencia de pruebas de detalle para un saldo de cuenta o tipo de transacciones específico, se relaciona con la importancia de cada partida examinada además de la posibilidad que contenga errores materiales. Cuando el auditor planifica una muestra para una prueba sustantiva de detalle, hace uso de su criterio para determinar qué partidas, si es necesario, en el saldo de cuenta o tipo de transacciones deben examinarse en forma individual y qué partidas, si es necesario, deben estar sujetas al muestreo. El auditor debe examinar aquellas partidas para las cuales, en su criterio, no se justifica la aceptación de cierto riesgo de muestreo. Por ejemplo, éstas pueden incluir partidas en las que los errores potenciales podrían igualar o exceder en forma individual el error tolerable. Cualquiera partida que el auditor haya decidido examinar al 100 por ciento no son parte de las partidas sujetas a muestreo. Otras partidas que según el criterio del auditor necesitan ser probadas para cumplir el objetivo de auditoría, pero que no requieran ser examinadas en un 100 por ciento, estarían sujetas al muestreo.

22. El auditor puede reducir el tamaño de la muestra requerida al separar partidas sujetas a muestreo en grupos relativamente homogéneos sobre la base de

alguna característica relacionada con el objetivo específico de auditoría. Por ejemplo, bases usadas frecuentemente para dichas agrupaciones son: el valor registrado o libro de las partidas, la naturaleza de las políticas o procedimientos de la estructura de control interno relacionada con el procesamiento de las partidas, y consideraciones especiales relacionadas con ciertas partidas. Finalmente se selecciona de cada grupo un número apropiado de partidas.

23. Para determinar el número de partidas a seleccionar en una muestra para una prueba sustantiva específica de detalle, el auditor debería considerar el error tolerable, el riesgo permisible de aceptación incorrecta y las características del universo. Un auditor aplica su criterio profesional para relacionar estos factores en la determinación del tamaño apropiado de la muestra. El Apéndice ilustra el efecto que estos factores pueden tener en el tamaño de la muestra. Sin embargo, el auditor debiera tener presente que la diferencia entre el error tolerable y el tamaño esperado es inversamente proporcional al tamaño de la muestra.

Selección de la Muestra

24. Las partidas de la muestra deberían ser seleccionadas de tal forma que se pueda confiar que la muestra represente al universo; por lo tanto, todas las partidas del universo deben tener la oportunidad de ser seleccionadas. Por ejemplo, la selección de las partidas en base al azar y aleatoriamente representan medios confiables para obtener dichas muestras ⁽⁴⁾.

Desarrollo y Evaluación

25. Los procedimientos de auditoría que son apropiados para el objetivo específico de auditoría, deberían ser aplicados a cada partida de la muestra. En algunas circunstancias, el auditor no podrá aplicar los procedimientos de auditoría planificados a ciertas partidas de la muestra debido a que, por ejemplo, podría faltar la documentación de respaldo. El tratamiento del auditor de las partidas no examinadas dependerá de su efecto sobre su evaluación de la muestra. Si la evaluación que efectúa el auditor de los resultados de la muestra se mantiene, asumiendo que las partidas no examinadas fuesen incorrectas, no es necesario examinarlas. Sin embargo, sin considerar que esas partidas no examinadas son erróneas conduciría a una conclusión de que el saldo o tipo de transacción contiene errores materiales, el auditor debería considerar procedimientos alternativos que le proporcionarían suficiente evidencia para llegar a una conclusión. El auditor debería considerar además, si las razones que no le permitieron examinar las partidas tienen implicaciones en relación con el nivel de riesgo de control evaluado en la planificación o su grado de confianza en las representaciones de la administración.

4) La selección en base al azar incluye por ejemplo, el muestreo al azar, muestreo al azar estratificado, muestreo con probabilidad proporcional al tamaño, y muestreo sistemático (por ejemplo, cada cien partidas) con uno o más puntos de inicio seleccionados al azar.

26. El auditor debería proyectar los errores detectados en la muestra a las partidas desde las cuales seleccionó la muestra ⁽⁵⁾. Hay varias formas aceptadas para proyectar errores de una muestra. Por ejemplo, un auditor puede haber

seleccionado una muestra de 50 partidas de un universo que contiene mil partidas (una partida cada 20). Si descubre sobrevaluaciones de \$ 3.000 en esa muestra, el auditor podría proyectar una sobrevaluación de \$ 60.000, usando la proporción entre la cantidad de partidas en la muestra y el total de partidas en el universo. El auditor debería agregar esa proyección a los errores descubiertos en cualquier partida examinada en un 100 por ciento. Este error total proyectado debería ser comparado con el error tolerable para el saldo de cuenta o tipo de transacción, y debería ser considerado en forma apropiada el riesgo de muestreo. Si el error total proyectado es menor que el error tolerable del saldo de cuenta o tipo de transacción, el auditor debería considerar el riesgo de que dicho resultado pudiese ser obtenido aún cuando el error monetario verdadero para el universo exceda el error tolerable. Por ejemplo, si el error tolerable en un saldo de cuenta de \$ 1 millón es de \$ 50.000 y el error total proyectado basado en una muestra apropiada (ver párrafo 23) es de \$ 10.000, puede estar razonablemente seguro de que hay un riesgo de muestreo aceptablemente bajo de que el error monetario verdadero para el universo no excede el error tolerable. Por otra parte, si el error total proyectado está cerca del error tolerable, el auditor puede concluir que existe un riesgo inaceptablemente alto de que los errores reales en el universo excedan al error tolerable. Un auditor debe emplear su juicio profesional al hacer dichas evaluaciones.

27. Además de la evaluación de la frecuencia y cantidades de errores monetarios, deberían considerarse los aspectos cualitativos de los errores. Estos incluyen: (a) la naturaleza y causa de los errores, tales como si son diferencias en principios o en aplicación, errores o irregularidades, o malas interpretaciones de las instrucciones o descuido, y (b) la posible relación de los errores con otras fases de la auditoría. El descubrimiento de una irregularidad normalmente requiere una consideración más amplia de las posibles implicaciones que el descubrimiento de un error.

5) Si el auditor ha separado las partidas sujetas a muestreo en grupos relativamente homogéneos (ver párrafo 22), proyecta por separado los errores detectados de cada grupo y la suma.

28. Si los resultados de la muestra sugieren que los supuestos de planificación del auditor eran erróneos, debería tomar las medidas apropiadas. Por ejemplo, si se descubren errores monetarios al realizar una prueba sustantiva de detalles en cantidades o frecuencias mayores a lo que es consistente con la evaluación de los riesgos inherentes y de control, el auditor debe modificar su evaluación

preliminar de riesgos. El auditor debería también considerar, si debe modificar las pruebas de auditoría de otras cuentas que fueron diseñadas en base a la evaluación de riesgos inherentes y de control. Por ejemplo, un gran número de errores descubiertos durante la confirmación de las cuentas por cobrar podrían indicar la necesidad de reconsiderar la evaluación inicial del riesgo de control relacionado con los hechos que se utilizaron para el diseño de pruebas sustantivas de ventas o ingresos en efectivo.

29. El auditor debería relacionar la evaluación de la muestra con otra evidencia de auditoría relevante al llegar a una conclusión sobre el saldo de cuenta o tipo de transacción al cual se relaciona.
30. Los resultados proyectados de errores para todas las aplicaciones de auditoría en base a muestras y todos los errores conocidos que provienen de las aplicaciones que no usan muestreo, deberían ser considerados en total junto con otra evidencia de auditoría relevante cuando el auditor evalúa si los estados financieros tomados en su conjunto pueden contener errores materiales.

MUESTREO EN PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO

Planificación de la Muestra

31. Al efectuar la planificación de una muestra de auditoría específica para una prueba de cumplimiento el auditor debería considerar:
 - La relación de la muestra con el objetivo de la prueba de cumplimiento.
 - El porcentaje máximo de desviaciones de las políticas o procedimientos de la estructura de control interno que respaldarían su evaluación del riesgo de control en la planificación.
 - El riesgo permisible de evaluar el riesgo de control demasiado bajo.
 - Las características del universo, es decir, las partidas que comprenden el saldo de cuenta o tipo de transacciones de interés.
32. El muestreo no es aplicable a muchas pruebas de control. Los procedimientos ejecutados para tener un conocimiento suficiente de la estructura de control interno para planificar una auditoría no requieren muestreos. El muestreo generalmente no es aplicable a pruebas de políticas o procedimientos de la

estructura de control interno que dependen principalmente de la segregación apropiada de funciones, o que de otra manera no proporcionan evidencia documental de su funcionamiento. Además, el muestreo podría no ser aplicable a pruebas de ciertas políticas o procedimientos documentados de la estructura de control interno. El muestreo podría no ser aplicable a pruebas dirigidas a obtener evidencia del diseño u operación del ambiente de control o del sistema de contabilidad. Por ejemplo, indagaciones u observaciones de las explicaciones de variaciones del presupuesto cuando el auditor no quiere estimar el porcentaje de desviación de las políticas o procedimientos de la estructura de control interno.

33. Al diseñar muestras para pruebas de cumplimiento, el auditor normalmente debería planificar evaluación de la efectividad operacional en términos de desviaciones de las políticas o de control interno definidos, respecto al porcentaje de dichas desviaciones o a la cantidad monetaria de las transacciones relacionadas ⁽⁶⁾. Dentro de este contexto, las políticas o procedimientos de la estructura de control interno pertinentes son aquellos que, de no haberse incluido en el diseño de la estructura de control interno, hubieran afectado de manera adversa la evaluación preliminar del auditor respecto al nivel de riesgo de control. La evaluación general de controles que hace el auditor para un propósito en particular, incluye: la combinación de criterios acerca de las políticas o procedimientos prescritos de la estructura de control, las desviaciones de las políticas o procedimientos definidos y el grado de seguridad proporcionado por la muestra y otras pruebas de cumplimiento.

6) Para propósitos prácticos, en el resto de esta sección, se hará referencia solamente al porcentaje de desviaciones.

34. El auditor debería determinar el porcentaje máximo de desviaciones de una política y procedimiento de control prescrito que él estaría dispuesto a aceptar sin alterar su nivel evaluado planificado. Este es el porcentaje tolerable. Al determinar el porcentaje tolerable, el auditor debería considerar: (a) los registros contables que se prueban, (b) el nivel evaluado en la planificación de riesgo de control, y (c) el grado de seguridad deseado de la evidencia comprobatoria en la muestra. Por ejemplo, si el auditor planifica evaluar el riesgo de control a un nivel bajo, y desea un alto grado de seguridad de la evidencia comprobatoria proporcionada por la muestra para pruebas de cumplimiento (o sea no efectuar otras pruebas de cumplimiento para el

hecho), podría decidir que un porcentaje tolerable del 5 por ciento o posiblemente menor, sería razonable; si el auditor planifica evaluar el riesgo de control a un nivel alto, o si desea seguridad de otras pruebas de cumplimiento además de la proporcionada por a muestra (tales como averiguaciones de personal apropiado de la entidad u observación de la aplicación de la política o procedimiento), el auditor podría decidir que un porcentaje tolerable del 10 por ciento es razonable.

35. Al determinar el porcentaje tolerable de las desviaciones, el auditor debería considerar que, aunque las desviaciones de las políticas o procedimientos pertinentes de la estructura de control incrementa el riesgo de errores materiales en los registros contables, dichas desviaciones no necesariamente originan errores. Por ejemplo, un gasto registrado que no muestra evidencia de la aprobación requerida, puede, sin embargo, ser una transacción que está apropiadamente autorizada y registrada. Las desviaciones podrían ocasionar errores en los registros contables únicamente si las desviaciones y los errores ocurrieron en las mismas transacciones. Normalmente se esperaría que las desviaciones de los procedimientos de control pertinentes en un porcentaje dado ocasionarían errores en un menor porcentaje.
36. En algunas situaciones, el riesgo de errores materiales para un hecho podría estar relacionado a una combinación de políticas o sólo procedimientos de la estructura de control. Si una combinación de dos o más políticas o procedimientos de la estructura de control interno es necesaria para afectar el riesgo de un error material para un hecho, política o sólo procedimiento deberían ser considerados como sólo procedimientos las desviaciones de cualquier política o procedimiento en combinación deberían ser evaluadas sobre esa base.
37. Las muestras que se toman para las pruebas de cumplimiento están destinadas a proporcionar una base para que el auditor concluya si las políticas o procedimientos se están aplicando como deberían. Cuando el grado de seguridad deseado de evidencia comprobatoria en una muestra es alto, el auditor debería permitir un nivel bajo de riesgo de control (es decir, el riesgo de evaluar el riesgo de control demasiado bajo) ⁽⁷⁾.
38. Para determinar el número de partidas que se seleccionarán para una prueba de cumplimiento específico, el auditor debería considerar el porcentaje tolerable

de desviación de las políticas o procedimientos de la estructura de control que se están probando; el porcentaje probable de desviaciones; y el riesgo permitido de evaluar el riesgo de control demasiado bajo. Un auditor aplica su juicio profesional para relacionar estos factores en la determinación del tamaño apropiado de la muestra. Sin embargo, el auditor debiera tener presente que la diferencia entre el porcentaje tolerable de desviación y el porcentaje probable de descripciones es inversamente proporcional al tamaño de la muestra.

Selección de la Muestra

39. Las partidas de la muestra deberían ser seleccionadas de tal manera que se pueda esperar que la muestra sea representativa del universo.

Por lo tanto, todas las partidas en el universo deberían de tener la posibilidad de ser seleccionadas. La selección de partidas en base al azar representa un medio para obtener dichas muestras. El auditor debería usar un método de selección que provea la posibilidad de seleccionar partidas de todo el período cubierto por la auditoría.

7) El auditor que prefiere considerar a los niveles de riesgo en términos cuantitativos podría considerar, por ejemplo, un riesgo de 5 a 10 por ciento, de evaluar el riesgo de control demasiado bajo.

Desarrollo y Evaluación

40. Los procedimientos de auditoría que son apropiados para alcanzar el objetivo de la prueba de cumplimiento deberían ser aplicados a cada partida de la muestra. Si el auditor no puede aplicar los procedimientos de auditoría planificados o procedimientos alternativos apropiados a partidas seleccionadas, debería considerar las razones para esta limitación, y normalmente considerar aquellas partidas seleccionadas como desviaciones de las políticas o procedimientos establecidos para el propósito de evaluar la muestra.
41. El porcentaje de desviación en la muestra es la mejor estimación del auditor del porcentaje de desviación en el universo del cual fue seleccionada. Si el porcentaje de desviación estimado es menor que el porcentaje tolerable para el universo, el auditor debería considerar el riesgo de que dicho resultado podría

obtenerse, aún cuando el porcentaje verdadero de desviación para el universo exceda el porcentaje tolerable para el universo. Por ejemplo, si el porcentaje tolerable para un universo es 5 por ciento y no se encuentran desviaciones en una muestra de 60 partidas, el auditor podría concluir que hay un riesgo de muestreo aceptablemente bajo de que el porcentaje de desviación verdadero excede el porcentaje tolerable del 5 por ciento. Por otra parte, si la muestra incluye, por ejemplo, dos o más desviaciones, el auditor podría concluir que hay un riesgo de muestreo inaceptablemente alto de que el porcentaje de desviaciones en el universo excede el porcentaje tolerable del 5 por ciento. Un auditor aplica su juicio profesional para hacer dicha evaluación.

42. Además de la evaluación de la frecuencia de las desviaciones de procedimientos pertinentes, se debería dar consideración a los aspectos cualitativos de las desviaciones. Estos incluyen (a) la naturaleza y causa de las desviaciones, tales como si son errores o irregularidades o se deben a una mala interpretación de las instrucciones o a descuido, y (b) la posible relación de las desviaciones con otras fases de la auditoría. El descubrimiento de una irregularidad normalmente requiere una consideración más amplia de las posibles implicaciones que el descubrimiento de un error.
43. Si el auditor concluye que los resultados de la muestra no respaldan el nivel evaluado en la planificación del riesgo de control para un hecho, debería reevaluar la naturaleza, la oportunidad y el alcance de las pruebas sustantivas basadas en una nueva consideración del nivel evaluado de riesgo de control para los hechos relevantes de los estados financieros.

MUESTRA DE DOBLE PROPÓSITO

44. En algunas circunstancias el auditor puede diseñar una muestra que se utilizará para dos propósitos: probar el cumplimiento con un procedimiento de control y probar si el importe monetario registrado de las transacciones es correcto. En general, un auditor que planifica usar una muestra de doble propósito habrá hecho una evaluación preliminar de que hay un riesgo aceptablemente bajo de que el porcentaje de incumplimiento con una política de la estructura o procedimientos de control prescritos en el universo excede el porcentaje tolerable. Por ejemplo, un auditor que diseña una prueba de cumplimiento de un procedimiento de control sobre los asientos en el registro de comprobantes podría planificar una prueba sustantiva relacionada a un nivel del riesgo que anticipa la evaluación del riesgo de control al máximo. El tamaño de una muestra diseñada para un propósito doble debería ser la mayor de las muestras que de otra manera hubieran sido diseñadas para cada propósito por separado. Al evaluar dichas pruebas, las desviaciones de los procedimientos pertinentes

y los errores monetarios deberían ser evaluados por separado empleando los niveles de riesgo aplicables para los propósitos respectivos.

SELECCIÓN DE ENFOQUE DE MUESTREO

45. Como se plantea en el párrafo 03, un enfoque estadístico o no estadístico al muestreo de auditoría, si se aplica apropiadamente, puede proporcionar suficiente evidencia comprobatoria.
46. El muestreo estadístico ayuda al auditor a (a) diseñar una muestra eficiente, (b) medir la suficiencia de la evidencia comprobatoria obtenida, y (c) evaluar los resultados de la muestra. Empleando la teoría estadística, el auditor puede cuantificar el riesgo de muestreo para ayudarse a limitarlo a un nivel que él considera aceptable. Sin embargo, el muestreo estadístico incluye costos adicionales de entrenamiento de auditores, diseño de muestras individuales para cumplir con los requisitos estadísticos, y selección de las partidas que examina, ya que, tanto el muestreo estadístico como el no estadístico pueden proporcionar suficiente evidencia comprobatoria, el auditor selecciona uno de los dos después de considerar su costo y efectividad relativa en las circunstancias.

**RELACIÓN DEL RIESGO DE ACEPTACIÓN INCORRECTA PARA UNA
PRUEBA SUSTANTIVA DE DETALLE
CON OTRAS FUENTES DE CONFIANZA DE AUDITORÍA**

1. El riesgo de auditoría, con respecto a un saldo de cuenta particular o tipo de transacción que afecte un hecho en el saldo o tipo de transacción, es el riesgo de que exista un error monetario mayor que el error tolerable que afecte un hecho en el saldo o tipo de transacción que el auditor no detecta. El auditor hace uso de su juicio profesional a fin de determinar el riesgo permitido de auditoría en un caso particular, después de que considera factores tales como el riesgo de error material en los estados financieros, el costo de reducir el riesgo, y el efecto de los errores potenciales en el uso e interpretación de los estados financieros.
2. Un auditor evalúa los riesgos inherentes y de control y planifica y ejecuta pruebas sustantivas (revisión analítica y pruebas sustantivas de detalle) en cualquier combinación a fin de reducir el riesgo de auditoría a un nivel apropiado. Sin embargo, la segunda norma relativa a la ejecución del trabajo, contempla que el nivel evaluado de riesgo de control no puede ser suficientemente bajo como para eliminar la necesidad de efectuar pruebas sustantivas a fin de reducir el riesgo de detección de todas las afirmaciones relevantes de saldos de cuenta o tipo de transacciones significativas.
3. La suficiencia de los tamaños de muestras de auditoría, sean estadísticas o no estadísticas, están influenciadas por varios factores. El cuadro 1 ilustra cómo algunos de estos factores pueden afectar los tamaños de muestras para pruebas sustantivas de detalle. Los factores a, b y c en el cuadro 1 deberían considerarse en conjunto (Véase párrafo 08). Por ejemplo, el alto riesgo inherente, la falta de procedimientos y políticas de estructura de control interno efectivos y la ausencia de otras pruebas sustantivas relacionadas con el mismo objetivo de auditoría, normalmente requieren mayores tamaños de muestra para las pruebas sustantivas de detalle correspondientes, que si hubiera otras fuentes para evaluar los riesgos inherentes y de control como menores al máximo o si otras pruebas sustantivas relacionadas con el mismo objetivo fuesen ejecutadas. Por otro lado, un riesgo inherente bajo, políticas y procedimientos efectivos de la estructura de control interno o procedimientos analíticos efectivos y otras pruebas sustantivas relevantes

pueden conducir al auditor a concluir que la muestra, que se necesita para una prueba adicional de detalle, si la hubiera, puede ser pequeña.

4. El siguiente modelo muestra la relación general de los riesgos relacionados con la evaluación del auditor de los riesgos inherentes y de control, la efectividad de procedimientos de revisión analítica (incluyendo otras pruebas sustantivas relevantes) y pruebas sustantivas de detalle. No se pretende que el modelo sea una fórmula matemática incluyendo todos los factores que puedan influenciar en la determinación de los componentes individuales del riesgo; sin embargo, algunos auditores consideran útil ese modelo, cuando planifican los niveles de riesgo apropiados para que los procedimientos de auditoría alcancen el nivel de riesgo de auditoría deseado por el auditor.

$$\mathbf{RA = RI \times RC \times RP \times PD}$$

Un auditor puede emplear este modelo para obtener un conocimiento de un riesgo apropiado de aceptación incorrecta para una prueba de detalle sustantiva como sigue:

$$\mathbf{RA = \text{Riesgo de Auditoría}}$$

El riesgo de auditoría permisible de que los errores monetarios iguales al error tolerable pudiesen permanecer sin detectar en el saldo de cuenta o tipo de transacción y hechos relacionados después de que el auditor haya completado todos los procedimientos de auditoría que se consideran necesarios⁹. El auditor hace uso de su criterio profesional para determinar el riesgo de auditoría permitido después de considerar factores como los que se comentan en el párrafo 1 de este apéndice.

8) Para efectos de la fórmula, los riesgos deben expresarse en forma decimal, entre 0 y 1 (por ejemplo, 0,2 equivale a 20%).

9) Para el propósito de este apéndice se asume que el aspecto riesgo de auditoría que no se debe al muestreo del riesgo de auditoría, no es significativo basado en el nivel de controles de calidad vigentes.

RI = Riesgo Inherente

Riesgo inherente es la susceptibilidad de un error material, asumiendo que no existen políticas o procedimientos relacionados en la estructura de control interno.

RC = Riesgo de Control

Riesgo de control es el riesgo que un error material pudiese ocurrir en un hecho y que no sea detectado oportunamente por las políticas y procedimientos de la estructura de control interno. El auditor podría evaluar el riesgo de control al máximo o evaluar el riesgo de control menor al máximo basado en la suficiencia de la evidencia comprobatoria obtenida para sustentar la efectividad de políticas o procedimientos de la estructura de control interno. La cuantificación para este modelo se relaciona con la evaluación del auditor de la efectividad general de aquellas políticas o procedimientos en la estructura de control interno que impedirían o detectarían los errores materiales iguales al error tolerable en el saldo de cuenta o tipo de transacción relativa. Por ejemplo, si el auditor considera que las políticas o procedimientos pertinentes de la estructura de control prevendría o detectaría los errores iguales al error tolerable aproximadamente la mitad del tiempo, determinaría este riesgo como en un 50 por ciento (RC no es lo mismo que el riesgo de evaluar demasiado bajo el riesgo de control).

RP = Riesgo Permisible

La determinación del auditor del riesgo de que los procedimientos de revisión analítica y otras pruebas sustantivas relevantes no detectarían los errores que pudiesen ocurrir en un hecho equivalente al error tolerable, dado que dichos errores ocurren y la estructura de control interno no los detecta.

PD = Prueba de Detalle

El riesgo permisible de aceptación incorrecta para pruebas sustantivas de detalle, dado que errores iguales al error tolerable ocurren en un hecho y no son detectados por la estructura de control interno o por los procedimientos de revisión analítica y otras pruebas sustantivas relevantes.

5. El auditor que planifica una muestra estadística puede usar la relación indicada en el párrafo 4 de este apéndice para ayudar en la planificación de su riesgo permisible de aceptación incorrecta para una prueba sustantiva específica de detalle. Para hacer esto, selecciona un riesgo de auditoría aceptable (RA) y

cuantifica subjetivamente su juicio de los riesgos RI, RC y RP. Algunos niveles de estos riesgos están implícitos en la evaluación de la evidencia de auditoría y en llegar a conclusiones. Los auditores que utilizan la relación prefieren evaluar estos riesgos de juicio en forma explícita.

6. Las relaciones entre estos riesgos independientemente se ilustran en el Cuadro 2. En el Cuadro 2 se asume para propósitos ilustrativos, que el auditor ha seleccionado un riesgo de auditoría del 5 por ciento para un hecho en el cual el riesgo inherente ha sido evaluado al máximo. El Cuadro 2 incorpora la premisa de que no se puede confiar en ninguna estructura de control interno para ser totalmente efectiva para detectar errores que pudieran ocurrir que en total son iguales al error tolerable. El cuadro también ilustra el hecho de que el nivel de riesgo para las pruebas sustantivas de hechos particulares no es una decisión aislada. Más bien es una consecuencia directa de la evaluación del auditor de los riesgos inherentes y de control y los procedimientos de revisión analítica y otras pruebas sustantivas relevantes, y no puede considerarse adecuadamente fuera de este contexto.

CUADRO 1

Factores que influyen en los tamaños de muestras para una prueba sustantiva de detalles en la planificación de muestras

Factor	Condiciones que conducen a tamaños		Factor relacionado para la planificación de muestras sustantivas
	Más pequeños	Más grandes	
a. Estimación de riesgo inherente	Riesgo inherente bajo.	Riesgo inherente alto.	Riesgo permitido de aceptación incorrecta
b. Estimación de riesgo control	Riesgo de control bajo.	Riesgo de control alto.	Riesgo permitido de aceptación incorrecta.
c. Estimación del riesgo para otras pruebas sustantivas relacionadas con el mismo hecho (incluyendo procedimientos de revisión analítica y otras pruebas sustantivas relevantes)	Bajo nivel de riesgo asociado a otras pruebas sustantivas relevantes	Alto nivel de riesgo asociado a otras pruebas sustantivas relevantes.	Riesgo permitido de aceptación incorrecta.
d. Medida de error tolerable para una cuenta específica	Medida más grande de error tolerable	Medida más pequeña de error tolerable	Error tolerable
e. Tamaño esperado y frecuencia de errores	Errores menos importantes o de menor frecuencia	Errores más importantes o de mayor frecuencia	Determinación de las características del universo.
f. Número de partidas en el universo	Virtualmente ningún efecto en el tamaño de la muestra a menos que el universo sea pequeño.		

CUADRO 2

Riesgo permitido de aceptación incorrecta (PD) para diferentes estimaciones de RC y RP; para RA = 0,05 y RI = 1,0

Evaluación subjetiva del auditor del riesgo de control. Evaluación subjetiva del auditor del riesgo de que los procedimientos de revisión analítica y otras pruebas sustantivas relevantes pudiesen no detectar los errores que en el total son iguales al error tolerable.

RC	RP			
	10%	30%	50%	100%
PD				
10%	*	*	*	50%
30%	*	55%	33%	16%
50%	*	33%	20%	10%
100%	50%	16%	10%	5%

(*) El nivel permitido de RA del 5 por ciento excede al producto de RI, RC y RP, y por lo tanto, puede no ser necesaria la prueba sustantiva de detalles planificada.

Nota: Los valores en el cuadro para las PD se calculan sobre la base del modelo: PD es igual a $RA/(RI \times RC \times RP)$. Por ejemplo, para RI = 1,0, RC = 0,50 y RP = 0,30, $PD = 0,05(1,0 \times 0,50 \times 0,30)$ ó 0,33 (es igual a 33%).

SECCIÓN 380

COMUNICACIÓN CON EL COMITÉ DE AUDITORÍA

Introducción

01. Esta Sección establece los requisitos para que el auditor determine si ciertas materias respecto del desarrollo de una auditoría son comunicadas a quienes son responsables de supervisar el proceso de preparación de informes financieros¹. Para efectos de esta norma, al receptor de estas comunicaciones se le denominará *comité de auditoría*. Las comunicaciones que establece esta sección se aplican a: (1) entidades que tienen un comité de auditoría, comité de directores o bien donde se ha designado la función formal de supervisar el proceso de preparación de informes financieros a un grupo equivalente a un comité de auditoría (como ser, un comité de gerencia o un comité financiero) y (2) todos los trabajos de auditoría exigidos por entidades reguladoras, nacionales o extranjeras, tal como la Superintendencia de Valores y Seguros.
02. Esta Sección requiere que el auditor se cerciore que el comité de auditoría reciba información adicional respecto al alcance y los resultados de la auditoría que puedan ayudarle en su supervisión de los informes financieros y del proceso de revelación por los cuales es responsable la administración. Si bien, esta sección no requiere comunicar a la administración, no impide que se efectúen comunicaciones con ella u otras personas dentro de la entidad que puedan, a juicio del auditor, beneficiarse con tales comunicaciones.
03. Las comunicaciones pueden ser orales o escritas. Si la información se comunica oralmente, el auditor debería documentar la comunicación con notas apropiadas en sus papeles de trabajo². Cuando el auditor comunica por escrito, el informe debería indicar que es sólo para el uso del comité de

¹

Hay otras secciones que exigen la comunicación del auditor independiente con el comité de auditoría sobre ciertas materias específicas cuando ellas se presentan al efectuar una auditoría, entre ellas:

- Sección 325, Comunicación de Condiciones Relacionadas al Control Interno de una Auditoría de Estados Financieros.
- Sección 722, Revisión de Información Financiera Interina.

² Posteriormente el auditor puede desear revisar las minutas (si es que existen) preparadas por el comité de auditoría respecto a la comprensión de las comunicaciones efectuadas por parte del auditor.

auditoría o de la junta directiva (y de la administración, si es que corresponde) y no para el uso de otros distintos a las partes especificadas.

04. Las comunicaciones que se especifican en esta Sección son parte inherentes a la auditoría. Pero no es obligación que ocurran antes de la emisión del informe del auditor sobre los estados financieros de la entidad, siempre y cuando ellas ocurran en forma oportuna. Sin embargo, puede haber ocasiones en que sea deseable, a juicio del auditor, tratar ciertas materias (párrafos .06 a .14) con el comité de auditoría antes de emitir su informe.
05. Puede ser apropiado para la administración comunicar al comité de auditoría ciertas materias que se especifican en esta Sección. En tales circunstancias, el auditor debería cerciorarse que tales comunicaciones han ocurrido efectivamente. En general no es necesario repetir la comunicación de materias recurrentes cada año. Sin embargo, el auditor debería considerar periódicamente si es apropiado y oportuno volver a informar dichas materias a causa de cambios en el comité de auditoría o a causa del tiempo transcurrido. Finalmente, esta Sección no tiene el propósito de restringir la comunicación de otras materias.

Materias a Comunicar

La Responsabilidad del auditor de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas

06. Una auditoría realizada de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas puede incluir muchas materias de interés para un comité de auditoría. Por ejemplo, un comité de auditoría está normalmente interesado en los controles internos y si los estados financieros están exentos de errores significativos. Para que el comité de auditoría comprenda la naturaleza de una auditoría, el auditor debería comunicar el nivel de responsabilidad que asume por estas materias de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas³. También es importante que el comité de auditoría comprenda que una auditoría realizada de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas está diseñada para obtener una certeza razonable, y no absoluta, respecto a los estados financieros.

Criterios contables de importancia

07. El auditor debería determinar si el comité de auditoría está informado respecto a la selección inicial de los criterios contables importantes o de su aplicación

³ Ver Párrafo 01 de la Sección 110.

y de los cambios que hayan ocurrido. El auditor debería también determinar si el comité de auditoría está informado respecto a los métodos usados para contabilizar transacciones no habituales importantes y el efecto de los criterios contables importantes en áreas controvertidas o emergentes respecto a las cuales no existen pautas establecidas o no existe consenso. Por ejemplo, pueden existir materias contables de importancia en áreas como reconocimiento de ingresos, financiamiento fuera del balance y contabilización en inversiones permanentes.

Juicios de la administración y estimaciones contables

08. Las estimaciones contables son parte integral de los estados financieros preparados por la administración y se basan en los juicios actuales de ella. Tales juicios normalmente están basados en el conocimiento y la experiencia respecto a eventos presentes y pasados, y en supuestos respecto a eventos futuros. Ciertas estimaciones contables son particularmente sensibles por su importancia para los estados financieros y por la posibilidad de eventos futuros que pueden diferir substancialmente de los juicios actuales de la administración. El auditor debería determinar si el comité de auditoría está informado respecto: a) al proceso que usó la administración al formular estimaciones contables especialmente sensibles y b) a las bases sobre las cuales el auditor concluyó respecto a la razonabilidad de dichas estimaciones.

Ajustes de auditoría

09. Un ajuste de auditoría, esté o no registrado por la entidad, es una corrección propuesta para los estados financieros que, a juicio del auditor, podría no haberse detectado, excepto a través de los procedimientos de auditoría efectuados. El auditor debería informar al comité de auditoría respecto a los ajustes resultantes de la auditoría que podrían, a su juicio, tener un efecto importante, individual o acumulado, sobre el proceso de preparación de los informes financieros de la entidad. Materias relacionadas con los ajustes propuestos por el auditor pero no registrados por la entidad podrían potencialmente causar que los estados financieros futuros contengan errores significativos, aunque el auditor haya concluido que los ajustes no son de importancia relativa para los estados financieros actuales.
10. El auditor también debería informar al comité de auditoría respecto a errores no corregidos determinados por él durante su trabajo actual y que pertenecen al período anterior y que la administración determinó que no eran significativos, tanto a nivel individual como acumulado, en relación a los estados financieros tomados como un todo.

Juicios del auditor respecto a la calificación de los principios de contabilidad seleccionados por la entidad

11. También se podrá analizar con el comité de auditoría, el juicio del auditor respecto a la calificación (no sólo la aceptabilidad) de los principios de contabilidad aplicados por la entidad en la preparación de sus informes financieros. Puesto que la responsabilidad fundamental de establecer los principios contables de una entidad le corresponde a la administración, estos análisis generalmente deberían incluir a la administración como un participante activo. Los análisis deberían ser abiertos y francos y en general deberían incluir materias tales como la consistencia de los criterios contables de la entidad y su aplicación y la claridad y suficiencia de los estados financieros de la entidad, que incluyen las notas relacionadas. Los análisis también deberían incluir asuntos que tengan un impacto significativo sobre la rectitud, la verificación y la neutralidad en la presentación de la información contable incluida en los estados financieros. Los siguientes son ejemplos de asuntos que pueden tener dicho impacto:

- Selección de criterios contables o cambios a los mismos.
- Estimaciones, juicios e incertidumbres.
- Transacciones no habituales.
- Criterios contables respecto a elementos importantes en los estados financieros, incluyendo la secuencia de las transacciones y el período en el cual se registran.

Los análisis deberían adaptarse a las circunstancias específicas de la entidad, incluyendo aplicaciones y prácticas contables que no se tratan explícitamente en la literatura contable; por ejemplo, prácticas que pueden ser exclusivas de una industria. Por lo tanto, esta Sección no incluye pautas objetivas que ayuden para una evaluación consistente de la calificación de los principios contables que una entidad aplicó en sus estados financieros.

Otras informaciones en documentos que contengan estados financieros auditados

12. El comité de auditoría frecuentemente considera la información preparada por la administración que acompaña los estados financieros de la entidad. El auditor debería discutir con el comité de auditoría su responsabilidad por otras informaciones en documentos que también contengan estados financieros auditados y por cualquier otro procedimiento realizado y sus resultados.

Desacuerdos con la administración

13. Ocasionalmente puede producirse un desacuerdo con la administración respecto a la aplicación de principios contables por las transacciones y eventos específicos de la entidad y respecto a la base de los juicios de la administración en sus estimaciones contables. También pueden producirse desacuerdos respecto al alcance de la auditoría, las notas a incluir en los estados financieros de la entidad y la redacción del informe del auditor. El auditor debería analizar con el comité de auditoría, cualquier desacuerdo con la administración, se haya resuelto satisfactoriamente o no, respecto a materias que en forma individual o acumulada podrían ser importantes para los estados financieros de la entidad o para el informe del auditor. Para efectos de esta sección, desacuerdos no incluyen diferencias de opinión basadas en hechos incompletos o en información preliminar que ha sido resuelta.

Consulta con otros auditores

14. En algunos casos, puede que la administración decida consultar con otros Auditores respecto a materias de auditoría y contabilidad. Cuando el auditor se entera de dichas consultas, debería presentar sus puntos de vista al comité de auditoría respecto a materias importantes que fueron objeto de dicha consulta.

Materias tratadas con la administración antes de la contratación

15. El auditor debería analizar con el comité de auditoría, cualquier materia divergente que se haya tratado con la administración en relación con su contratación inicial o recurrente, incluyendo entre ellas la aplicación de principios contables y de normas de auditoría.

Dificultades encontradas al realizar la auditoría

16. El auditor debería informar al comité de auditoría cualquier dificultad importante que haya encontrado al tratar con la administración respecto al desarrollo de la auditoría. Esto puede incluir, entre otras cosas, demoras no razonables de la administración para permitir el inicio de la auditoría o para proporcionar la información que se necesita, y si es que el calendario fijado por la administración no es razonable bajo las circunstancias. Otros asuntos que puede encontrar el auditor son la no disponibilidad del personal del cliente y el hecho que el personal del cliente no termine la preparación oportuna de los análisis de cuenta y sus respaldos en los plazos acordados con el cliente. Si es que el auditor considera que estas demoras son de importancia, debería informar al comité de auditoría.

SECCIÓN 390

TRATAMIENTO DESPUES DE LA FECHA DEL INFORME DE PROCEDIMIENTOS OMITIDOS

01. Esta Sección proporciona una guía sobre el tratamiento y procedimientos que debe aplicar un auditor quien, después de la fecha de su informe sobre el examen de los estados financieros, concluye que uno o más procedimientos de auditoría, considerados necesarios a la fecha de su examen, en las circunstancias que existían entonces, han sido omitidos. Sin embargo, no hay ninguna indicación de que esos estados financieros no se hayan presentado razonablemente de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados o con otra base contable suficiente ⁽¹⁾. Lo anterior debe distinguirse de lo descrito en la Sección 561, la cual se aplica en el caso en que un auditor se da cuenta después de la fecha de su informe sobre dicha revisión, de que pudieran haber existido a esa fecha eventos relacionados con esos estados financieros, los cuales pudieron haber afectado su informe si hubiera tenido conocimiento de ellos a esa fecha.
02. Una vez que ha informado sobre el examen de los estados financieros auditados, el auditor no tiene la responsabilidad de realizar ninguna revisión retroactiva de su trabajo. No obstante, los informes y papeles de trabajo relacionados con una auditoría, podrían estar sujetos a revisión posterior a su emisión, en relación con el programa de control de calidad de una firma, ⁽²⁾ u otras revisiones, las que podrían revelar la omisión de algún procedimiento de auditoría necesario.
03. Pueden encontrarse diferentes condiciones en las que un procedimiento de auditoría que se consideraba necesario al momento del examen, en las circunstancias existentes a esa fecha, haya sido omitido; por lo tanto, el tratamiento y procedimientos aquí descritos, sólo se expresan en términos generales. Puede ser importante el lapso de tiempo durante el cual el auditor considere si esta Sección es aplicable o no a las circunstancias y entonces

⁽¹⁾ Las disposiciones de esta Sección no se aplican a una auditoría en la que el trabajo del auditor esté ante un posible proceso legal o en proceso legal o una investigación por parte de un organismo regulador.

⁽²⁾ Véase Sección 161, párrafo 02 “Relación de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas y las Normas de Control de Calidad”.

tome las acciones, si las hubiera, que son requeridas acorde a esta Sección. Debido a contingencias legales que pueden estar involucradas en la toma de acciones aquí contempladas, sería conveniente que el auditor consultara con su abogado, cuando se encuentre en las circunstancias tratadas en esta Sección y, con la ayuda y asesoría de éste, determine un curso de acción apropiado.

04. Cuando el auditor posteriormente concluye que un procedimiento de auditoría que era necesario a la fecha de su examen en las circunstancias entonces existentes y fue omitido, debe evaluar la importancia de dicho procedimiento omitido en relación con su posición actual para respaldar su opinión previamente expresada, acerca de esos estados financieros tomados en su conjunto. La revisión de sus papeles de trabajo, la discusión de las circunstancias con su personal involucrado y con terceros, como también un análisis del alcance general de su examen, pueden ayudarle a hacer esta evaluación. Por ejemplo, los resultados de otros procedimientos que fueron aplicados pueden tender a restarle importancia a su omisión. Además, auditorías posteriores pueden proporcionar evidencias, respaldando la opinión expresada previamente.
5. Si el auditor concluye que la omisión de un procedimiento que era necesario a la fecha del examen, en las circunstancias entonces existentes, perjudica su posición actual para respaldar su opinión anterior, relacionada con los estados financieros tomados en su conjunto y considera que hay personas que actualmente confían, o es probable que lo hagan en su informe, debe aplicar a la brevedad los procedimientos omitidos o alternativos que proporcionarían una base satisfactoria para la opinión expresada previamente.
6. Cuando como resultado de la aplicación posterior del procedimiento omitido o alternativo, el auditor se da cuenta que a la fecha de su informe existían circunstancias relacionadas con los estados financieros que habrían afectado ese informe, si hubiera tenido conocimiento de ellos, debiera guiarse por las disposiciones de la Sección 561.
07. Si en las circunstancias descritas en el párrafo 05, al auditor no le es posible aplicar el procedimiento previamente omitido o alternativo, debe consultar con su abogado para determinar un curso de acción apropiado respecto de sus responsabilidades ante su cliente, ante organismos reguladores a los cuales les competen la fiscalización de su cliente y ante terceros que confían en su informe o que es probable que lo hagan.

SECCIÓN 410

ADHESIÓN A LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS

01. La primera norma relativa al informe es:

«El informe indicará si los estados financieros han sido preparados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados».

02. La expresión «principios de contabilidad generalmente aceptados» en la forma en que se emplea en las normas relativas al informe, se interpreta como que incluye no solamente principios y prácticas de contabilidad, sino también, los métodos de aplicar tales principios y prácticas. La primera norma relativa al informe se debe interpretar no como una aseveración del auditor respecto a la información contenida en los estados financieros, sino como una opinión sobre si ellos se presentan en conformidad con tales principios ¹. Si las limitaciones sobre el alcance de la auditoría impiden que el auditor se forme una opinión en cuanto a tal conformidad, se requerirá una apropiada salvedad u abstención en su informe.

¹ Cuando un auditor informa sobre estados financieros preparados según una base de contabilidad ajena a los principios de contabilidad generalmente aceptados, se cumple con la primera norma relativa al informe, al dar a conocer en él que dichos estados han sido preparados en conformidad con otra base de contabilidad ajena a los principios de contabilidad generalmente aceptados y expresando una opinión (o negación de opinión) sobre si los estados financieros están presentados en conformidad con la base de contabilidad empleada.

SECCIÓN 411

EL SIGNIFICADO DE LA EXPRESIÓN “PRESENTAN RAZONABLEMENTE DE ACUERDO CON PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS” EN EL INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

1. El párrafo de opinión sin salvedad de un auditor independiente expresa lo que sigue:

«En nuestra opinión, los mencionados estados financieros presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la situación financiera de la Compañía XYZ al 31 de diciembre de XXXX, los resultados de sus operaciones y el flujo de efectivo por el año terminado en esa fecha, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados (en Chile).»⁽¹⁾

El propósito de esta Sección es explicar el significado de la expresión “presentan razonablemente de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados” en el informe del auditor independiente.

02. La primera norma de preparación del informe requiere que el auditor que ha examinado estados financieros de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, indique en el informe si los estados financieros están presentados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados. La expresión “principios de contabilidad generalmente aceptados” es un término técnico de contabilidad que incluye las convenciones, reglas y procedimientos necesarios para definir la práctica de contabilidad aceptada en un período determinado. Esta incluye no solamente guías amplias de aplicación general sino, también, prácticas y procedimientos detallados. Estas convenciones, reglas y procedimientos proporcionan un marco de referencia para la presentación de estados financieros.
3. El juicio del auditor independiente respecto de la “razonabilidad” de la presentación de los estados financieros debería aplicarse dentro del esquema conceptual de los principios de contabilidad generalmente aceptados. Sin ese esquema conceptual, el auditor no tendría un marco de referencia uniforme para juzgar la presentación de la posición financiera, resultados de las operaciones y flujo de efectivo en los estados financieros.

⁽¹⁾ Ver aplicación en Circular de Auditoría N° 14.

04. La opinión del auditor que los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera, los resultados de sus operaciones y el flujo de efectivo de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados debiera basarse en su juicio sobre si (a) los principios de contabilidad seleccionados y aplicados son de aceptación general, (b) los principios de contabilidad son apropiados en las circunstancias, (c) los estados financieros, incluyendo las correspondientes notas, informan apropiadamente sobre los aspectos que pueden tener efecto en el uso, entendimiento e interpretación de dichos estados financieros (véase Sección 431), (d) la información presentada en los estados financieros está clasificada y resumida de forma razonable, esto es, no está ni demasiado detallada ni demasiado resumida (véase Sección 431) y (e) los estados financieros reflejan las transacciones y eventos correspondientes de forma tal que presentan la situación financiera, resultados de las operaciones y el flujo de efectivo expresados dentro de un rango de límites aceptables, esto es, límites razonables y factibles de lograr en los mismos. ⁽²⁾
5. Los auditores independientes están de acuerdo sobre la existencia de un conjunto de principios de contabilidad generalmente aceptados y poseen conocimiento de tales principios y de la determinación de la aceptación general de éstos. Sin embargo, puede resultar difícil determinar si un principio de contabilidad particular es generalmente aceptado, debido a que no existe una única fuente de referencia para todos estos principios. Las fuentes de principios de contabilidad generalmente aceptados en Chile, corresponden a las definidas en el Boletín Técnico N° 56 emitido por el Colegio de Contadores de Chile A.G. Dicho Boletín establece que las fuentes de principios y normas de contabilidad generalmente aceptados en Chile son:
- a) Boletines Técnicos promulgados por el Colegio de Contadores de Chile A.G.
 - b) Las Normas Internacionales de Contabilidad (“NIC”) del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC).
 - c) Los pronunciamientos de organismos extranjeros compuestos por contadores expertos que deliberan sobre asuntos de contabilidad.

(²) El concepto importancia relativa es inherente al juicio del auditor. Este concepto involucra juicios cualitativos así como cuantitativos. (Ver secciones 150.04, 312.06 y 508.48)

- d) Las prácticas o pronunciamientos bastante reconocidos como generalmente aceptados, por representar la práctica sobresaliente, dentro de una industria particular, o la aplicación inteligente en materia de conocimiento a circunstancias específicas de pronunciamientos que son generalmente aceptados.
6. Los principios de contabilidad generalmente aceptados reconocen la importancia de informar transacciones y eventos en conformidad con su naturaleza o espíritu. El auditor debiera considerar si la naturaleza de las transacciones o eventos difiere significativamente de su forma.
 7. Si el tratamiento contable de una transacción o evento no está amparado por los principios de contabilidad generalmente aceptados en Chile, letra a) del párrafo 05, el auditor debiera considerar si el tratamiento contable está amparado por otra fuente de principios contables establecidos. Si un principio de contabilidad establecido en una o más de las fuentes indicadas en las letras b), c) y d) del párrafo 05, pudo ser aplicado a las circunstancias, pero no fue, el auditor debiera estar preparado para justificar el tratamiento alternativo usado. Si hay diferencias entre los principios de contabilidad aplicables a las circunstancias según estas fuentes, el auditor debiera seguir el tratamiento amparado por la fuente de mayor categoría (es decir, b) es mayor que c), etc.) o (respaldar) una conclusión que un tratamiento amparado por una fuente en una categoría más baja presenta mejor la naturaleza de la transacción en las circunstancias.
 8. El auditor debiera estar enterado que los requerimientos de contabilidad adoptados por los organismos reguladores para los informes que les son presentados, podrían diferir de los principios de contabilidad generalmente aceptados, siendo preparados en conformidad con una base distinta a dichos principios.
 9. Debido al desarrollo de una nueva legislación o evolución de un nuevo tipo de transacción de negocios, a veces suele no haber principios de contabilidad establecidos para informar transacciones o eventos específicos. En estas circunstancias, es posible informar el evento o transacción sobre la base de su naturaleza, seleccionando un principio de contabilidad que parezca apropiado cuando se utilice de forma similar a la aplicación de un principio establecido a una transacción o evento análogo.

SECCIÓN 420

UNIFORMIDAD EN LA APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS

CAMBIOS CONTABLES QUE AFECTAN LA UNIFORMIDAD

Cambios en un Principio de Contabilidad

01. «Un cambio en un principio de contabilidad resulta de la adopción de un principio de contabilidad generalmente aceptado diferente del que se estaba utilizando con anterioridad. El término principio de contabilidad comprende no solo los principios y prácticas contables sino también al método de aplicar los mismos»⁽¹⁾. Un cambio en un principio de contabilidad incluye, por ejemplo, un cambio del método de depreciación de línea recta al de saldos decrecientes para todos los activos de determinado tipo o para todas las nuevas adquisiciones de determinado tipo de activo, y un cambio al considerar como gastos los costos de investigación y desarrollo y amortizar dichos costos durante el período estimado de beneficio. La norma sobre uniformidad es aplicable a este tipo de cambio y requiere reconocimiento del cambio en la opinión del auditor con respecto a la uniformidad.

Cambio en la Entidad Informante

02. Ya que un cambio en la entidad informante es un tipo especial de cambio de principio de contabilidad, la norma sobre uniformidad le es aplicable. Los cambios en las entidades informantes que requieren reconocimiento en la opinión del auditor incluyen:
- a) La presentación de estados financieros consolidados o combinados en lugar de estados financieros de compañías individuales.

-
- 1) Ver párrafo 3 del Boletín Técnico N° 15, del Colegio de Contadores de Chile A.G.
- b) Cambios en las subsidiarias específicas que forman parte del grupo de compañías, en relación con las cuales se presentan los estados consolidados.
 - c) Cambio en las empresas incluidas en los estados financieros combinados.

- d) Cambios en los métodos de contabilización de las subsidiarias y otras inversiones en acciones comunes o derechos en lo que respecta a usar la base de «costo», «valor patrimonial proporcional (V.P.)» y métodos de consolidación.
03. Una combinación de negocios contabilizada de acuerdo con el método de fusión de intereses, sin la correspondiente reformulación de los estados financieros comparativos, (pooling of interests), también es un cambio en la entidad que informa.
04. Para fines de la aplicación de la norma sobre uniformidad, un cambio en la entidad que informa no resulta de la creación, cesación, compra u otra forma de disponer de una subsidiaria o de otra entidad.

Corrección de un Error en un Principio

05. Un cambio de un principio de contabilidad que no es generalmente aceptado a uno que sí es de aceptación general, incluyendo corrección de un error en la aplicación de un principio, debe considerarse como una corrección de un error. Aunque este tipo de cambio en principio de contabilidad debe ser tratado como una corrección de un error, el cambio requiere ser señalado con un párrafo explicativo en el informe del auditor.

Cambio en un Principio Inseparable de un Cambio en la Estimación

06. El efecto de un cambio en un principio de contabilidad puede ser inseparable del efecto de un cambio en una estimación. Aunque el tratamiento de tal cambio es el mismo que se aplica a aquel relativo a una estimación, está implícito el cambio en un principio. En consecuencia, este tipo de cambio requiere ser señalado con un párrafo explicativo en el informe del auditor. ⁽²⁾

2) Ver párrafo 7 del Boletín Técnico N° 15, del Colegio de Contadores de Chile A.G.

CAMBIOS QUE NO AFECTAN LA UNIFORMIDAD

Cambio en la Estimación Contable

07. Las estimaciones contables, (tales como las vidas útiles estimadas y el valor residual de los activos depreciables y las provisiones para costos de garantía de productos, cuentas incobrables y obsolescencia de inventarios) son necesarias para la preparación de los estados financieros. Las estimaciones contables cambian conforme ocurren nuevos sucesos y se adquiere más experiencia e información. Este tipo de cambio contable se hace necesario por la modificación de condiciones que afectan la comparabilidad, pero que no tiene relación con la norma sobre la uniformidad.
08. El auditor independiente, además de satisfacerse respecto a las condiciones que origina el cambio en la estimación contable, deberá satisfacerse de que el cambio no incluya el efecto de un cambio en un principio de contabilidad. Si el auditor se satisfizo de lo anterior, no necesitará comentar el cambio en su informe. Sin embargo, un cambio contable de este tipo que tenga un efecto importante en los estados financieros puede requerir ser revelado en una nota a los estados financieros.

Corrección de Error que no Afecta los Principios Contables Aplicados

09. La corrección de un error en estados financieros emitidos anteriormente, resultante de errores matemáticos, inadvertencias o mala interpretación de hechos existentes en la fecha en que los estados financieros fueron preparados originalmente, no afecta la norma sobre uniformidad si dicha corrección no afecta algún elemento de los principios de contabilidad o de su aplicación. Consecuentemente, el auditor independiente no necesita reconocer la corrección en su informe.

Cambios en Clasificaciones y Reclasificaciones

10. Las clasificaciones de los estados financieros actuales pueden ser diferentes de las clasificaciones de los estados financieros del año anterior. Aunque los cambios en las clasificaciones, normalmente, no son de tal importancia que requieran ser revelados, los cambios significativos en las clasificaciones deben indicarse y explicarse en los estados financieros o en las notas correspondientes. Estos cambios y reclasificaciones significativos hechos en

los estados financieros emitidos anteriormente para lograr una mayor comparabilidad con los estados financieros actuales, normalmente no requerirían ser mencionados en el informe del auditor independiente .

TRANSACCIONES O HECHOS SUSTANCIALMENTE DIFERENTES

11. Los principios de contabilidad se adoptan cuando el efecto de los hechos y transacciones adquieren la importancia necesaria. Tal adopción así como la modificación o adopción de principios de contabilidad requeridos por hechos o transacciones que son claramente distintos en sustancia de aquéllos que ocurrieron antes, no tienen relación con la norma sobre uniformidad, aunque su revelación en las notas a los estados financieros pueda ser requerida.

CAMBIOS QUE SE ESPERA TENDRÁN UN EFECTO FUTURO IMPORTANTE

12. Si un cambio contable no tiene efecto importante en los estados financieros del año actual, pero existe la razonable certeza de que él tendrá un efecto importante en los años siguientes, deberá ser revelado en las notas a los estados financieros siempre que se presenten los estados que reflejen el período del cambio, pero el auditor independiente no necesita reconocerlo en su informe.

REVELACIÓN DE CAMBIOS QUE NO AFECTAN LA UNIFORMIDAD

13. Aunque los asuntos comentados en los párrafos 07 y 12 de esta Sección no requieren reconocimiento en el informe del auditor independiente respecto a la uniformidad, el auditor expresaría una salvedad en su informe acerca de la falta de revelación si no se incluyen las revelaciones necesarias.

PERIODOS A QUE LA NORMA DE UNIFORMIDAD CORRESPONDA

14. Cuando el auditor independiente informa solamente sobre los estados financieros del período actual, debería obtener suficiente evidencia comprobatoria respecto a la uniformidad en la aplicación de los principios de contabilidad en relación con el período precedente, sin considerar el hecho de que no se presenten los estados financieros del período anterior. (El término «período actual» significa el año más reciente o el período de menos de un año sobre el cual el auditor independiente está emitiendo su informe).

Cuando el auditor independiente emite un informe sobre dos o más años, deberá evaluar la uniformidad de la aplicación de los principios de contabilidad entre tales años y también, sobre la uniformidad de tales años en relación con el año precedente, si dicho año precedente se incluye en los estados financieros sobre los cuales se está emitiendo el informe.

Auditorías de Primer Año

15. Cuando el auditor independiente no ha examinado los estados financieros del ejercicio anterior de una entidad, debería efectuar procedimientos que sean prácticos y razonables en las circunstancias para asegurarse de que los principios de contabilidad utilizados en el ejercicio actual son uniformes con aquellos del año anterior. Cuando el cliente ha mantenido registros adecuados, por lo general es práctico y razonable ampliar los procedimientos de auditoría para reunir pruebas competentes y suficientes acerca de la uniformidad en la aplicación de estos principios.
16. Registros insuficientes o limitaciones impuestas por el cliente pueden impedir al auditor independiente obtener pruebas competentes y suficientes acerca de la aplicación uniforme de los principios de contabilidad entre el ejercicio actual y el precedente, así como de los montos de los activos y pasivos a principios del ejercicio actual. Cuando tales montos podrían afectar significativamente los resultados del ejercicio, el auditor independiente también se vería imposibilitado de expresar una opinión sobre los resultados y los flujos de efectivo del ejercicio actual.

SECCIÓN 431

REVELACIÓN ADECUADA EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

01. La tercera norma relativa al informe que se describe en la Sección 150 señala lo siguiente:

“Las revelaciones informativas contenidas en los estados financieros deben considerarse como razonablemente adecuadas, a menos que en el informe se indique lo contrario”.

02. La presentación de los estados financieros de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados incluye la revelación adecuada de asuntos significativos. Estos asuntos están relacionados con la forma, presentación y contenido de los estados financieros y las notas explicativas adjuntas, incluyendo por ejemplo, los términos usados, el detalle de los montos presentados, la clasificación de los rubros en los estados financieros y las bases para la determinación de los montos informados. El auditor independiente considera si un asunto específico debe revelarse a base de las circunstancias y hechos de su conocimiento en el momento de la emisión de su informe.
03. El auditor debiera expresar una opinión con salvedades o una opinión adversa si la administración omite información en los estados financieros y sus notas explicativas que se acompañan, que es requerida por los principios de contabilidad generalmente aceptados. El auditor debiera presentar la información omitida en su informe, si es práctico. En este contexto, práctico significa que la información puede ser razonablemente obtenida de las cuentas y registros de la entidad, y que al proveer esta información en su informe no significa que el auditor asume la responsabilidad de haberla preparado. Por ejemplo, no se espera que el auditor prepare un estado financiero básico o información adicional requerida y que la incluya en su informe cuando la administración ha omitido dicha información.⁽¹⁾

¹⁾ El auditor independiente puede participar en la confección de los estados financieros, incluyendo las notas explicativas. Sin embargo, los estados financieros, incluyendo las notas explicativas, siguen siendo la representación y responsabilidad de la administración, y dicha

04. Al considerar lo adecuado de las revelaciones, y en otros aspectos de su examen, el auditor usa información confidencial que ha recibido del cliente. Sin esta confidencialidad, sería difícil para el auditor conseguir la información que necesita para formarse una opinión sobre los estados financieros. Por lo tanto, normalmente el auditor no debiera presentar, sin el consentimiento del cliente, información que, según los principios de contabilidad generalmente aceptados, no tiene que ser revelada en los estados financieros.

participación por parte del auditor no le obliga a modificar su informe. (Ver Sección 110.02)

SECCIÓN 504

RELACIÓN DEL AUDITOR CON LOS ESTADOS FINANCIEROS

Introducción

01. La cuarta norma relativa al informe, contenida en la Sección 150.02 dice:

«El informe expresará una opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto, o una aseveración en el sentido de que no puede expresarse una opinión. Cuando no pueda expresarse una opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto, deben indicarse las razones que existan para ello. En todos los casos en que el nombre de un auditor se encuentre relacionado con estados financieros, el informe contendrá una indicación precisa y clara de la índole del trabajo del auditor, si hay alguna, y el grado de responsabilidad que está asumiendo».

El objetivo de la cuarta norma relativa al informe es prevenir una interpretación equivocada del grado de responsabilidad que el auditor asume cuando su nombre está relacionado con los estados financieros.

02. Esta Sección define “relación” como el término “relacionado con estados financieros”, empleado en la cuarta norma relativa al informe.

03. Un auditor está relacionado con estados financieros cuando ha consentido que se use su nombre en el informe, documento o comunicación escrita que contenga los estados financieros.⁽¹⁾ Igualmente, cuando un auditor presenta a su cliente o a terceros estados financieros que él ha preparado o ayudado a preparar, se considera que tiene relación con ellos, aún cuando el auditor no agregue su nombre a dichos estados financieros. Más aún, cuando el auditor participa en la preparación de estados financieros, éstos son representaciones de la administración y la presentación de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados es responsabilidad de dicha administración.

^{.1)} Sin embargo, esta Sección no es aplicable a información, tal como declaraciones de impuestos, preparada únicamente para el cumplimiento de obligaciones tributarias.

04. Un auditor puede estar relacionado con estados financieros auditados o no auditados. Los estados financieros están auditados cuando el auditor ha aplicado procedimientos de auditoría suficientes para permitirle opinar sobre ellos. (Ver Sección 508, “Informe de los Auditores sobre Estados Financieros”). La información financiera interina no auditada de una entidad se considera revisada cuando el auditor ha aplicado procedimientos suficientes que le permitan dar un informe de acuerdo con la Sección 722, “Revisión de Información Financiera Interina”.

ABSTENCIÓN DE OPINIÓN SOBRE ESTADOS FINANCIEROS NO AUDITADOS

05. Cuando un auditor está relacionado con estados financieros de una entidad, pero no los ha auditado o revisado, la forma del informe a emitir es la siguiente:

“El balance general que se adjunta de la Compañía XYZ., al 31 de Diciembre de XXXX”, y los estados de resultados y de flujo de efectivo por el año terminado en esa fecha, no fueron auditados por nosotros y, en consecuencia, no podemos expresar y no expresamos una opinión sobre los estados financieros mencionados.”

(Firma y fecha)

Esta abstención de opinión es la forma en que el auditor cumple con la cuarta norma relativa al informe, al estar relacionado con estados financieros no auditados. La abstención puede acompañar a los estados financieros o incluirse en ellos. Además, cada página de los estados financieros debería ser claramente marcada como “no auditado”. Cuando un auditor emite esta forma de abstención de opinión, no tiene ninguna responsabilidad de aplicar ningún procedimiento, excepto el de leer los estados financieros y localizar en su caso, errores importantes que se detecten a simple vista. Cualquier procedimiento que se haya aplicado no debería describirse. El describir procedimientos que han sido aplicados puede conducir al lector a pensar que los estados financieros han sido auditados o revisados.

06. Si el auditor se entera que su nombre va a ser incluido en una comunicación escrita que contenga estados financieros de una entidad preparados por el cliente, que no hayan sido auditados o revisados, debería solicitar: a) Que su nombre no se incluya en la comunicación, o b) Que los estados financieros sean identificados como no auditados y que se incluya una indicación en la cual se mencione que el auditor no expresa ninguna opinión sobre ellos. Si el cliente no acepta ninguna de las dos opciones, el auditor debería comunicar

por escrito al cliente que él no ha consentido que se use su nombre y debería también considerar cualquier otra acción que estime apropiada en las circunstancias.⁽²⁾

ABSTENCIÓN DE OPINIÓN SOBRE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS SEGÚN PRINCIPIOS DISTINTOS A LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS

07. Cuando un auditor está relacionado con estados financieros no auditados preparados conforme a otras bases contables distintas a los principios de contabilidad generalmente aceptados, debería seguir lo indicado en el párrafo 05, excepto que él debería modificar la identificación de los estados financieros en su abstención de opinión. Por ejemplo, una abstención de opinión sobre estados financieros preparados sobre la base de efectivo se redactaría de la siguiente forma:

“El estado financiero que se acompaña de activos y pasivos resultante de las transacciones en efectivo de la compañía XYZ al 31 de Diciembre de XXXX y el correspondiente estado de ingresos cobrados y gastos pagados durante el año terminado en esa fecha, no fueron auditados por nosotros y, en consecuencia, no podemos expresar y no expresamos una opinión sobre los estados financieros mencionados”.

(Firma y Fecha)

Debe describirse en una nota a los estados financieros cómo difieren las bases de presentación de los principios de contabilidad generalmente aceptados, pero el efecto monetario de esas diferencias puede no incluirse.

ABSTENCIÓN DE OPINIÓN CUANDO NO HAY INDEPENDENCIA

08. La segunda norma general de auditoría señala que “en todos los asuntos relacionado con el trabajo encomendado, el o los auditores mantendrán una actitud mental independiente” (Sección 150.02). El auditor independiente debe ser completamente imparcial con el cliente o, de otra forma, no tendría la objetividad necesaria para sustentar sus comentarios. La actitud de independencia del auditor es algo que él mismo debería decidir como parte de su juicio profesional.

^{.2)} Al considerar qué acciones serían las apropiadas el auditor puede consultar a sus abogados.

09. Cuando un auditor no es independiente, cualquier procedimiento que aplique no será conforme a las normas de auditoría generalmente aceptadas y estará impedido de expresar una opinión. Consecuentemente, debe abstenerse de opinar sobre los estados financieros y establecer claramente que no es independiente.
10. En cualquier circunstancia, sin considerar el alcance de los procedimientos aplicados, el auditor debería seguir como guía el párrafo 05, excepto porque la abstención de opinión debería modificarse para manifestar claramente que no es independiente. Las razones por la que no existe independencia y cualquier procedimiento que se haya aplicado, no deberán ser descritas; el incluir estos aspectos puede confundir al lector en lo que se refiere a diluir la falta de independencia. Un ejemplo de este tipo de informe es el que se presenta a continuación:

“No somos independientes con respecto a la Compañía XYZ, y el balance general al 31 de Diciembre del XXXX y los correspondientes estados de resultados y de flujo de efectivo por el año terminado en esa fecha, no fueron auditados por nosotros y, en consecuencia, no podemos expresar y no expresamos, una opinión sobre los estados financieros mencionados”.

(Firma y Fecha)

CIRCUNSTANCIAS QUE REQUIEREN UNA ABSTENCIÓN DE OPINIÓN MODIFICADA

11. Si el auditor, debido a situaciones de las que ha tenido conocimiento, concluye que los estados financieros no auditados sobre los cuales está expresando una abstención de opinión no están formulados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, incluyendo revelación adecuada, debería sugerir que éstos sean corregidos, además de mencionar en su abstención de opinión los puntos por los que difiere. La descripción debería referirse específicamente a la naturaleza de la divergencia y, en la medida que sea práctico, determinar el efecto en los estados financieros o incluir la información necesaria para una revelación adecuada.
12. Cuando los efectos de la desviación en los estados financieros no se pueden determinar, la abstención de opinión debería así mencionarlo. Cuando una desviación a los principios de contabilidad generalmente aceptados se deriva de una revelación inadecuada, podría no ser práctico que el auditor incluya la revelación adecuada en su informe. Por ejemplo, cuando la administración ha optado por omitir substancialmente todas las revelaciones, el auditor, en su informe, debería mencionarlas claramente, aunque no se puede esperar que las incluya.
13. Si el cliente no acepta modificar los estados financieros o no acepta la abstención de opinión del auditor con la descripción de la desviación de principios de contabilidad generalmente aceptados, el auditor debería negarse a estar relacionado con los estados financieros y, si es necesario, renunciar al compromiso.

INFORME DEL AUDITOR EN RELACION A ESTADOS FINANCIEROS COMPARATIVOS AUDITADOS Y NO AUDITADOS

14. Cuando se requiera presentar estados financieros no auditados en forma comparativa con estados financieros auditados, los estados financieros que no han sido auditados deben ser marcados en cada página como “no auditado” (Ver párrafo 05) y ya sea: a) Volver a emitir el informe del auditor del período anterior (Ver Sección 530 párrafos 06 al 08), o b) Incluir en el informe del auditor del período actual, en un párrafo separado, una descripción apropiada de la responsabilidad asumida respecto a los estados financieros del período anterior (Ver párrafos 15 y 16).

Tanto emitir nuevamente el informe como hacer referencia en un párrafo separado son aceptables. En ambos casos, el auditor debería considerar la forma y presentación actual de los estados financieros del período anterior a la luz de la información de la que ha tenido conocimiento durante el trabajo en curso.

15. Cuando sólo los estados financieros del ejercicio anterior han sido auditados y el informe correspondiente a la revisión del actual ejercicio va a contener un párrafo separado, éste debe indicar: a) que los estados financieros del ejercicio anterior fueron examinados previamente; b) la fecha del informe anterior; c) el tipo de opinión que fue expresada; d) si la opinión fue con salvedades, cuáles fueron las razones; y e) que no se aplicó ningún procedimiento de auditoría después de la fecha del informe anterior. Un ejemplo de tal párrafo es el siguiente:

“Los estados financieros del año terminado el 31 de Diciembre de XXX1 fueron auditados por nosotros (o por otros auditores) y expresamos (o expresaron) una opinión sin salvedades en nuestro (o su) informe de fecha 1 de Marzo de XXX2. Sin embargo, no hemos (o no han) llevado a cabo ningún procedimiento de auditoría a partir de esa fecha”.

16. Cuando los estados financieros del ejercicio anterior no han sido auditados y se ha efectuado sólo una revisión u otro trabajo o compilación, pero en ningún caso una auditoría y el informe correspondiente a la auditoría del presente ejercicio va a contener un párrafo separado, éste deberá incluir: a) una declaración del servicio prestado en el ejercicio anterior; b) la fecha del informe sobre ese servicio; c) una descripción de cualquier modificación importante que se haya hecho en ese informe; y d) que el trabajo desarrollado fue menor en alcance que una auditoría y que no proporciona las bases para la expresión de una opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto. Por ejemplo, un párrafo por separado que describa una revisión se redactaría de la siguiente manera:

“Los estados financieros del año terminado al 31 de diciembre de XXX1 fueron revisados por nosotros (o por otros Auditores) y nuestro (o su) informe fechado el 1 de Marzo de XXX2, manifestó que no teníamos (o no tenían) conocimiento de ninguna modificación importante que debería hacerse a dichos estados financieros para que ellos estén de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados. Sin embargo, una revisión es substancialmente menor en alcance que una auditoría efectuada de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas.

En consecuencia, no proporciona las bases para la expresión de una opinión sobre los estados financieros tomados en su conjunto”.

Un párrafo por separado describiendo una compilación podría redactarse de la siguiente forma:

“Los estados financieros de XXX1 fueron compilados por nosotros (o por otros auditores) y nuestro (o su) informe, fechado el 1 de Marzo de XXX2, manifestó que no auditamos (no auditaron) o revisamos (revisaron) dichos estados financieros y, consecuentemente, no expresamos (no expresan) opinión alguna o cualquier otra forma de aseveración”.

CONSIDERACIÓN PARA LA ABSTENCIÓN DE OPINIÓN

17. Cuando el auditor, por cualquier razón se abstiene de opinar sobre los estados financieros, no deberá incluir expresiones que contradigan su abstención.

SECCIÓN 508

INFORME DE LOS AUDITORES SOBRE ESTADOS FINANCIEROS

Introducción

01. Esta Sección se aplica a los informes emitidos por auditores en relación con auditorías (1) de estados financieros que tienen como objetivo presentar la situación financiera, los resultados de operación y el flujo de efectivo de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados. Distingue las diferentes clases de informes, describe las circunstancias en que cada tipo es apropiado y proporciona ejemplos de éstos.
02. Esta Sección no se aplica a estados financieros no auditados, ni a informes sobre información financiera incompleta u otras opiniones especiales.
03. La expresión de la opinión del auditor está basada en la concordancia de su auditoría con las normas de auditoría generalmente aceptadas y en sus resultados. Las normas de auditoría generalmente aceptadas incluyen cuatro normas básicas relativas al informe. Esta Sección está relacionada principalmente con la cuarta norma (Sección 150 párrafo 02. “Normas Relativas al Informe”).

1) Para efectos de esta Sección, una auditoría se define como el examen de los estados financieros realizado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas vigentes al momento que éste se efectúa.

Las normas de auditoría generalmente aceptadas incluyen las normas básicas definidas en la Sección 150.

Además, los organismos reguladores pueden tener requerimientos adicionales aplicables a las entidades bajo su jurisdicción, los que deberán ser considerados por los auditores de dichas entidades.

04. La cuarta norma relativa al informe señala que “El informe expresará una opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto, o una afirmación de que no puede expresarse una opinión”. Cuando se proporciona una opinión con salvedades, una opinión adversa o una abstención de opinión, se deberá indicar las razones que existen para ello. En todos los casos en que el nombre de un auditor está asociado con estados financieros, el informe deberá contener una indicación precisa y clara del carácter del examen del auditor, si hay alguna, y el grado de responsabilidad que está asumiendo.
05. El objetivo de esa norma es prevenir interpretaciones erróneas sobre el grado de responsabilidad que el auditor asume cuando su nombre se asocia con los estados financieros de una entidad. Esto se aplica igualmente al conjunto de estados financieros básicos, como a cualquiera de ellos en forma individual (por ejemplo, balance general solamente) para uno o más períodos presentados (a partir del párrafo 72, se analiza el caso de los estados financieros comparativos). El auditor podrá presentar una opinión sin salvedades sobre uno de los estados financieros y una opinión con salvedades, una opinión adversa o una abstención de opinión sobre otro, si las circunstancias así lo requieren.
06. Generalmente el auditor emite su informe sobre los estados financieros básicos (balance general, el estado de resultados y el estado de flujo de efectivo). Cada estado financiero auditado se debe identificar específicamente en el párrafo inicial del informe del auditor. Si los estados financieros básicos incluyen por separado un estado con los cambios en el patrimonio o un estado de resultados acumulados, los mismos también deberán ser identificados en el párrafo inicial del informe, pero no así en el párrafo de la opinión, ya que tal información forma parte de la presentación misma de la situación financiera, resultados de operación y flujo de efectivo.

EL INFORME ESTÁNDAR DEL AUDITOR

07. El informe estándar del auditor declara que los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos significativos, la situación financiera de la entidad, los resultados de su operación y el flujo de efectivo, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados. Esta conclusión se puede expresar sólo cuando el auditor se ha formado una opinión sobre la base de una auditoría realizada de conformidad con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.

08. El informe estándar del auditor identifica los estados financieros auditados en un párrafo inicial (párrafo introductorio), describe la naturaleza de la auditoría en un párrafo de alcance y expresa la opinión en un párrafo de opinión por separado. Los elementos básicos del informe son los siguientes:

- a) Un título que incluya la palabra «independiente» ⁽²⁾.
- b) Una declaración de que los estados financieros identificados en el informe fueron auditados.
- c) Una declaración de que los estados financieros son de responsabilidad de la administración de la entidad⁽³⁾, y que la responsabilidad del auditor es expresar una opinión sobre los estados financieros basándose en su auditoría.
- d) Una declaración de que la auditoría se efectuó de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas.

2) No se requiere un título para el informe cuando el auditor no es independiente. En este caso el auditor no debería expresar una opinión con respecto a los estados financieros y debería señalar específicamente que no es independiente. A continuación se incluye un ejemplo de dicho informe:

«No somos independientes con respecto a la Compañía XYZ, y el balance general al 31 de diciembre, y los correspondientes estados de resultados y de flujo de efectivo por el año terminado en esa fecha, no han sido auditados por nosotros. En consecuencia, no podemos expresar y no expresamos una opinión sobre los estados financieros mencionados.»

3) En algunos casos, el documento que contiene el informe del auditor puede incluir una declaración de la administración de la entidad sobre la responsabilidad de ésta por la presentación de los estados financieros.

Con todo, el informe del auditor deberá precisar que los estados financieros son de responsabilidad de la administración de la entidad.

- e) Una declaración de que las normas de auditoría generalmente aceptadas requieren que el auditor planifique y realice su trabajo con el fin de lograr una seguridad razonable de que los estados financieros están libres de errores significativos.

- f) Una declaración de que la auditoría comprende:
- El examen en base a pruebas selectivas de evidencias que respaldan las cifras y las informaciones reveladas en los estados financieros.
 - Una evaluación de los principios de contabilidad utilizados y de las estimaciones importantes hechas por la administración de la entidad.
 - Una evaluación de la presentación general de los estados financieros ⁽⁴⁾.
- g) Una declaración de que el auditor cree que su auditoría constituye una base razonable para fundamentar su opinión.
- h) Una opinión acerca de si los estados financieros presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la situación financiera de la entidad a la fecha del balance general, y los resultados de sus operaciones y el flujo de efectivo por el año (o período si es distinto a doce meses), de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.
- i) El nombre de la firma del auditor y, si corresponde, el nombre de la empresa de auditoría a la que pertenece.
- j) El lugar y la fecha ⁽⁵⁾ del informe de auditoría.

4) En las Secciones 411.03 y 411.04, el significado de «presentan razonablemente de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados» en el informe del auditor independiente, se analiza la evaluación que debe hacer el auditor de la presentación general de los estados financieros.

5) En la Sección 530, se proporciona una pauta respecto a la fecha del informe.

El formato de informe estándar del auditor, referido a estados financieros que cubren un sólo año, se presenta en el Modelo N° 1. El formato del informe estándar del auditor, referido a estados financieros comparativos ⁽⁶⁾, se presenta en el Modelo N° 2.

09. El informe puede dirigirse a la entidad cuyos estados financieros han sido auditados, al Directorio o a los accionistas. El informe sobre estados financieros de empresas que no sean sociedades anónimas se puede dirigir, según las circunstancias, ya sea a los socios o al propietario. Si el auditor es contratado para auditar una entidad que no es su cliente, el informe generalmente se dirige al cliente y no a la compañía cuyos estados financieros fueron auditados.
10. Esta Sección también analiza las circunstancias que obligan al auditor a apartarse del informe estándar, y proporciona una guía a seguir en tales circunstancias. Esta norma está clasificada según sea el tipo de opinión que el auditor expresa en cada una de las diferentes circunstancias que se le pueden presentar y describe el significado de las diversas opiniones de auditoría, como sigue:
- Opinión sin salvedades (informe limpio o estándar) : una opinión sin salvedades declara que los estados financieros presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la situación financiera de la entidad, los resultados de sus operaciones y el flujo de efectivo, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados. Esta es la opinión que se expresa en el informe estándar a que se hace referencia en el párrafo 08 (véase Modelo N° 1).
 - Párrafos explicativos que se agregan al informe estándar: Existen ciertas circunstancias en las que es necesario que el auditor agregue un párrafo explicativo a su informe, sin que ello constituya la expresión de una salvedad.

6) Es posible presentar estados de resultados y de flujo de efectivo comparativos por dos o más años y presentar el balance general sólo al cierre del último año.

- Opinión con salvedades: Una opinión con salvedades declara que, excepto por los efectos del asunto a que se refiere la salvedad, los estados financieros presentan, en todos sus aspectos significativos, la situación financiera de la entidad, los resultados de sus operaciones y el flujo de efectivo, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.
- Opinión adversa: Una opinión adversa declara que los estados financieros no presentan razonablemente, ni la situación financiera de la entidad, ni los

resultados de sus operaciones, ni el flujo de efectivo, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

- Abstención de opinión: Una abstención de opinión declara que el auditor no expresa una opinión sobre los estados financieros.

El informe estándar fue analizado en los párrafos anteriores. En los párrafos siguientes se analizan los otros tipos de informes.

PÁRRAFOS EXPLICATIVOS QUE SE AGREGAN AL INFORME ESTÁNDAR

11. Existen circunstancias en las que, sin que ello constituya la expresión de una salvedad, es necesario que el auditor agregue uno o más párrafos adicionales ⁽⁷⁾ a su informe para explicar tales circunstancias. Estos casos se pueden presentar, por ejemplo, cuando:

- a) La opinión del auditor se basa parcialmente en el informe de otro auditor (párrafos 12 y 13).
- b) Los estados financieros están afectados por incertidumbres con respecto a eventos futuros, cuyos resultados no son susceptibles de estimar razonablemente a la fecha del informe del auditor (párrafos 14 a 31).

7) A menos que se indique lo contrario, el párrafo explicativo podrá anteceder o ir a continuación del párrafo de la opinión.

- c) Existen dudas sustanciales con respecto a la continuidad de operaciones de la entidad (8).
- d) Ha habido un cambio importante en los principios de contabilidad usados o en su método de aplicación (párrafos 32 a 34).
- e) El auditor desea enfatizar algún asunto (párrafo 35).
- f) Ciertas circunstancias relacionadas con el informe sobre estados financieros comparativos (párrafos 72 y siguientes).

OPINIÓN DEL AUDITOR BASADA PARCIALMENTE EN EL INFORME DE OTRO AUDITOR

12. Cuando el auditor decide referirse al informe de otro auditor como base, en parte, para formular su opinión, debe señalar este hecho en el párrafo introductorio y en el de opinión de su informe. Estas referencias indican la división de responsabilidades en la realización de la auditoría.
13. El formato de informe apropiado en esta circunstancia se presenta en el Modelo N° 3.

INCERTIDUMBRES

14. En los párrafos 15 a 31 se proporciona una guía respecto de las consideraciones que debe hacer el auditor para decidir si es necesario agregar un párrafo explicativo en su informe debido a la existencia de una incertidumbre (9). Tales incertidumbres incluyen, pero no se limitan, a las contingencias analizadas en el Boletín Técnico N° 6 del Colegio de Contadores de Chile A.G.. Esta Sección también proporciona una pauta para

8) En la Sección 341 se analiza la evaluación que debe hacer el auditor cuando hay dudas sustanciales con respecto a la continuidad de operaciones de la entidad.

9) Agregar un párrafo explicativo al informe del auditor, para resaltar la existencia de una incertidumbre, es muy útil para informar a los usuarios de los estados financieros. Sin embargo, no se prohíbe que el auditor se abstenga de opinar cuando existen incertidumbres. Si el auditor se abstiene de opinar, las incertidumbres y sus posibles efectos deben revelarse apropiadamente y el auditor, en su informe, debe expresar todas las razones sustantivas que soportan su abstención de opinión.

distinguir entre (a) las situaciones relacionadas con incertidumbre, para las cuales es necesario que el auditor agregue un párrafo explicativo en su informe; y (b) las situaciones en las que es necesario que el auditor exprese una opinión con salvedades o una abstención de opinión, como consecuencia de limitaciones al alcance de su auditoría, o una opinión con salvedades o adversa como resultado de una desviación de un principio de contabilidad generalmente aceptado.

DIFERENCIA ENTRE UNA SITUACIÓN QUE PUEDE REQUERIR UN PÁRRAFO EXPLICATIVO Y UNA QUE PUEDA REQUERIR UNA OPINIÓN CON SALVEDADES

15. INCERTIDUMBRES Y LIMITACIONES AL ALCANCE. Si el auditor no ha obtenido la suficiente evidencia comprobatoria para satisfacerse de las

declaraciones de la administración de la entidad, en relación con una incertidumbre y su presentación o revelación en los estados financieros, deberá considerar la posibilidad de expresar una opinión con salvedades, o una abstención de opinión, por limitaciones al alcance de su auditoría (véase párrafos 38 a 46). Al tomar esta decisión, el auditor debe considerar la diferencia entre las limitaciones al alcance (que se describen a continuación) y la necesidad de un párrafo explicativo debido a la existencia de una incertidumbre (párrafos 21 a 24).

16. Se trata de una incertidumbre cuando se espera tener una resolución sobre el tema en una fecha futura, en la que se espera contar con evidencia suficiente sobre la resolución del mismo. La salvedad o abstención de opinión por limitaciones al alcance es necesaria cuando, si bien existe o existió evidencia comprobatoria suficiente, ésta no está disponible para el auditor debido a restricciones impuestas por la administración. Si bien el auditor debe reconocer que no siempre la evidencia comprobatoria relacionada con una incertidumbre existe al momento de su auditoría (porque la resolución de la incertidumbre y, por lo tanto, la evidencia comprobatoria se conocerá en una fecha futura), es responsabilidad de la administración al preparar estados financieros de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, analizar las condiciones relevantes y su efecto en los estados financieros. Una auditoría incluye la evaluación de si la evidencia comprobatoria es suficiente para respaldar el análisis de la administración.

17. INCERTIDUMBRES Y DESVIACIONES DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS. La desviación de un principio de contabilidad generalmente aceptado, en relación con una incertidumbre, se refiere generalmente a las siguientes situaciones:

- Revelación inadecuada (párrafo 18)
- Principios de contabilidad inapropiados (párrafo 19)
- Estimaciones contables no razonables (párrafo 20)

18. Si el auditor concluye que una incertidumbre no está apropiadamente revelada en los estados financieros, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, deberá expresar una opinión con salvedades o una opinión adversa.

19. En la preparación de los estados financieros, la administración efectúa ciertas estimaciones de hechos futuros. Por ejemplo, hace estimaciones de la vida útil de los bienes del activo fijo para calcular la depreciación, de la recuperabilidad de las cuentas por cobrar, de la realización de las existencias y de la provisión necesaria para garantías de productos. En el Boletín Técnico N° 6, sobre Contabilización de Contingencias, se analizan las situaciones en las que al no poder hacerse una estimación razonable pueden surgir dudas con respecto a la aplicación apropiada de los principios de contabilidad. Si en éstas u otras situaciones el auditor concluye que los principios de contabilidad usados afectan significativamente la presentación razonable de los estados financieros, deberá expresar una opinión con salvedades o una opinión adversa.

20. Generalmente el auditor puede satisfacerse de la razonabilidad de las estimaciones de la administración respecto de hechos futuros, considerando diversos tipos de evidencia comprobatoria, incluyendo la experiencia histórica de la entidad. Si el auditor concluye que una estimación de la administración no es razonable y que afecta significativamente la presentación razonable de los estados financieros, deberá expresar una opinión con salvedades o una opinión adversa.

SITUACIONES RELACIONADAS CON INCERTIDUMBRES QUE PUEDEN REQUERIR DE UN PÁRRAFO EXPLICATIVO EN EL INFORME DEL AUDITOR

21. En ciertas circunstancias, no es posible que la administración estime el resultado de hechos futuros que pueden afectar los estados financieros, incluyendo las revelaciones necesarias. En estos casos, no se puede determinar si se deben ajustar los estados financieros ni en qué monto. Estas situaciones deben considerarse como incertidumbres que podrían requerir de un párrafo explicativo en el informe del auditor. Al decidir si se debe agregar este párrafo explicativo, por tratarse de una incertidumbre (que no sea materia relacionada con continuidad de operaciones de la entidad), el auditor debe considerar la posibilidad de que la resolución de la incertidumbre pueda implicar una pérdida importante para la entidad.

22. EVENTUALIDAD REMOTA DE PÉRDIDA IMPORTANTE. Si la administración considera, y el auditor también, que sólo hay una posibilidad remota de una pérdida importante, que pueda surgir de la resolución de una incertidumbre, el auditor no agregará un párrafo explicativo a su informe.

23. EVENTUALIDAD PROBABLE DE PÉRDIDA IMPORTANTE. Si la administración considera, y el auditor también, que es probable que se produzca una pérdida importante, pero la administración no puede hacer una estimación razonable del monto o rango de las pérdidas potenciales y por ello no ha constituido ninguna provisión, el auditor deberá agregar a su informe un párrafo explicativo debido a la existencia de la incertidumbre ⁽¹⁰⁾. En algunos casos, la administración podrá, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, constituir una provisión por la parte de la pérdida que sea estimable. En tales circunstancias, el auditor decidirá si agrega un párrafo explicativo a su informe teniendo en consideración los asuntos que se describen a continuación en el párrafo 24, con respecto al importe no provisionado de la posible pérdida.

10) Sin embargo, el auditor debe considerar si el hecho de que la administración no pueda hacer una estimación razonable, origina dudas respecto de la utilización adecuada de los principios de contabilidad (véase párrafo 19).

24. EVENTUALIDAD RAZONABLEMENTE POSIBLE DE PÉRDIDA IMPORTANTE. Si la administración considera, y el auditor también, que la

eventualidad de que se produzca una pérdida importante, como resultado de un asunto que implica una incertidumbre, es más que remota pero menos que probable, el auditor deberá considerar los siguientes aspectos al decidir si agrega un párrafo explicativo a su informe:

- La magnitud en que el importe de la pérdida razonablemente posible excede el juicio del auditor con respecto a la importancia relativa.
- La probabilidad de que la pérdida importante llegue a ocurrir (por ejemplo, si esa probabilidad está más cerca de lo remoto o de lo probable). El auditor deberá inclinarse a añadir un párrafo explicativo a su informe, en la medida que se incremente el monto de la pérdida razonablemente posible o que aumente la posibilidad que ocurra una pérdida importante.

CONSIDERACIONES DE LA IMPORTANCIA RELATIVA

25. El auditor debe considerar la importancia relativa al planificar su auditoría y evaluar si los estados financieros tomados en conjunto se presentan razonablemente, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados. El auditor evalúa la importancia relativa de las pérdidas razonablemente posibles que puedan ocurrir por la resolución de incertidumbres, consideradas tanto individualmente como en conjunto. El auditor hace esta evaluación sin considerar la importancia relativa de los probables errores en los estados financieros.
26. La consideración de la importancia relativa por parte del auditor es un asunto a nivel de juicio profesional y está influido solamente por su percepción de los requerimientos de una persona razonable que confiará en los estados financieros. Los juicios sobre la importancia relativa en relación a incertidumbres se hacen tomando en cuenta las circunstancias del caso. Algunas incertidumbres se relacionan principalmente con la posición financiera, mientras que otras se relacionan más con los resultados de la operación o con el flujo de efectivo. Por lo tanto, para efectos de evaluar la importancia relativa de una posible pérdida, el auditor debe considerar cuál de los estados financieros, si es que hay alguno, representa la base más apropiada en las circunstancias.
27. Algunas incertidumbres son poco comunes por su naturaleza o poco frecuentes; por lo tanto, se relacionan más con la posición financiera que con las operaciones normales recurrentes (por ejemplo: Un litigio en relación con

supuestas violaciones de leyes antimonopolios o de valores). En tales casos, el auditor debe considerar la posible pérdida en relación con el patrimonio y otros componentes importantes del balance general, tales como el total del activo, el total del pasivo, el total del activo circulante y el total del pasivo circulante.

28. En otras circunstancias, la naturaleza de una incertidumbre puede relacionarse más estrechamente con las operaciones normales recurrentes (por ejemplo: un litigio por un contrato de regalías, con respecto a si éstas se deben pagar sobre ciertos ingresos). En tales casos, el auditor debe considerar la posible pérdida en relación con los componentes relevantes del estado de resultados, tales como los ingresos operacionales.

PÁRRAFO EXPLICATIVO QUE SE AGREGA AL INFORME

29. Si después de aplicar los criterios mencionados en los párrafos 22 al 28 el auditor concluye que debe agregar a su informe un párrafo explicativo (después del párrafo de la opinión) ⁽¹¹⁾, deberá describir el asunto que origina la incertidumbre en dicho párrafo explicativo e indicar que el resultado final no se puede determinar por el momento.

El párrafo explicativo podrá reducirse haciendo referencia a las revelaciones en las notas a los estados financieros. Sin embargo, no se debe hacer referencia alguna a la incertidumbre en los párrafos de introducción, de alcance y de opinión del informe ⁽¹²⁾.

11) El uso de la frase "sujeto a", para expresar una salvedad en la opinión a causa de una incertidumbre, ya no se permite.

12) No es necesario colocar un párrafo explicativo, a continuación del párrafo de la opinión, cuando el auditor expresa una salvedad en su opinión por desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados en relación a la contabilización de una incertidumbre, siempre y cuando el párrafo que explica la razón de la salvedad incluya la información que, de lo contrario, sería exigible en el párrafo explicativo después del párrafo de la opinión.

30. El Modelo N° 4 presenta un informe con un párrafo explicativo debido a una incertidumbre.
31. La resolución posterior de una incertidumbre que motivó que el auditor agregará un párrafo explicativo a su informe generalmente implica que: (a) sea

reconocida en los estados financieros de un período posterior, o (b) no tenga efectos monetarios importantes sobre los estados financieros de cualquier período. No es frecuente que la resolución posterior de una incertidumbre pueda dar motivo a un ajuste a los estados financieros que se relacionan con el informe original en el que el auditor incluyó un párrafo explicativo. Sin embargo, el párrafo que explica la incertidumbre en el informe del auditor deberá ser el mismo, sin importar el tratamiento contable que se espera dar a la resolución de la incertidumbre.

FALTA DE UNIFORMIDAD

32. El informe estándar del auditor implica que éste está satisfecho de que la comparabilidad de los estados financieros entre los períodos no se ha visto afectada en forma significativa por cambios en los principios de contabilidad y de que tales principios se han aplicado uniformemente entre los períodos, ya sea porque (a) no ocurrió ningún cambio en los principios de contabilidad, o (b) hubo un cambio en los principios de contabilidad o en su método de aplicación, pero el efecto del cambio sobre la comparación de los estados financieros no fue significativo. En estos casos, el auditor no debe hacer referencia a la uniformidad en su informe. Sin embargo, si ha habido un cambio en los principios de contabilidad o en su método de aplicación, que tienen efecto significativo en la comparabilidad de los estados financieros, el auditor deberá hacer referencia al cambio en un párrafo explicativo de su informe. Dicho párrafo explicativo (insertado después del párrafo de la opinión) deberá identificar la naturaleza del cambio y remitir al lector a la nota a los estados financieros que describe el cambio en forma detallada. La aceptación del cambio por parte del auditor quedará implícita a menos que éste incluya una salvedad sobre el cambio al expresar su opinión sobre la presentación razonable de los estados financieros de acuerdo con principios de

Contabilidad generalmente aceptados ⁽¹³⁾. Cuando hay un cambio en los principios de contabilidad, hay otros aspectos que el auditor debe considerar (Véase párrafos 57 al 67).

33. El Modelo N° 5 presenta un informe con un párrafo explicativo debido a un cambio en la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados.

34. El agregado de este párrafo explicativo en el informe del auditor es requerido en los informes sobre estados financieros de años posteriores, siempre que se presente el año del cambio y se informe sobre él ⁽¹⁴⁾. Sin embargo, si el cambio se contabiliza mediante la actualización retroactiva del estado financiero afectado, el párrafo adicional se exige sólo en el año del cambio ya que, en los años posteriores, todos los períodos que se presentan serán comparables.

ÉNFASIS DE UN ASUNTO

35. En algunos casos, el auditor desea enfatizar un asunto con respecto a los estados financieros; sin embargo, su intención es expresar una opinión sin salvedades. Por ejemplo, puede considerar apropiado: (a) dar énfasis a que la entidad es componente de una entidad mayor, (b) resaltar que hay transacciones significativas con partes relacionadas, (c) llamar la atención a un importante hecho posterior, (d) describir un asunto contable que afecta la comparación de los estados financieros con los del año anterior, o (e) llamar la atención que los estados financieros consolidados se presentan por separado de los estados financieros individuales por los que están informando (Modelo N° 6). Tal información explicativa se debe presentar en un párrafo separado del informe. Las expresiones como «con la explicación del párrafo siguiente (anterior)» no se deben usar en el párrafo de la opinión, cuando se presentan situaciones de este tipo.

13) Véase el Boletín Técnico N°s 15 y 52 respecto al tratamiento de los cambios contables.

14) Se produce una excepción a esta exigencia cuando un cambio en los principios de contabilidad ocurre al inicio del primer año presentado y no requiere reconocer un ajuste por el efecto acumulativo a esa fecha.

MODIFICACIONES AL INFORME ESTÁNDAR

OPINIONES CON SALVEDADEDES

36. Ciertas circunstancias pueden requerir una opinión con salvedades.

La opinión con salvedades expresa que, «excepto por» los efectos de los asuntos a que se refiere la salvedad, los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos significativos, la situación financiera de la entidad, los resultados de sus operaciones y el flujo de efectivo, de acuerdo

con principios de contabilidad generalmente aceptados. Tal opinión se debe expresar en las siguientes situaciones:

- a) Cuando falta evidencia comprobatoria suficiente o hay limitaciones al alcance de la auditoría, y que han significado que el auditor concluya que no puede expresar una opinión sin salvedades, pero decide no expresar una abstención de opinión (párrafos 38 al 46).
- b) Cuando, sobre la base de su auditoría, el auditor considera que los estados financieros contienen una desviación en la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados, cuyo efecto es importante, pero decide no expresar una opinión adversa (párrafos 47 al 64).

37. Cuando el auditor expresa una opinión con salvedades, dará a conocer todas las razones esenciales, en uno o más párrafos explicativos que anteceden al párrafo de la opinión de su informe. Deberá incluir, en el párrafo de la opinión, el lenguaje adecuado a la salvedad y una referencia al o a los párrafos explicativos. Una opinión con salvedad deberá incluir la palabra «excepto» o «excepción» en expresiones tales como «excepto por» o «con excepción de». Expresiones tales como «sujeto a» o «con la explicación que antecede» no son lo suficientemente claras o efectivas y no deben emplearse.

Dado que las notas constituyen parte de los estados financieros, las expresiones tales como «presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, leídos conjuntamente con la nota X» causan confusión y no deben emplearse.

LIMITACIONES AL ALCANCE

38. El auditor puede expresar una opinión sin salvedades sólo cuando haya efectuado su auditoría de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y, por lo tanto, haya aplicado todos los procedimientos que considere adecuados en las circunstancias. Las limitaciones al alcance de su auditoría, ya sea impuestas por el cliente o por las circunstancias, tales como la presión de tiempo sobre su trabajo, la imposibilidad de obtener la suficiente evidencia comprobatoria, o la inexactitud de los registros de contabilidad, pueden requerir que modifique su informe o exprese una opinión con salvedades o una abstención de opinión. En tales casos, el auditor debe describir en su informe las razones que dieron origen a las salvedades o a la abstención de opinión.
39. La decisión del auditor de expresar una opinión con salvedades o una abstención de opinión por limitaciones al alcance, depende de su evaluación de la importancia que tienen los procedimientos omitidos sobre la obtención de suficiente evidencia comprobatoria competente, necesaria para formarse una opinión sobre los estados financieros objeto de la auditoría. Esta evaluación estará afectada por la naturaleza y magnitud de los efectos potenciales de los procedimientos omitidos y su importancia en los estados financieros. Si los efectos potenciales se relacionan con muchas partidas de los estados financieros, es probable que su efecto sea más significativo que si se relacionaran sólo con un número limitado de partidas.
40. Las restricciones más frecuentes al alcance de la auditoría incluyen aquellas que se refieren a la observación de la toma de inventarios físicos, y a la confirmación de cuentas por cobrar en comunicación directa con los deudores (15). Otra restricción común se refiere a las inversiones permanentes que son

15) Circunstancias tales como la oportunidad del trabajo pueden impedir que el auditor lleve a cabo estos procedimientos. En este caso, si el auditor puede lograr conformidad en cuanto a los inventarios o a cuentas por cobrar, aplicando procedimientos alternativos de auditoría, no habrá limitación importante en el alcance de su trabajo, y su informe no necesitará hacer referencia a la omisión de los procedimientos o al uso de procedimientos alternativos.

contabilizadas por el método de valor patrimonial proporcional (V.P.P cuando el auditor no ha podido obtener los estados financieros auditados de

la empresa en que se posee la inversión. Las restricciones a estos y otros procedimientos de auditoría que se deberían aplicar a partidas importantes de los estados financieros requieren que el auditor decida si ha revisado la evidencia comprobatoria suficiente que le permita expresar una opinión sin o con salvedades, o si debe expresar una abstención de opinión. Cuando las restricciones que limitan significativamente el alcance de la auditoría son impuestas por el cliente, generalmente el auditor expresa una abstención de opinión sobre los estados financieros.

41. Cuando se expresa una opinión con salvedades por alguna limitación al alcance de la auditoría o por insuficiencia de evidencia comprobatoria, esta situación se deberá especificar en un párrafo explicativo que preceda al párrafo de la opinión. También se debe mencionar esta situación en los párrafos de alcance y de la opinión. No es apropiado que se describa el alcance de la auditoría en las notas a los estados financieros ya que tal descripción es responsabilidad del auditor y no del cliente.
42. Cuando el auditor expresa una opinión con salvedades por una limitación al alcance, deberá indicar en el párrafo de la opinión que la salvedad es consecuencia de los posibles efectos sobre los estados financieros y no de las limitaciones en sí. Las frases tales como «En nuestra opinión, excepto por la limitación al alcance de la auditoría mencionada anteriormente» basan la excepción en la restricción, más que en los posibles efectos en los estados financieros y, por lo tanto, no son aceptables. El Modelo N° 7 presenta un informe con salvedad por una limitación al alcance, debido a que el auditor no presencié la toma de inventarios físicos, dando por sentado que los efectos de la limitación no son tales como para que el auditor concluya que debe expresar una abstención de opinión.
43. OTRAS LIMITACIONES AL ALCANCE. Algunas veces, las notas a los estados financieros contienen información no auditada, como ser cálculos proforma y otras declaraciones similares. Si la información no auditada es tal que debe someterse a procedimientos de auditoría con el fin de que el auditor forme su opinión con respecto a los estados financieros tomados en su conjunto, éste también debería aplicar los procedimientos que considere necesario a tal información no auditada. Si el auditor no puede aplicar los procedimientos necesarios, deberá expresar una opinión con salvedades o una abstención de opinión, por la limitación al alcance de su auditoría.
44. Sin embargo, si estas declaraciones no fueran necesarias para originar una presentación razonable de la situación financiera, los resultados de operación

y el flujo de efectivo, sobre los que el auditor emite su informe, tales declaraciones deberán indicarse como «no auditadas» o como «no cubiertas por el informe del auditor». Por ejemplo, los efectos proforma de una combinación de negocios o de hechos posteriores, pueden identificarse como no auditados. Por lo tanto, mientras la transacción que ocasiona la revelación deberá auditarse, su efecto proforma no necesita ser auditado.

El auditor debe considerar, sin embargo, que la Sección 530 establece que si el auditor está en conocimiento de un hecho posterior significativo que sucedió después de la terminación de la auditoría, pero antes de la emisión de su informe y que debió ser dado a conocer, sus únicas opciones son asignar dos fechas al informe o asignarle la fecha del hecho posterior y extender sus procedimientos de auditoría de los hechos posteriores a esa fecha. El hecho de titular la nota como «no auditada» no constituye una alternativa aceptable en estos casos.

45. **COMPROMISOS CON OBJETIVOS LIMITADOS.** Puede solicitarse al auditor que dictamine sólo sobre uno de los estados financieros básicos y no sobre los demás. Por ejemplo, podría pedírsele que informe sobre el balance general solamente y no sobre los estados de resultados y de flujo de efectivo. Estos compromisos no implican limitaciones al alcance, si el acceso del auditor a la información que respalda los estados financieros básicos no sufre limitación, y si éste aplica todos los procedimientos que considera necesarios en las circunstancias; tales compromisos constituyen, más bien, informes con objetivos limitados.

46. En el Modelo N° 8 se presenta un ejemplo de informe que es aplicable cuando el auditor ha sido contratado para informar sólo sobre el balance general.

DESVIACION EN LA APLICACION DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS

47. Cuando los estados financieros se ven afectados en forma importante por una desviación en la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados y el auditor ha practicado su auditoría de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, deberá expresar una opinión con salvedades (párrafos 48 al 64) o una opinión adversa (párrafos 65 al 67). La base para dar tal opinión deberá mencionarse en su informe.

48. Al decidir si los efectos de una desviación en la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados son lo suficientemente importantes como para exigir ya sea una

opinión con salvedades o una opinión adversa, un factor que debe considerarse es la magnitud monetaria de dichos efectos. Sin embargo, el concepto de importancia relativa no depende solamente del efecto monetario, sino implica formular juicios tanto cualitativos como cuantitativos. Lo significativo de una partida para una empresa en particular (por ejemplo, las existencias para una empresa manufacturera), el grado en que se extiende la presentación errónea en los estados financieros (por ejemplo, si afecta los valores y la presentación de numerosas partidas de los estados financieros), y el impacto que tiene la presentación errónea sobre los estados financieros tomados en conjunto, son todos factores que se deben analizar para formarse un juicio con relación a la importancia relativa.

49. Cuando el auditor expresa una opinión con salvedades deberá dar a conocer, en uno o más párrafos explicativos que precedan al párrafo de opinión, todas las razones fundamentales que lo llevaron a concluir que existe una desviación en la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados. Además, en el párrafo de opinión de su informe deberá incluir el lenguaje apropiado de salvedad, aparte de hacer referencia a los respectivos párrafos explicativos.
50. Cualquier párrafo explicativo deberá también dar a conocer, si es práctico, los principales efectos de la salvedad sobre la situación financiera, resultados de operación y flujo de efectivo ⁽¹⁶⁾. Si los efectos no son razonablemente determinables, este hecho deberá mencionarse en el informe. Si las situaciones que motivan la desviación en la aplicación de los principios de

16) Se entiende que «es práctico» si la información se obtiene de manera razonable de las cuentas y registros de la administración y si el hecho de proporcionar tal información en su informe no lleva al auditor a constituirse en preparador de la información financiera. Por ejemplo, si la información puede obtenerse de las cuentas y registros sin que el auditor tenga que ampliar materialmente el esfuerzo que en forma normal se necesitaría para completar la auditoría, deberá presentar esa información en su informe.

contabilidad y sus efectos se explican más ampliamente en una nota a los estados financieros, se podrá abreviar el párrafo explicativo haciendo referencia a la nota respectiva.

51. En el Modelo N° 9 se presenta un formato de informe con salvedad debido a una desviación en la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados, asumiendo que los efectos no son tales como para que el auditor concluya que debe expresar una opinión adversa.
52. Si las situaciones que motivan la desviación en la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados y sus efectos se explican más ampliamente en una nota a los estados financieros, el párrafo explicativo del informe del auditor puede resumirse en la forma que se presenta en el Modelo N° 10.
53. REVELACIONES INADECUADAS. La información esencial para producir una presentación razonable de los estados financieros, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, debe darse a conocer en dichos estados financieros (los que incluyen sus notas explicativas). Cuando dicha información se presenta separadamente en una memoria a los accionistas, prospecto para colocación de acciones u otro documento similar, deberá hacerse referencia a ella en los estados financieros.

Cuando los estados financieros, incluyendo sus correspondientes notas, no presentan información que exigen los principios de contabilidad generalmente aceptados, el auditor deberá expresar una opinión con salvedades o una opinión adversa por la desviación en la aplicación de dichos principios. En la medida de lo posible, el auditor deberá, además, proporcionar tal información en su informe ⁽¹⁷⁾ salvo que su omisión en los estados financieros sea reconocida como apropiada por una norma específica de auditoría.

54. En el Modelo N° 11 se presenta un informe con salvedades, a raíz de que los estados financieros omiten información esencial o relevante.

17) Véase Nota (16).

55. Si una entidad emite estados financieros cuyo propósito es presentar la situación financiera y los resultados de las operaciones, pero omite el correspondiente estado de flujo de efectivo, tal omisión requiere de una salvedad en el informe del auditor.
56. No es adecuado solicitar al auditor que prepare un estado financiero básico (por ejemplo, un estado de flujo de efectivo por uno o más años) y lo incluya en su informe cuando la administración de la entidad se ha negado a presentar dicho estado. Por lo tanto, en estos casos, el auditor deberá expresar una opinión con salvedades. El Modelo N° 12 ilustra esta situación.
57. CAMBIOS CONTABLES. El auditor debe evaluar los cambios en los principios de contabilidad y satisfacerse de que: (a) el nuevo principio de contabilidad adoptado es un principio de contabilidad generalmente aceptado, (b) el método de contabilizar el efecto del cambio está de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados; y (c) la justificación del cambio por parte de la administración es razonable. Si el cambio en los principios de contabilidad no reúne estas condiciones, el auditor deberá indicar esta circunstancia en su informe y emitir una opinión con salvedades, según se analiza en los párrafos 58 y 59.
58. Si: (a) el nuevo principio de contabilidad que se adopta no es un principio de contabilidad generalmente aceptado; (b) el método de contabilizar el efecto del cambio no está de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados; o (c) la administración no ha proporcionado una justificación razonable para efectuar el cambio en el principio de contabilidad, el auditor deberá expresar una opinión con salvedades o, si el efecto del cambio es lo suficientemente importante, una opinión adversa sobre los estados financieros.
59. El supuesto de que una entidad no debiera cambiar un principio de contabilidad puede ser modificado sólo en la medida de que el nuevo principio adoptado sea preferible y la administración proporcione una justificación razonable para realizar el cambio. Si la administración no proporciona una justificación razonable, el auditor deberá expresar una salvedad por el cambio. El Modelo N° 13 ilustra esta situación ⁽¹⁸⁾.
60. Siempre que un cambio contable sea la causa de que un auditor exprese una opinión con salvedades o una opinión adversa respecto de la conformidad con

los principios de contabilidad generalmente aceptados en el año del cambio, el auditor deberá considerar los posibles efectos de este cambio en relación con los informes que pudiera emitir sobre los estados financieros de la entidad de los años siguientes al del cambio, como se comenta en los párrafos 61 al 64.

61. Si los estados financieros del año de dicho cambio se presentan con los del año siguiente, el informe del auditor deberá revelar sus salvedades con respecto a los estados del año de dicho cambio.

18) La Sección 420.05 señala que el cambio de un principio de contabilidad que no es generalmente aceptado a otro que lo es, constituye la corrección de un error y que tal cambio requiera ser reconocido en el informe del auditor, en lo que atañe a uniformidad. Por tanto, el auditor deberá agregar un párrafo explicativo a su informe para explicar el cambio.

Sin embargo, dado que el párrafo de ejemplo del Modelo N°13 contiene toda la información que en cuanto a uniformidad se refiere en un párrafo explicativo, no se necesita, en este caso, el párrafo explicativo separado (a continuación del párrafo de opinión) que exigen los párrafos 32 al 34 de la presente Sección. Se necesitaría un párrafo separado que identificara el cambio de principio de contabilidad si la parte fundamental de la revelación no cumpliera con las exigencias bosquejadas en estos párrafos.

62. Si una entidad ha adoptado un principio de contabilidad que no es un principio de contabilidad generalmente aceptado, su uso continuado podría tener un efecto importante sobre los estados financieros de algún año posterior sobre el cual el auditor está informando. En este caso, el auditor deberá expresar ya sea una opinión con salvedades o una opinión adversa, dependiendo del grado de importancia de la desviación en relación con los estados financieros de dicho año posterior.
63. Si una entidad trata el efecto de un cambio de manera tal que afecte períodos futuros cuando los principios de contabilidad generalmente aceptados requieren la reestructuración de los estados financieros de años anteriores o la inclusión del efecto acumulado del cambio en el año del cambio, los estados financieros de años posteriores podrían incluir indebidamente cargos o abonos importantes en relación con dichos estados. Este caso también requiere que el auditor exprese una opinión con salvedades o una opinión adversa.
64. Si la administración no ha proporcionado una justificación razonable del cambio en un principio de contabilidad, el informe del auditor deberá expresar una salvedad por el hecho de haber efectuado el cambio sin una razonable justificación, como se ha indicado anteriormente. Además, el auditor deberá continuar expresando su salvedad con respecto a los estados financieros del año del cambio mientras éstos sean presentados y dictaminados. Sin embargo, la salvedad del auditor se refiere al cambio en el principio y no afecta a la categoría del principio recientemente adoptado como principio de contabilidad generalmente aceptado. En consecuencia, mientras que la opinión del auditor expresará una salvedad respecto del año del cambio, su opinión sobre los estados financieros de los años posteriores no requerirá de una excepción por el uso del principio recientemente adoptado.

OPINIÓN ADVERSA

65. Una opinión adversa expresa que los estados financieros no presentan razonablemente la situación financiera de la entidad ni los resultados de sus operaciones ni el flujo de efectivo, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados. Tal opinión se debe expresar cuando, a juicio del auditor, los estados financieros tomados en conjunto no están presentados razonablemente de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.
66. Cuando el auditor expresa una opinión adversa deberá revelar, en uno o más párrafos explicativos (que precedan al párrafo de la opinión en su informe):
(a) todas las razones fundadas que sustentan su opinión adversa y (b) los

efectos principales del asunto que es materia de su opinión, sobre la situación financiera, los resultados de la operación y el flujo de efectivo, si pueden determinarse razonablemente ⁽¹⁹⁾. Si los efectos no pueden determinarse razonablemente, así lo deberá señalar el informe ⁽²⁰⁾.

67. Cuando se expresa una opinión adversa, el párrafo de la opinión deberá incluir una referencia directa al párrafo adicional que revela el fundamento de tal opinión adversa. Los Modelos N° 14 y 15 presentan informes con opiniones adversas.

ABSTENCIÓN DE OPINIÓN

68. Una abstención de opinión declara que el auditor no expresa una opinión sobre los estados financieros. Se utiliza cuando el alcance de la auditoría es insuficiente para que el auditor pueda formarse una opinión sobre los estados financieros ⁽²¹⁾. No se debe expresar una abstención de opinión cuando el auditor concluye, sobre la base de su auditoría, que existen desviaciones importantes en la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados (véase párrafos 47 al 64).
69. Cuando se expresa una abstención de opinión por limitaciones al alcance, el auditor deberá indicar en un párrafo separado (que preceda al párrafo de opinión) las razones por las cuales el alcance de su auditoría no cumplió con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

19) Véase Nota (16).

20) Cuando el auditor expresa una opinión adversa, deberá estudiar, también, si es necesario que incluya un párrafo explicativo, en virtud de las circunstancias que se identifican en el párrafo 11, sub-secciones (c), (d), (e) y (f) de esta Sección.

21) Esta Sección no se aplica si se contrata a un auditor para que efectúe un examen de auditoría de los estados financieros de una entidad de acuerdo con normas generalmente aceptadas de auditoría, pero posteriormente se le solicita que cambie el compromiso para el cual fue contratado a una revisión o compilación de esos estados financieros.

El auditor debe señalar que el alcance de su auditoría fue insuficiente para sustentar la expresión de una opinión. No deberá identificar los procedimientos aplicados, tampoco deberá incluir el párrafo que describe las características de una auditoría (es decir, deberá omitir el párrafo de alcance en su informe), ya que si lo hiciera podría menoscabar la abstención de opinión. Además, deberá revelar cualquier otra salvedad que considere

importante para la presentación razonable de los estados financieros de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

70. En el Modelo N° 16 se ilustra un ejemplo de abstención de opinión, debido a limitaciones al alcance ⁽²²⁾. Además, en el Modelo N° 17 se ilustra un ejemplo de abstención de opinión por problemas de empresa en marcha (véase la Sección 341).

OPINIONES PARCIALES

71. No se deben emitir opiniones parciales (expresiones de opinión respecto a ciertas partidas identificadas en los estados financieros) cuando el auditor ha expresado una abstención de opinión o una opinión adversa sobre los estados financieros tomados en conjunto, ya que las opiniones parciales tienden a menoscabar o contradecir una abstención de opinión o una opinión adversa.

INFORMES SOBRE ESTADOS FINANCIEROS COMPARATIVOS

72. La cuarta norma relativa al informe de los auditores sobre estados financieros (véase Sección 150) requiere que el informe del auditor contenga, ya sea

22) En el caso de una abstención de opinión por limitaciones al alcance, se debe cambiar la primera parte del párrafo inicial del informe estándar del auditor diciendo «Fuimos contratados para efectuar una auditoría» en vez de «Hemos efectuado una auditoría», ya que el auditor no pudo llevar a cabo la auditoría de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, debido a la limitación al alcance de su trabajo. Además se suprime la última oración del primer párrafo del informe estándar, para eliminar la referencia a la responsabilidad del auditor respecto a emitir una opinión sobre los estados financieros.

una expresión de opinión respecto de los estados financieros tomados en conjunto o, una aseveración en el sentido de que no puede expresarse una opinión.

La referencia en esa norma de auditoría a los estados financieros «tomados en conjunto» hace que tales normas deban considerarse aplicables no solamente a los estados financieros del período actual, sino también al o a los períodos precedentes que se presenten en forma comparativa con los del período actual. Por lo tanto, el auditor recurrente ⁽²³⁾ deberá actualizar ⁽²⁴⁾ sus informes sobre los estados financieros del o de los períodos precedentes, que se

presentan en forma comparativa con los del período actual (25). Normalmente, la fecha del informe sobre los estados financieros comparativos deberá ser la que corresponda a la terminación de la auditoría sobre los estados financieros del período más reciente (Véase Sección 530).

23) Auditor recurrente es aquel que ha auditado los estados financieros del período actual y de uno o más períodos consecutivos inmediatamente anteriores a ese período actual.

Si una firma de auditores independientes se fusiona con otra firma y la nueva entidad pasa a ser la auditora de un cliente anterior de una de las firmas antecesoras, la nueva entidad podrá aceptar responsabilidad y emitir una opinión sobre los estados financieros del o de los períodos anteriores, como también sobre aquellos del período actual. En tales circunstancias, la nueva entidad deberá valerse de la pauta que proporcionan los párrafos 72 al 76, pudiendo explicar en su informe que hubo una fusión, nombrando las firmas fusionadas. Si la nueva entidad decide no expresar una opinión sobre los estados financieros del período anterior deberá seguir la pauta de los párrafos 77 al 81.

24) Deberá hacerse distinción entre un informe actualizado sobre estados financieros de un período anterior y la nueva emisión de un informe previo, ya que al emitir un informe actualizado el auditor recurrente analiza información que él conoció durante su examen de los estados financieros del período actual (véase párrafo 75) y porque un informe actualizado se emite en conjunto con el informe del auditor sobre los estados financieros del período actual.

25) Un auditor recurrente no necesita informar sobre los estados financieros del período anterior si sólo se presenta la información comparativa del o de los períodos anteriores de manera resumida. En algunas circunstancias el cliente puede solicitar que el auditor emita su opinión sobre el o los períodos anteriores como también sobre el período actual. En estas circunstancias, el auditor deberá analizar si la información del o de los períodos anteriores que se incluye contiene detalles suficientes para constituir una presentación razonable y en conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

73. Durante su auditoría del período actual, el auditor debe estar alerta a cualquier tipo de circunstancia o eventos que afecten a los estados financieros de períodos anteriores que se presenten (Véase párrafo 75) o la suficiencia de las revelaciones correspondientes a tales estados. Al momento de actualizar su informe sobre los estados financieros de períodos anteriores, el auditor deberá tener en consideración los efectos de cualesquiera de estas circunstancias o eventos que le llamen la atención.

INFORME CON OPINIONES DIFERENTES

74. Debido a que el informe del auditor sobre estados financieros comparativos se aplica a los estados financieros de cada período que se presentan, puede ser necesario que el auditor exprese una opinión con salvedades, una abstención de opinión o una opinión adversa respecto de uno o más estados financieros de uno o más períodos, mientras emite una opinión distinta sobre otros estados financieros que se presenten.

El Modelo N° 2 ilustra un ejemplo de informe estándar sobre estados financieros comparativos. Los Modelos N°s. 18 y 19 ilustran ejemplos de informes sobre estados financieros comparativos con opiniones diferentes.
(26)

INFORME CON UNA OPINION ACTUALIZADA QUE DIFIERE DE UNA PREVIAMENTE EMITIDA

75. Si durante su auditoría actual el auditor se entera de circunstancias o eventos que afectan a los estados financieros de algún período anterior, deberá tomar en cuenta tales situaciones cuando actualice su informe sobre los estados financieros del período anterior.

Por ejemplo, si un auditor ha expresado una opinión con salvedades o una opinión adversa sobre los estados financieros del período anterior, debido a una desviación en la aplicación de los principios de contabilidad generalmente

26) En los modelos presentados se asume que un auditor independiente ha quedado satisfecho en cuanto a la uniformidad con que se aplicaron los principios de contabilidad generalmente aceptados.

aceptados, y los estados financieros del período anterior se reestructuran en el período actual para cumplir con los principios de contabilidad generalmente aceptados, al actualizar su informe el auditor deberá indicar que los estados financieros del período anterior han sido reestructurados y deberá expresar una opinión sin salvedades con respecto a los estados financieros reestructurados.

76. Si, en un informe actualizado, un auditor expresa una opinión diferente de su opinión previa sobre los estados financieros de algún período anterior, debe revelar, en uno o más párrafos explicativos (que precedan al párrafo de la opinión) todas las razones importantes que motivaron la opinión diferente (27). En el o los párrafos explicativos debe revelar: (a) la fecha del informe anterior; (b) el tipo de opinión expresada anteriormente; (c) las circunstancias o eventos que motivaron que el auditor expresara una opinión

diferente; y (d) que la opinión actualizada del auditor sobre los estados financieros del período anterior difiere de la previamente emitida sobre esos estados. El Modelo 20 presenta un ejemplo de un párrafo explicativo que puede ser apropiado cuando el auditor emite un informe actualizado sobre los estados financieros de un período anterior que contiene una opinión diferente de la opinión previamente expresada (28).

INFORME DEL AUDITOR PREDECESOR

77. El auditor predecesor normalmente estará en condiciones de volver a emitir, a petición de un ex-cliente, su informe sobre los estados financieros de un período anterior si es que puede hacer gestiones satisfactorias con su

27) Con la eliminación de la opinión con salvedades debido a incertidumbres y, por ende del «sujeto a» (Ver nota 11), un párrafo explicativo por separado (como se describió anteriormente), que discuta la resolución de una incertidumbre descrita en un párrafo explicativo en el informe previamente emitido, no es necesario, ya que éste no tiene una opinión con salvedades. Un párrafo explicativo por separado es necesario cuando la opinión actualizada es distinta de la opinión del informe emitido precedentemente.

28) Véase Nota 18.

ex cliente para llevar a cabo este servicio y efectuar los procedimientos que se describen en el párrafo 78 (29).

NUEVA EMISIÓN DE INFORME DE AUDITOR PREDECESOR

78. Antes de volver a emitir, o antes de dar su consentimiento a una nueva utilización de un informe sobre estados financieros emitidos previamente por un período anterior, el auditor predecesor deberá estudiar si su informe anterior sobre aquellos estados es aún apropiado. Puede darse el caso que, ya sea la forma o manera actual de presentación de los estados financieros del período anterior o uno o más hechos subsecuentes hagan que el informe anterior del auditor predecesor sea ahora inapropiado. Consecuentemente, el auditor predecesor deberá (a) leer los estados financieros del período actual; (b) comparar los estados financieros del período anterior sobre los cuales él

opinó con los estados financieros por presentar actuales; y (c) obtener carta de salvaguarda o de representación del auditor sucesor. Esta carta deberá indicar si la auditoría del auditor sucesor trajo a luz algunos asuntos que, en la opinión del auditor sucesor, pudieron haber tenido un efecto importante sobre los estados financieros informados por el auditor predecesor o requerir divulgación en estos últimos. Sin embargo, el auditor predecesor no deberá hacer referencia, en su informe reemitido, al informe o trabajo del auditor sucesor.

79. El auditor predecesor que ha acordado volver a emitir su informe puede enterarse de hechos y transacciones que sucedieron después de la fecha de su informe previo sobre los estados financieros de un período anterior que podrían afectar su informe (por ejemplo, el auditor sucesor puede señalar en su respuesta que ciertos asuntos han producido un efecto significativo en los estados financieros del período anterior sobre los cuales informó el auditor predecesor). En tales circunstancias, el auditor predecesor deberá hacer averiguaciones y llevar a cabo otros procedimientos que juzgue necesarios (por

29) Se admite que pueden existir razones para que no pueda volver a emitirse un informe de un auditor anterior y esta Sección no está destinada a estudiar las diversas situaciones que puedan presentarse.

ejemplo, recorrer los papeles de trabajo del auditor sucesor en lo que diga relación con los asuntos que afecten los estados financieros del período anterior). Luego deberá decidir, a la luz de la evidencia lograda, si revisa su informe. Si el auditor predecesor concluye que deberá revisar su informe, deberá guiarse por los párrafos 75, 76 y 80 de esta Sección.

80. El conocimiento que el auditor predecesor posee de los asuntos actuales de su ex-cliente se verá obviamente limitado por la falta de relación continua. En consecuencia, cuando vuelva a emitir su informe sobre estados financieros de un período anterior, el auditor predecesor deberá usar la fecha de su informe anterior a fin de evitar toda posible interpretación que ha examinado registros, transacciones o hechos acaecidos después de aquella fecha. Si el auditor predecesor revisa su informe o si los estados financieros son reestructurados, deberá asignar dos fechas a su informe. (Véase sección 530.05).

INFORME DEL AUDITOR PREDECESOR NO PRESENTADO

81. Si los estados financieros de un período anterior han sido auditados por otros auditores (auditor predecesor) cuyo informe no se presenta, el auditor sucesor deberá indicar en un párrafo de introducción de su informe (a) que los estados financieros del período anterior fueron auditados por otro auditor ⁽³⁰⁾; (b) la fecha de su informe; (c) el tipo de informe emitido por el auditor predecesor; y (d) si el informe era distinto de un informe estándar, las razones fundadas de esto.
82. El Modelo N° 21 ilustra un ejemplo de informe sobre estados financieros comparativos cuando el auditor predecesor había emitido una opinión sin salvedades.

30) El auditor que sucede a otro no debe nombrar en su informe al auditor predecesor; sin embargo, el auditor que sucede sí podrá nombrar a su predecesor cuando la cartera de éste último fue adquirida por el auditor que sucede o fue fusionada con la del auditor que sucede.

Si el auditor predecesor no emitió un informe estándar, el auditor sucesor deberá describir la naturaleza y razones del párrafo explicativo o de las salvedades, al hacer referencia al mismo en su informe. El Modelo N° 22 ilustra un ejemplo para este caso.

Si los estados financieros del período anterior han sido reestructurados, se debe indicar en el párrafo de introducción que el auditor predecesor dictaminó antes de la reestructuración de dichos estados. Además, si el auditor sucesor pudo satisfacerse que la reestructuración es adecuada, puede agregar un párrafo adicional (después del párrafo de la opinión) para referirse al resultado de esta revisión. El Modelo N° 23 ilustra un ejemplo para este caso.

Modelo N°. 1

**EJEMPLO DEL INFORME ESTÁNDAR DEL AUDITOR, REFERIDO
A ESTADOS FINANCIEROS QUE CUBREN UN SOLO AÑO**

INFORME DE LOS AUDITORES INDEPENDIENTES

(Destinatario)

Hemos efectuado una auditoría al balance general de Compañía XYZ al 31 de diciembre de XXXX y a los correspondientes estados de resultados y de flujo de efectivo por el año (*) terminado en esa fecha. La preparación de dichos estados financieros (que incluyen sus correspondientes notas) es responsabilidad de la administración de Compañía XYZ. Nuestra responsabilidad consiste en emitir una opinión sobre estos estados financieros, con base en la auditoría que efectuamos.

Nuestra auditoría fue efectuada de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en Chile. Tales normas requieren que planifiquemos y realicemos nuestro trabajo con el objeto de lograr un razonable grado de seguridad que los estados financieros están exentos de errores significativos. Una auditoría comprende el examen, a base de pruebas, de evidencias que respaldan los importes y las informaciones revelados en los estados financieros. Una auditoría comprende, también, una evaluación de los principios de contabilidad utilizados y de las estimaciones significativas hechas por la administración de la Compañía, así como una evaluación de la presentación general de los estados financieros. Consideramos que nuestra auditoría constituye una base razonable para fundamentar nuestra opinión.

En nuestra opinión, los mencionados estados financieros presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la situación financiera de Compañía XYZ al 31 de diciembre XXXX y los resultados de sus operaciones y el flujo de efectivo por el año (*) terminado en esa fecha, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en Chile.

(Firma) (Lugar y fecha)

(*) Se reemplaza por «período de ... meses», si se trata de un período de menos de un año.

NOTA: En los modelos siguientes se presenta en forma destacada (en mayúsculas) las modificaciones al informe estándar, con el fin de facilitar la lectura y comprensión de esta Sección.

Modelo N°. 2

**EJEMPLO DEL INFORME ESTÁNDAR DEL AUDITOR, REFERIDO
A ESTADOS FINANCIEROS COMPARATIVOS**

INFORME DE LOS AUDITORES INDEPENDIENTES

(Destinatario)

Hemos efectuado una auditoría a LOS BALANCES GENERALES de Compañía XYZ al 31 de diciembre de XXXX y XXX1 y a los correspondientes estados de resultados y de flujo de efectivo por LOS AÑOS TERMINADOS EN ESAS FECHAS. La preparación de dichos estados financieros (que incluyen sus correspondientes notas) es responsabilidad de la administración de Compañía XYZ. Nuestra responsabilidad consiste en emitir una opinión sobre estos estados financieros, con base en las auditorías que efectuamos.

Nuestras auditorías fueron efectuadas de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en Chile. Tales normas requieren que planifiquemos y realicemos nuestro trabajo con el objeto de lograr un razonable grado de seguridad que los estados financieros están exentos de errores significativos. Una auditoría comprende el examen, a base de pruebas, de evidencias que respaldan los importes y las informaciones revelados en los estados financieros. Una auditoría comprende, también, una evaluación de los principios de contabilidad utilizados y de las estimaciones significativas hechas por la administración de la Compañía, así como una evaluación de la presentación general de los estados financieros. Consideramos que nuestras auditorías constituyen una base razonable para fundamentar nuestra opinión.

En nuestra opinión, los mencionados estados financieros presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la situación financiera de Compañía XYZ al 31 de diciembre XXXX y XXX1 y los resultados de sus operaciones y el flujo de efectivo por LOS AÑOS TERMINADOS EN ESAS FECHAS, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en Chile.

(Firma) (Lugar y fecha)

Modelo N°. 3

EJEMPLO DEL INFORME DEL AUDITOR, CUANDO SU OPINIÓN SE BASA PARCIALMENTE EN EL INFORME DE OTRO AUDITOR

INFORME DE LOS AUDITORES INDEPENDIENTES

(Destinatario)

Hemos efectuado una auditoría al balance general CONSOLIDADO de Compañía XYZ Y FILIAL(ES) al 31 de diciembre de XXX1 y XXXX y a los correspondientes estados CONSOLIDADOS de resultados y de flujo de efectivo por los años terminados en esas fechas. La preparación de dichos estados financieros (que incluyen sus correspondientes notas) es responsabilidad de la administración de Compañía XYZ. Nuestra responsabilidad consiste en emitir una opinión sobre estos estados financieros, con base en las auditorías que efectuamos. NO HEMOS EXAMINADO LOS ESTADOS FINANCIEROS DE LA COMPAÑÍA B (FILIAL CONSOLIDADA), LOS CUALES MUESTRAN UN ACTIVO TOTAL DE \$.....Y DE \$..... AL 31 DE DICIEMBRE DE XXX1 Y XXXX, RESPECTIVAMENTE, E INGRESOS TOTALES DE \$.....Y DE \$..... por los años terminados en esas fechas. AQUELLOS ESTADOS FINANCIEROS FUERON EXAMINADOS POR OTROS AUDITORES, CUYO INFORME NOS HA SIDO PROPORCIONADO, Y NUESTRA OPINION AQUI EXPRESADA, EN LO QUE SE REFIERE A LOS IMPORTES INCLUIDOS DE LA COMPAÑÍA B, SE BASA UNICAMENTE EN EL INFORME EMITIDO POR ESOS AUDITORES.

Nuestras auditorías fueron efectuadas de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en Chile. Tales normas requieren que planifiquemos y realicemos nuestro trabajo con el objeto de lograr un razonable grado de seguridad que los estados financieros están exentos de errores significativos. Una auditoría comprende el examen, a base de pruebas, de evidencias que respaldan los importes y las informaciones revelados en los estados financieros. Una auditoría comprende, también, una evaluación de los principios de contabilidad utilizados y de las estimaciones significativas hechas por la administración de la Compañía, así como una evaluación de la presentación general de los estados financieros. Consideramos que nuestras auditorías y el informe de los otros auditores constituyen una base razonable para fundamentar nuestra opinión.

En nuestra opinión, BASADA EN NUESTRAS AUDITORIAS Y EN EL INFORME DE OTROS AUDITORES, los mencionados estados financieros CONSOLIDADOS presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la situación financiera de Compañía XYZ Y FILIAL (ES) al 31 de

diciembre de XXX1 y XXXX y los resultados de sus operaciones y el flujo de efectivo por los años terminados en esas fechas, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en Chile.

(Firma) (Lugar y fecha)

**EJEMPLO DEL INFORME DEL AUDITOR CON UN PÁRRAFO
EXPLICATIVO DEBIDO A UNA INCERTIDUMBRE**

INFORME DE LOS AUDITORES INDEPENDIENTES

(Destinatario)

Hemos efectuado una auditoría al balance general de Compañía XYZ al 31 de diciembre de XXXX y a los correspondientes estados de resultados y de flujo de efectivo por el año terminado en esa fecha. La preparación de dichos estados financieros (que incluyen sus correspondientes notas) es responsabilidad de la administración de Compañía XYZ. Nuestra responsabilidad consiste en emitir una opinión sobre estos estados financieros, con base en la auditoría que efectuamos.

Nuestra auditoría fue efectuada de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en Chile. Tales normas requieren que planifiquemos y realicemos nuestro trabajo con el objeto de lograr un razonable grado de seguridad que los estados financieros están exentos de errores significativos. Una auditoría comprende el examen, a base de pruebas, de evidencias que respaldan los importes y las informaciones revelados en los estados financieros. Una auditoría comprende, también, una evaluación de los principios de contabilidad utilizados y de las estimaciones significativas hechas por la administración de la Compañía, así como una evaluación de la presentación general de los estados financieros. Consideramos que nuestra auditoría constituye una base razonable para fundamentar nuestra opinión.

En nuestra opinión, los mencionados estados financieros presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la situación financiera de Compañía XYZ al 31 de diciembre XXXX y los resultados de sus operaciones y el flujo de efectivo por el año terminado en esa fecha, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en Chile.

COMO SE EXPLICA EN NOTA X A LOS ESTADOS FINANCIEROS, LA COMPAÑÍA ES PARTE DEMANDADA EN UN JUICIO POR PRESUNTAS INFRACCIONES A CIERTOS DERECHOS DE PATENTE, POR EL CUAL SE RECLAMAN REGALIAS Y DAÑOS. LA COMPAÑÍA HA ENTABLADO

UNA CONTRA DEMANDA Y AMBAS ACCIONES ESTAN EN ETAPA DE PRUEBA. NO ES POSIBLE DETERMINAR EL RESULTADO FINAL DEL JUICIO. POR TANTO, NO SE HA HECHO PROVISION POR OBLIGACION ALGUNA QUE PUEDA ORIGINARSE DE LA ADJUDICACION DEL LITIGIO.

(Firma) (Lugar y fecha)

**EJEMPLO DEL INFORME DEL AUDITOR CON UN PÁRRAFO
EXPLICATIVO ORIGINADO DE UN CAMBIO EN LA APLICACIÓN DE
LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE
ACEPTADOS, CON EL CUAL EL AUDITOR ESTÁ DE ACUERDO**

INFORME DE LOS AUDITORES INDEPENDIENTES

(Destinatario)

Hemos efectuado una auditoría al balance general de Compañía XYZ al 31 de diciembre de XXXX y a los correspondientes estados de resultados y de flujo de efectivo por el año terminado en esa fecha. La preparación de dichos estados financieros (que incluyen sus correspondientes notas) es responsabilidad de la administración de Compañía XYZ. Nuestra responsabilidad consiste en emitir una opinión sobre estos estados financieros, con base en la auditoría que efectuamos.

Nuestra auditoría fue efectuada de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en Chile. Tales normas requieren que planifiquemos y realicemos nuestro trabajo con el objeto de lograr un razonable grado de seguridad que los estados financieros están exentos de errores significativos. Una auditoría comprende el examen, a base de pruebas, de evidencias que respaldan los importes y las informaciones revelados en los estados financieros. Una auditoría comprende, también, una evaluación de los principios de contabilidad utilizados y de las estimaciones significativas hechas por la administración de la Compañía, así como una evaluación de la presentación general de los estados financieros. Consideramos que nuestra auditoría constituye una base razonable para fundamentar nuestra opinión.

En nuestra opinión, los mencionados estados financieros presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la situación financiera de Compañía XYZ al 31 de diciembre XXXX y los resultados de sus operaciones y el flujo de efectivo por el año terminado en esa fecha, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en Chile.

COMO SE EXPLICA EN LA NOTA X A LOS ESTADOS FINANCIEROS, EN XXXX LA COMPAÑÍA CAMBIO EL METODO DE CALCULAR LA DEPRECIACION DEL ACTIVO FIJO.

(Firma) (Lugar y fecha)

**EJEMPLO DEL INFORME DEL AUDITOR CON UN PÁRRAFO DE
ÉNFASIS ORIGINADO POR LA NECESIDAD DE PRESENTAR
ESTADOS FINANCIEROS INDIVIDUALES NO CONSOLIDADOS**

INFORME DE LOS AUDITORES INDEPENDIENTES

(Destinatario)

Hemos efectuado una auditoría al balance general de Compañía XYZ al 31 de diciembre de XXXX y a los correspondientes estados de resultados y de flujo de efectivo por el año terminado en esa fecha. La preparación de dichos estados financieros (que incluyen sus correspondientes notas) es responsabilidad de la administración de Compañía XYZ. Nuestra responsabilidad consiste en emitir una opinión sobre estos estados financieros, con base en la auditoría que efectuamos.

Nuestra auditoría fue efectuada de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en Chile. Tales normas requieren que planifiquemos y realicemos nuestro trabajo con el objeto de lograr un razonable grado de seguridad que los estados financieros están exentos de errores significativos. Una auditoría comprende el examen, a base de pruebas, de evidencias que respaldan los importes y las informaciones revelados en los estados financieros. Una auditoría comprende, también, una evaluación de los principios de contabilidad utilizados y de las estimaciones significativas hechas por la administración de la Compañía, así como una evaluación de la presentación general de los estados financieros. Consideramos que nuestra auditoría constituye una base razonable para fundamentar nuestra opinión.

LOS PRESENTES ESTADOS FINANCIEROS FUERON PREPARADOS PARA CUMPLIR CON LOS REQUISITOS DE LA SUPERINTENDENCIA DE XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX Y NO INTENTAN SER PRESENTADOS EN CONFORMIDAD CON PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS EN CHILE.

En nuestra opinión, los mencionados estados financieros presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la situación financiera de Compañía XYZ al 31 de diciembre XXXX y los resultados de sus operaciones y el flujo de efectivo por el año terminado en esa fecha, de acuerdo con los principios DESCRITOS EN LA NOTA X.

ESTE INFORME SE PRESENTA SOLAMENTE PARA LA INFORMACION Y USO DEL DIRECTORIO Y ADMINISTRACIÓN DE LA COMPAÑIA XYZ Y LA SUPERINTENDENCIA DE XXXXXXXXXXXXXXXXXX Y DEBE SER LEIDO EN CONJUNTO CON NUESTRO INFORME SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS DE LA COMPAÑIA ABC EMITIDO EN ESTA MISMA FECHA.

(Firma) (Lugar y fecha)

**EJEMPLO DEL INFORME DEL AUDITOR CON UN PÁRRAFO DE
ENFASIS ORIGINADO POR LA NECESIDAD DE PRESENTAR
ESTADOS FINANCIEROS INDIVIDUALES NO CONSOLIDADOS**

INFORME DE LOS AUDITORES INDEPENDIENTES

(Destinatario)

Hemos efectuado una auditoría al balance general de Compañía XYZ al 31 de diciembre de XXXX y a los correspondientes estados de resultados y de flujo de efectivo por el año terminado en esa fecha. La preparación de dichos estados financieros (que incluyen sus correspondientes notas) es responsabilidad de la administración de Compañía XYZ. Nuestra responsabilidad consiste en emitir una opinión sobre estos estados financieros, con base en la auditoría que efectuamos.

Nuestra auditoría fue efectuada de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en Chile. Tales normas requieren que planifiquemos y realicemos nuestro trabajo con el objeto de lograr un razonable grado de seguridad que los estados financieros están exentos de errores significativos. Una auditoría comprende el examen, a base de pruebas, de evidencias que respaldan los importes y las informaciones revelados en los estados financieros. Una auditoría comprende, también, una evaluación de los principios de contabilidad utilizados y de las estimaciones significativas hechas por la administración de la Compañía, así como una evaluación de la presentación general de los estados financieros. Consideramos que nuestra auditoría constituye una base razonable para fundamentar nuestra opinión.

LOS MENCIONADOS ESTADOS FINANCIEROS HAN SIDO PREPARADOS PARA REFLEJAR LA SITUACION FINANCIERA INDIVIDUAL DE COMPAÑIA XYZ, A BASE DE LOS CRITERIOS DESCRITOS EN NOTA N° _____, ANTES DE PROCEDER A LA CONSOLIDACIÓN, LINEA A LINEA, DE LOS ESTADOS FINANCIEROS DE LAS FILIALES DETALLADAS EN NOTA N° _____. EN CONSECUENCIA, PARA SU ADECUADA INTERPRETACIÓN, ESTOS ESTADOS FINANCIEROS INDIVIDUALES DEBEN SER LEIDOS Y ANALIZADOS EN CONJUNTO CON LOS ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS DE COMPAÑIA XYZ Y SUS FILIALES, LOS QUE SON REQUERIDOS POR LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS EN CHILE.

En nuestra opinión, los mencionados estados financieros individuales presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la situación financiera de Compañía XYZ al 31 de diciembre de XXXX y los resultados de sus operaciones y el flujo de efectivo por el año terminado en esa fecha. de acuerdo con los Principios descritos en la Nota N°

(Firma) (Lugar y fecha)

MODELO DE NOTA A LOS ESTADOS FINANCIEROS

Nota X Resumen de los Principales Criterios Contables Aplicados.

(a) General:

Los presentes estados financieros individuales han sido preparados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en Chile «y normas impartidas por la Superintendencia de Valores y Seguros»⁽¹⁾ excepto por las inversiones en filiales, las que están registradas en una sola línea del balance general a su valor patrimonial proporcional, y, por lo tanto, no han sido consolidadas línea a línea. Este tratamiento no modifica el resultado neto del ejercicio ni el patrimonio.

Estos estados financieros han sido emitidos sólo para los efectos de hacer un análisis individual de la Sociedad y, en consideración a ello, deben ser leídos en conjunto con los estados financieros consolidados, que son requeridos por los principios de contabilidad generalmente aceptados en Chile.

¹⁾ La frase entre comillas debe ser usada en el caso de Sociedades Anónimas Abiertas.

**EJEMPLO DEL INFORME DEL AUDITOR CON SALVEDADES POR
UNA LIMITACIÓN AL ALCANCE DE LA AUDITORÍA, DEBIDO A QUE
EL AUDITOR NO PRESENCIÓ LA TOMA DE INVENTARIOS FÍSICOS.**

INFORME DE LOS AUDITORES INDEPENDIENTES

(Destinatario)

Hemos efectuado una auditoría al balance general de Compañía XYZ al 31 de diciembre de XXXX y a los correspondientes estados de resultados y de flujo de efectivo por el año terminado en esa fecha. La preparación de dichos estados financieros (que incluyen sus correspondientes notas) es responsabilidad de la administración de Compañía XYZ. Nuestra responsabilidad consiste en emitir una opinión sobre estos estados financieros, con base en la auditoría que efectuamos.

EXCEPTO POR LO QUE SE EXPLICA EN EL PARRAFO SIGUIENTE, nuestra auditoría fue efectuada de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en Chile. Tales normas requieren que planifiquemos y realicemos nuestro trabajo con el objeto de lograr un razonable grado de seguridad que los estados financieros están exentos de errores significativos. Una auditoría comprende el examen, a base de pruebas, de evidencias que respaldan los importes y las informaciones revelados en los estados financieros. Una auditoría comprende, también, una evaluación de los principios de contabilidad utilizados y de las estimaciones significativas hechas por la administración de la Compañía, así como una evaluación de la presentación general de los estados financieros. Consideramos que nuestra auditoría constituye una base razonable para fundamentar nuestra opinión.

NO PRESENCIAMOS LA TOMA DE INVENTARIOS FISICOS DE MERCADERIAS AL 31 DE DICIEMBRE DE XXXX YA QUE ESA FECHA FUE ANTERIOR A LA EPOCA EN QUE INICIALMENTE FUIMOS CONTRATADOS COMO AUDITORES DE LA COMPAÑIA. DEBIDO A LA NATURALEZA DE LOS REGISTROS DE LA COMPAÑIA, NO PUDIMOS SATISFACERNOS DE LAS CANTIDADES DE LAS MERCADERIAS POR MEDIO DE OTROS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.

En nuestra opinión, EXCEPTO POR LOS EFECTOS DE AQUELLOS AJUSTES, DE HABERSE REQUERIDO ALGUNO, QUE PUDIERAN HABER SIDO NECESARIOS SI HUBIERAMOS PRESENCIADO LA TOMA DE LOS INVENTARIOS FISICOS DE MERCADERIAS, los estados financieros

mencionados en el primer párrafo presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la situación financiera de la Compañía XYZ al 31 de diciembre de XXXX y los resultados de sus operaciones y el flujo de efectivo por el año terminado en esa fecha, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en Chile.

(Firma) (Lugar y fecha)

Modelo N°. 8

**EJEMPLO DE INFORME DEL AUDITOR CUANDO ESTE HA SIDO
CONTRATADO PARA INFORMAR SÓLO SOBRE EL
BALANCE GENERAL**

INFORME DE LOS AUDITORES INDEPENDIENTES

(Destinatario)

Hemos efectuado una auditoría al balance general de Compañía XYZ al 31 de diciembre de XXXX. La preparación de ESTE ESTADO FINANCIERO (que incluye sus correspondientes notas) es responsabilidad de la administración de Compañía XYZ. Nuestra responsabilidad consiste en emitir una opinión sobre este estado financiero, con base en la auditoría que efectuamos.

Nuestra auditoría fue efectuada de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en Chile. Tales normas requieren que planifiquemos y realicemos nuestro trabajo con el objeto de lograr un razonable grado de seguridad que los estados financieros están exentos de errores significativos. Una auditoría comprende el examen, a base de pruebas, de evidencias que respaldan los importes y las informaciones revelados en el balance general. Una auditoría comprende, también, una evaluación de los principios de contabilidad utilizados y de las estimaciones significativas hechas por la administración de la Compañía, así como una evaluación de la presentación general DEL BALANCE GENERAL. Consideramos que nuestra auditoría constituye una base razonable para fundamentar nuestra opinión.

En nuestra opinión, EL MENCIONADO BALANCE GENERAL PRESENTA razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la situación financiera de Compañía XYZ al 31 de diciembre XXXX, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en Chile.

(Firma) (Lugar y fecha)
Modelo N°. 9

**EJEMPLO DE INFORME DEL AUDITOR CON SALVEDADES DEBIDO
A UNA DESVIACIÓN EN LA APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE
CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS**

INFORME DE LOS AUDITORES INDEPENDIENTES

(Destinatario)

Hemos efectuado una auditoría al balance general de Compañía XYZ al 31 de diciembre de XXXX y a los correspondientes estados de resultados y de flujo de efectivo por el año terminado en esa fecha. La preparación de dichos estados financieros (que incluyen sus correspondientes notas) es responsabilidad de la administración de Compañía XYZ. Nuestra responsabilidad consiste en emitir una opinión sobre estos estados financieros, con base en la auditoría que efectuamos.

Nuestra auditoría fue efectuada de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en Chile. Tales normas requieren que planifiquemos y realicemos nuestro trabajo con el objeto de lograr un razonable grado de seguridad que los estados financieros están exentos de errores significativos. Una auditoría comprende el examen, a base de pruebas, de evidencias que respaldan los importes y las informaciones revelados en los estados financieros. Una auditoría comprende, también, una evaluación de los principios de contabilidad utilizados y de las estimaciones significativas hechas por la administración de la Compañía, así como una evaluación de la presentación general de los estados financieros. Consideramos que nuestra auditoría constituye una base razonable para fundamentar nuestra opinión.

LA COMPAÑIA XYZ HA EXCLUIDO DEL BALANCE GENERAL AL 31 DE DICIEMBRE DE XXXX ACTIVOS FIJOS Y OBLIGACIONES POR CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO, QUE DEBEN CAPITALIZARSE DE ACUERDO CON PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS EN CHILE. SI SE HUBIERAN CAPITALIZADO ESTAS OBLIGACIONES, EL ACTIVO FIJO HABRIA AUMENTADO EN \$..... . EL PASIVO A LARGO PLAZO HABRIA AUMENTADO EN \$.....Y LA UTILIDAD NETA DEL AÑO HABRIA DISMINUIDO EN \$..... .

En nuestra opinión, EXCEPTO POR LOS EFECTOS DE NO CAPITALIZAR CIERTAS OBLIGACIONES POR CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO, SEGUN SE EXPLICA EN EL PARRAFO ANTERIOR, los mencionados estados financieros presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la

situación financiera de Compañía XYZ al 31 de diciembre XXXX y los resultados de sus operaciones y el flujo de efectivo por el año terminado en esa fecha, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en Chile.

(Firma) (Lugar y fecha)

EJEMPLO DE INFORME DEL AUDITOR CON SALVEDADES DEBIDO A UNA DESVIACIÓN EN LA APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS (MISMA SITUACIÓN DEL MODELO N°. 9), PERO LA SITUACIÓN QUE DA ORIGEN A LA SALVEDAD Y SUS EFECTOS SE EXPLICAN MÁS AMPLIAMENTE EN UNA NOTA A LOS ESTADOS FINANCIEROS

INFORME DE LOS AUDITORES INDEPENDIENTES

(Destinatario)

Hemos efectuado una auditoría al balance general de Compañía XYZ al 31 de diciembre de XXXX y a los correspondientes estados de resultados y de flujo de efectivo por el año terminado en esa fecha. La preparación de dichos estados financieros (que incluyen sus correspondientes notas) es responsabilidad de la administración de Compañía XYZ. Nuestra responsabilidad consiste en emitir una opinión sobre estos estados financieros, con base en la auditoría que efectuamos.

Nuestra auditoría fue efectuada de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en Chile. Tales normas requieren que planifiquemos y realicemos nuestro trabajo con el objeto de lograr un razonable grado de seguridad que los estados financieros están exentos de errores significativos. Una auditoría comprende el examen, a base de pruebas, de evidencias que respaldan los importes y las informaciones revelados en los estados financieros. Una auditoría comprende, también, una evaluación de los principios de contabilidad utilizados y de las estimaciones significativas hechas por la administración de la Compañía, así como una evaluación de la presentación general de los estados financieros. Consideramos que nuestra auditoría constituye una base razonable para fundamentar nuestra opinión.

COMO SE EXPLICA MAS AMPLIAMENTE EN LA NOTA X A LOS ESTADOS FINANCIEROS, COMPAÑIA XYZ HA EXCLUIDO DEL ACTIVO FIJO Y PASIVO A LARGO PLAZO EN EL BALANCE GENERAL ADJUNTO CIERTAS OBLIGACIONES POR CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO, QUE DEBEN CAPITALIZARSE, DE ACUERDO CON PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS EN CHILE.

En nuestra opinión, EXCEPTO POR LOS EFECTOS DE NO CAPITALIZAR CIERTAS OBLIGACIONES POR CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO, SEGUN SE EXPLICA EN EL PARRAFO ANTERIOR, los mencionados estados

financieros presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la situación financiera de Compañía XYZ al 31 de diciembre XXXX y los resultados de sus operaciones y el flujo de efectivo por el año terminado en esa fecha, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en Chile.

(Firma) (Lugar y fecha)

**EJEMPLO DE INFORME DEL AUDITOR CON SALVEDADES POR UNA
DESVIACIÓN EN LA APLICACION DE LOS PRINCIPIOS DE
CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS, A RAÍZ DE QUE
LOS ESTADOS FINANCIEROS OMITEN INFORMACIÓN ESENCIAL O
RELEVANTE**

INFORME DE LOS AUDITORES INDEPENDIENTES

(Destinatario)

Hemos efectuado una auditoría al balance general de Compañía XYZ al 31 de diciembre de XXXX y a los correspondientes estados de resultados y de flujo de efectivo por el año terminado en esa fecha. La preparación de dichos estados financieros (que incluyen sus correspondientes notas) es responsabilidad de la administración de Compañía XYZ. Nuestra responsabilidad consiste en emitir una opinión sobre estos estados financieros, con base en la auditoría que efectuamos.

Nuestra auditoría fue efectuada de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en Chile. Tales normas requieren que planifiquemos y realicemos nuestro trabajo con el objeto de lograr un razonable grado de seguridad que los estados financieros están exentos de errores significativos. Una auditoría comprende el examen, a base de pruebas, de evidencias que respaldan los importes y las informaciones revelados en los estados financieros. Una auditoría comprende, también, una evaluación de los principios de contabilidad utilizados y de las estimaciones significativas hechas por la administración de la Compañía, así como una evaluación de la presentación general de los estados financieros. Consideramos que nuestra auditoría constituye una base razonable para fundamentar nuestra opinión.

LOS ESTADOS FINANCIEROS ADJUNTOS NO REVELAN (explicar la naturaleza de las declaraciones omitidas), EN NUESTRA OPINION LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS EN CHILE, REQUIEREN QUE SE REVELE ESTA INFORMACION.

En nuestra opinión, EXCEPTO POR LA OMISION DE LA INFORMACION DESCRITA EN EL PARRAFO ANTERIOR, los mencionados estados financieros presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la situación

financiera de Compañía XYZ al 31 de diciembre XXXX y los resultados de sus operaciones y el flujo de efectivo por el año terminado en esa fecha, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en Chile.

(Firma) (Lugar y fecha)

**EJEMPLO DE INFORME DEL AUDITOR CON SALVEDADES POR
UNA DESVIACIÓN EN LA APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE
CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS, A RAÍZ DE LA
OMISIÓN DEL ESTADO DE FLUJO DE EFECTIVO.**

INFORME DE LOS AUDITORES INDEPENDIENTES

(Destinatario)

Hemos efectuado una auditoría al balance general de Compañía XYZ al 31 de diciembre de XXXX y AL CORRESPONDIENTE ESTADO DE RESULTADOS por el año terminado en esa fecha. La preparación de dichos estados financieros (que incluyen sus correspondientes notas) es responsabilidad de la administración de Compañía XYZ. Nuestra responsabilidad consiste en emitir una opinión sobre estos estados financieros, con base en la auditoría que efectuamos.

Nuestra auditoría fue efectuada de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en Chile. Tales normas requieren que planifiquemos y realicemos nuestro trabajo con el objeto de lograr un razonable grado de seguridad que los estados financieros están exentos de errores significativos. Una auditoría comprende el examen, a base de pruebas, de evidencias que respaldan los importes y las informaciones revelados en los estados financieros. Una auditoría comprende, también, una evaluación de los principios de contabilidad utilizados y de las estimaciones significativas hechas por la administración de la Compañía, así como una evaluación de la presentación general de los estados financieros. Consideramos que nuestra auditoría constituye una base razonable para fundamentar nuestra opinión.

COMPañIA XYZ DECIDIÓ NO PRESENTAR EL ESTADO DE FLUJO DE EFECTIVO POR EL AÑO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE XXXX. LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS EN CHILE REQUIEREN QUE SE PRESENTE ESTE ESTADO.

En nuestra opinión, EXCEPTO QUE LA OMISION DEL ESTADO DE FLUJO DE EFECTIVO TRAE COMO RESULTADO UNA PRESENTACION INCOMPLETA, SEGUN SE EXPLICA EN EL PARRAFO ANTERIOR, los mencionados estados financieros presentan razonablemente, en todos sus aspectos

significativos, la situación financiera de Compañía XYZ al 31 de diciembre de XXXX y LOS RESULTADOS DE SUS OPERACIONES por el año terminado en esa fecha, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en Chile.

(Firma) (Lugar y fecha)

**EJEMPLO DE INFORME DEL AUDITOR CON SALVEDADES DEBIDO
A QUE LA ADMINISTRACIÓN DE LA ENTIDAD NO HA DADO UNA
JUSTIFICACIÓN RAZONABLE PARA EFECTUAR UN CAMBIO EN LA
APLICACIÓN DE UN PRINCIPIO DE CONTABILIDAD**

INFORME DE LOS AUDITORES INDEPENDIENTES

(Destinatario)

Hemos efectuado una auditoría al balance general de Compañía XYZ al 31 de diciembre de XXXX y a los correspondientes estados de resultados y de flujo de efectivo por el año terminado en esa fecha. La preparación de dichos estados financieros (que incluyen sus correspondientes notas) es responsabilidad de la administración de Compañía XYZ. Nuestra responsabilidad consiste en emitir una opinión sobre estos estados financieros, con base en la auditoría que efectuamos.

Nuestra auditoría fue efectuada de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en Chile. Tales normas requieren que planifiquemos y realicemos nuestro trabajo con el objeto de lograr un razonable grado de seguridad que los estados financieros están exentos de errores significativos. Una auditoría comprende el examen, a base de pruebas, de evidencias que respaldan los importes y las informaciones revelados en los estados financieros. Una auditoría comprende, también, una evaluación de los principios de contabilidad utilizados y de las estimaciones significativas hechas por la administración de la Compañía, así como una evaluación de la presentación general de los estados financieros. Consideramos que nuestra auditoría constituye una base razonable para fundamentar nuestra opinión.

COMO SE EXPLICA MAS AMPLIAMENTE EN LA NOTA X A LOS ESTADOS FINANCIEROS, COMPAÑIA XYZ ADOPTO EN XXXX, (describir el método recientemente adoptado), EN TANTO QUE ANTERIORMENTE USABA (descripción del método anterior). AUNQUE EL USO DEL (descripción del método recientemente adoptado) ESTA DE ACUERDO CON PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS EN CHILE, EN NUESTRA OPINION, COMPAÑIA XYZ NO HA PROPORCIONADO LA JUSTIFICACION RAZONABLE PARA HACER TAL CAMBIO, COMO LO REQUIEREN LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS EN CHILE.

En nuestra opinión, EXCEPTO POR EL CAMBIO EN EL PRINCIPIO DE CONTABILIDAD QUE SE MENCIONA EN EL PARRAFO ANTERIOR, los mencionados estados financieros presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la situación financiera de Compañía XYZ al 31 de diciembre de XXXX y los resultados de sus operaciones y el flujo de efectivo por el año terminado en esa fecha, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en Chile.

(Firma) (Lugar y fecha)

**EJEMPLO DE INFORME DEL AUDITOR CON UNA OPINIÓN
ADVERSA.**

INFORME DE LOS AUDITORES INDEPENDIENTES

(Destinatario)

Hemos efectuado una auditoría al balance general de Compañía XYZ al 31 de diciembre de XXXX y a los correspondientes estados de resultados y de flujo de efectivo por el año terminado en esa fecha. La preparación de dichos estados financieros (que incluyen sus correspondientes notas) es responsabilidad de la administración de Compañía XYZ. Nuestra responsabilidad consiste en emitir una opinión sobre estos estados financieros, con base en la auditoría que efectuamos.

Nuestra auditoría fue efectuada de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en Chile. Tales normas requieren que planifiquemos y realicemos nuestro trabajo con el objeto de lograr un razonable grado de seguridad que los estados financieros están exentos de errores significativos. Una auditoría comprende el examen, a base de pruebas, de evidencias que respaldan los importes y las informaciones revelados en los estados financieros. Una auditoría comprende, también, una evaluación de los principios de contabilidad utilizados y de las estimaciones significativas hechas por la administración de la Compañía, así como una evaluación de la presentación general de los estados financieros. Consideramos que nuestra auditoría constituye una base razonable para fundamentar nuestra opinión.

COMO SE EXPLICA MAS AMPLIAMENTE EN LA NOTA X A LOS ESTADOS FINANCIEROS, COMPAÑIA XYZ REGISTRA SUS ACTIVOS FIJOS A VALORES DE AVALUO FISCAL Y CALCULA LA DEPRECIACION SOBRE DICHOS VALORES. ADEMAS, LA COMPAÑIA NO HACE PROVISION PARA IMPUESTO A LA RENTA POR LAS DIFERENCIAS ENTRE RENTA FINANCIERA Y RENTA TRIBUTARIA QUE SE ORIGINAN DEL USO, PARA EFECTOS TRIBUTARIOS, DEL METODO DE DECLARAR LA RENTA BRUTA A BASE DE INGRESOS PERCIBIDOS POR VENTAS A PLAZO EN EL CASO DE CIERTAS VENTAS. LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS EN CHILE EXIGEN QUE LOS ACTIVOS FIJOS SE EXPRESEN EN UN VALOR QUE NO SOBREPASE EL COSTO DE ESTOS MENOS DEPRECIACION

BASADA EN DICHOS IMPORTES Y QUE SE HAGA PROVISION PARA EL IMPORTE DEL IMPUESTO A LA RENTA DIFERIDO, CUANDO PROCEDA.

COMO CONSECUENCIA DE LAS DESVIACIONES EN LA APLICACION DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS EN CHILE A QUE SE HA HECHO MENCION, AL 31 DE DICIEMBRE DE XXXX EL VALOR DE LAS EXISTENCIAS ESTA AUMENTADO EN \$ POR LA INCLUSION, DENTRO DE GASTOS INDIRECTOS DE FABRICACION, DEL EXCESO DE DEPRECIACION SOBRE LA QUE HABRIA RESULTADO SI SE HUBIERA DEPRECIADO A BASE DEL COSTO DE LOS ACTIVOS FIJOS; EL VALOR DE LOS ACTIVOS FIJOS MENOS DEPRECIACION ACUMULADA ESTA REGISTRADO CON \$..... EN EXCESO DEL VALOR BASADO EN EL COSTO; Y LOS IMPUESTOS A LA RENTA DIFERIDOS POR \$..... NO HAN SIDO REGISTRADOS, LO QUE RESULTA EN UN AUMENTO DE \$..... EN UTILIDADES RETENIDAS Y UN EXCESO DE RESERVA PARA TASACION DE \$..... . POR EL AÑO TERMINADO AL 31 DE DICIEMBRE DE XXXX EL COSTO DE MERCANCIAS VENDIDAS ESTA AUMENTADO EN \$..... POR LOS EFECTOS DE LA CONTABILIDAD PARA DEPRECIACION ANTES MENCIONADOS, Y NO SE HA HECHO PROVISION PARA IMPUESTOS DIFERIDOS POR \$..... LO QUE DA POR RESULTADO UN AUMENTO DE \$..... EN LA UTILIDAD NETA.

En nuestra opinión, debido a los efectos de los asuntos mencionados en los párrafos anteriores, los mencionados estados financieros NO PRESENTAN RAZONABLEMENTE, EN CONFORMIDAD CON PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS EN CHILE, LA SITUACION FINANCIERA DE LA COMPAÑIA XYZ AL 31 DE DICIEMBRE DE XXXX NI LOS RESULTADOS DE SUS OPERACIONES NI EL FLUJO DE EFECTIVO POR EL AÑO TERMINADO EN ESA FECHA.

(Firma) (Lugar y fecha)

**EJEMPLO DE INFORME DEL AUDITOR CON UNA OPINIÓN
ADVERSA CUANDO NO SE PRESENTAN ESTADOS FINANCIEROS
CONSOLIDADOS**

INFORME DE LOS AUDITORES INDEPENDIENTES

(Destinatario)

Hemos efectuado una auditoría al balance general de Compañía XYZ al 31 de diciembre de XXXX y a los correspondientes estados de resultados y de flujo de efectivo por el año terminado en esa fecha. La preparación de dichos estados financieros (que incluyen sus correspondientes notas) es responsabilidad de la administración de Compañía XYZ. Nuestra responsabilidad consiste en emitir una opinión sobre estos estados financieros, con base en la auditoría que efectuamos.

Nuestra auditoría fue efectuada de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en Chile. Tales normas requieren que planifiquemos y realicemos nuestro trabajo con el objeto de lograr un razonable grado de seguridad que los estados financieros están exentos de errores significativos. Una auditoría comprende el examen, a base de pruebas, de evidencias que respaldan los importes y las informaciones revelados en los estados financieros. Una auditoría comprende, también, una evaluación de los principios de contabilidad utilizados y de las estimaciones significativas hechas por la administración de la Compañía, así como una evaluación de la presentación general de los estados financieros. Consideramos que nuestra auditoría constituye una base razonable para fundamentar nuestra opinión.

DE ACUERDO CON LO DISPUESTO EN EL BOLETIN TECNICO N° 42 «Contabilización de Inversiones en Empresas y en Instrumentos Financieros» DEL COLEGIO DE CONTADORES DE CHILE A. G., LAS SOCIEDADES QUE TENGAN INVERSIONES PERMANENTES EN OTRAS EMPRESAS QUE SUPERAN EL CINCUENTA POR CIENTO DEL CAPITAL CON DERECHO A VOTO O QUE TENGAN UN INTERES QUE ASEGURE EL CONTROL DE LA ADMINISTRACION, DEBERAN PREPARAR ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS. LA COMPAÑIA XYZ NO HA CONSOLIDADO SUS ESTADOS FINANCIEROS CON LOS DE LA(S) FILIAL(ES) INDICADA(S) EN LA NOTA X. DE HABERSE EFECTUADO

LA CONSOLIDACION, LOS ACTIVOS Y PASIVOS SE HUBIESEN INCREMENTADO EN \$....., SEGUN LA DISTRIBUCION INDICADA EN LA NOTA Z A LOS ESTADOS FINANCIEROS, COMO TAMBIEN, LAS CIFRAS DE LOS COMPONENTES DE LOS ESTADOS DE RESULTADOS Y DE FLUJO DE EFECTIVO, HUBIESEN SIDO OTRAS, SIN AFECTAR EL PATRIMONIO NETO NI LA UTILIDAD (PERDIDA) NETA DEL AÑO.

En nuestra opinión, DEBIDO A LOS EFECTOS INDICADOS EN EL PARRAFO ANTERIOR QUE SE PRODUCE AL NO HABER EFECTUADO UNA CONSOLIDACION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS, LOS MENCIONADOS ESTADOS FINANCIEROS NO PRESENTAN RAZONABLEMENTE, EN CONFORMIDAD CON PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS EN CHILE, LA SITUACION FINANCIERA DE LA COMPAÑIA XYZ AL 31 DE DICIEMBRE DE XXXX NI LOS RESULTADOS DE SUS OPERACIONES NI EL FLUJO DE EFECTIVO POR EL AÑO TERMINADO EN ESA FECHA.

(Firma) (Lugar y fecha)

Nota - Este modelo no debe aplicarse cuando los estados financieros consolidados se presentan por separado de los estados financieros individuales de la Casa Matriz (Ver párrafo 35 de esta Sección y Modelo N° 6).

**EJEMPLO DE INFORME DEL AUDITOR CON UNA ABSTENCIÓN DE
OPINIÓN, DEBIDO A LIMITACIONES EN EL ALCANCE DE LA
AUDITORÍA**

INFORME DE LOS AUDITORES INDEPENDIENTES

(Destinatario)

FUIMOS CONTRATADOS PARA EFECTUAR LA AUDITORIA DEL balance general de Compañía XYZ al 31 de diciembre de XXXX y de los correspondientes estados de resultados y de flujo de efectivo por el año terminado en esa fecha. La preparación de dichos estados financieros (que incluyen sus correspondientes notas) es responsabilidad de la administración de Compañía ABC.

LA COMPAÑIA NO TOMO INVENTARIO FISICO DE LA MERCADERIA REGISTRADA EN LOS ESTADOS FINANCIEROS ADJUNTOS EN \$..... AL 31 DE DICIEMBRE DE XXXX. ADEMAS, NO SE DISPONE DE EVIDENCIA QUE RESPALDE EL COSTO DE LOS ACTIVOS FIJOS ADQUIRIDOS CON ANTERIORIDAD AL 31 DE DICIEMBRE DE XXXX. LOS REGISTROS DE COMPAÑIA ABC NO PERMITEN LA APLICACION DE PROCEDIMIENTOS ALTERNATIVOS DE AUDITORIA, RESPECTO DE LOS INVENTARIOS NI DEL COSTO DE TALES ACTIVOS.

DEBIDO A QUE COMPAÑIA XYZ NO PRACTICO RECUEENTOS FISICOS DE INVENTARIOS Y NO PUDIMOS APLICAR PROCEDIMIENTOS ALTERNATIVOS ADECUADOS RESPECTO DE LOS INVENTARIOS Y EL COSTO DE LOS ACTIVOS FIJOS, EL ALCANCE DE NUESTRO TRABAJO NO FUE SUFICIENTE PARA PERMITIRNOS EXPRESAR, Y NO EXPRESAMOS, UNA OPINION SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS MENCIONADOS.

(Firma) (Lugar y fecha).

**EJEMPLO DE INFORME DEL AUDITOR CON UNA ABSTENCIÓN DE
OPINIÓN, DEBIDO A PROBLEMAS DE EMPRESA EN MARCHA**

INFORME DE LOS AUDITORES INDEPENDIENTES

(Destinatario)

Hemos efectuado una auditoría al balance general de Compañía XYZ al 31 de diciembre de XXXX y a los correspondientes estados de resultados y de flujo de efectivo por el año terminado en esa fecha. La preparación de dichos estados financieros (que incluyen sus correspondientes notas) es responsabilidad de la administración de Compañía XYZ. Nuestra responsabilidad consiste en emitir una opinión sobre estos estados financieros, con base en la auditoría que efectuamos.

Nuestra auditoría fue efectuada de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en Chile. Tales normas requieren que planifiquemos y realicemos nuestro trabajo con el objeto de lograr un razonable grado de seguridad que los estados financieros están exentos de errores significativos. Una auditoría comprende el examen, a base de pruebas, de evidencias que respaldan los importes y las informaciones revelados en los estados financieros. Una auditoría comprende, también, una evaluación de los principios de contabilidad utilizados y de las estimaciones significativas hechas por la administración de la Compañía, así como una evaluación de la presentación general de los estados financieros. Consideramos que nuestra auditoría PROPORCIONA una base razonable para LAS DECLARACIONES QUE SE HACEN EN EL PARRAFO SIGUIENTE.

COMO SE DESPRENDE DE LA LECTURA DE LOS ESTADOS FINANCIEROS, DEBIDO A LA CONTRACCION DEL MERCADO EN QUE OPERA LA COMPAÑIA, LA MISMA ENFRENTA UNA SITUACION DE PERDIDA OPERACIONAL Y DE DEFICIT PATRIMONIAL Y DE CAPITAL DE TRABAJO, OPERANDO EN LA ACTUALIDAD POR DEBAJO DE SU CAPACIDAD INSTALADA. LA CONTINUIDAD DE LAS OPERACIONES DE LA COMPAÑIA DEPENDERA DE UN CAMBIO DE CIRCUNSTANCIAS QUE REVIERTA TALES SITUACIONES. DEBIDO A QUE NO ES POSIBLE DETERMINAR SI COMPAÑIA XYZ ESTA EN CONDICIONES DE

CONTINUAR COMO EMPRESA EN MARCHA, NO PODEMOS EXPRESAR,
Y NO EXPRESAMOS, UNA OPINION SOBRE LOS ESTADOS
FINANCIEROS MENCIONADOS.

(Firma) (Lugar y fecha).

**EJEMPLO DEL INFORME DEL AUDITOR SOBRE ESTADOS
FINANCIEROS COMPARATIVOS, CUANDO SE EMITE UNA OPINIÓN
CON SALVEDADES SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS DEL AÑO
ACTUAL Y UNA OPINIÓN SIN SALVEDADES SOBRE LOS ESTADOS
FINANCIEROS DEL AÑO ANTERIOR**

INFORME DE LOS AUDITORES INDEPENDIENTES

(Destinatario)

Hemos efectuado una auditoría a LOS BALANCES GENERALES de Compañía XYZ al 31 de diciembre de XXX2 y XXX1 y a los correspondientes estados de resultados y de flujo de efectivo por LOS AÑOS TERMINADOS EN ESAS FECHAS. La preparación de dichos estados financieros (que incluyen sus correspondientes notas) es responsabilidad de la administración de Compañía XYZ. Nuestra responsabilidad consiste en emitir una opinión sobre estos estados financieros, con base en las auditorías que efectuamos.

Nuestras auditorías fueron efectuadas de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en Chile. Tales normas requieren que planifiquemos y realicemos nuestro trabajo con el objeto de lograr un razonable grado de seguridad que los estados financieros están exentos de errores significativos. Una auditoría comprende el examen, a base de pruebas, de evidencias que respaldan los importes y las informaciones revelados en los estados financieros. Una auditoría comprende, también, una evaluación de los principios de contabilidad utilizados y de las estimaciones significativas hechas por la administración de la Compañía, así como una evaluación de la presentación general de los estados financieros. Consideramos que nuestras auditorías constituyen una base razonable para fundamentar nuestra opinión.

COMPAÑIA XYZ HA EXCLUIDO DEL BALANCE GENERAL AL 31 DE DICIEMBRE DE XXX2, ACTIVOS FIJOS Y OBLIGACIONES POR CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO QUE DEBEN CAPITALIZARSE DE ACUERDO CON PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS EN CHILE. SI SE HUBIERAN CAPITALIZADO ESTAS OBLIGACIONES, EL ACTIVO FIJO HABRIA AUMENTADO EN \$..... . EL PASIVO A LARGO PLAZO HABRIA AUMENTADO EN \$.....Y LA UTILIDAD NETA DEL AÑO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE XXX2 HABRIA DISMINUIDO EN \$

En nuestra opinión, EXCEPTO POR LOS EFECTOS EN LOS ESTADOS FINANCIEROS AL 31 DE DICIEMBRE DE XXX2 DE NO CAPITALIZAR LAS OBLIGACIONES POR CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO, SEGUN SE EXPLICA EN EL PARRAFO ANTERIOR, los mencionados estados financieros presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la situación financiera de Compañía XYZ al 31 de diciembre de XXX2 y XXX1 y los resultados de sus operaciones y el flujo de efectivo por LOS AÑOS TERMINADOS EN ESAS FECHAS, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en Chile.

(Firma) (Lugar y fecha)

**EJEMPLO DEL INFORME DEL AUDITOR SOBRE ESTADOS
FINANCIEROS COMPARATIVOS, CUANDO SE EMITE UNA OPINIÓN
SIN SALVEDADES SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS DEL AÑO
ACTUAL Y SOBRE EL BALANCE GENERAL DEL AÑO ANTERIOR, Y
UNA ABSTENCIÓN DE OPINIÓN SOBRE LOS ESTADOS DE
RESULTADOS Y DE FLUJO DE EFECTIVO
DEL AÑO ANTERIOR**

INFORME DE LOS AUDITORES INDEPENDIENTES

(Destinatario)

Hemos efectuado una auditoría a LOS BALANCES GENERALES de Compañía XYZ al 31 de diciembre de XXX2 y XXX1 y a los correspondientes estados de resultados y de flujo de efectivo por LOS AÑOS TERMINADOS EN ESAS FECHAS. La preparación de dichos estados financieros (que incluyen sus correspondientes notas) es responsabilidad de la administración de Compañía XYZ. Nuestra responsabilidad consiste en emitir una opinión sobre estos estados financieros, con base en las auditorías que efectuamos.

EXCEPTO POR LO QUE SE INDICA EN EL PARRAFO SIGUIENTE, nuestras auditorías fueron efectuadas de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en Chile. Tales normas requieren que planifiquemos y realicemos nuestro trabajo con el objeto de lograr un razonable grado de seguridad que los estados financieros están exentos de errores significativos. Una auditoría comprende el examen, a base de pruebas, de evidencias que respaldan los importes y las informaciones revelados en los estados financieros. Una auditoría comprende, también, una evaluación de los principios de contabilidad utilizados y de las estimaciones significativas hechas por la administración de la Compañía, así como una evaluación de la presentación general de los estados financieros. Consideramos que nuestras auditorías constituyen una base razonable para fundamentar nuestra opinión.

NO PRESENCIAMOS LA TOMA DE LOS INVENTARIOS FISICOS AL 31 DE DICIEMBRE DE XXXX, YA QUE ESA FECHA FUE ANTERIOR A LA EPOCA EN QUE FUIMOS CONTRATADOS COMO AUDITORES DE LA COMPAÑIA, Y NO PUDIMOS SATISFACERNOS DE LAS CANTIDADES EN LOS INVENTARIOS POR MEDIO DE OTROS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA. LOS SALDOS DE INVENTARIOS AL 31 DE DICIEMBRE DE XXXX SE INCLUYEN EN LA DETERMINACION DE LOS RESULTADOS DE OPERACION Y FLUJO DE EFECTIVO POR EL AÑO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE XXX1.

DEBIDO A LO MENCIONADO EN EL PARRAFO ANTERIOR, EL ALCANCE DE NUESTRO TRABAJO NO FUE SUFICIENTE PARA PERMITIRNOS EXPRESAR, Y NO EXPRESAMOS, UNA OPINION SOBRE LOS RESULTADOS DE OPERACIONES Y EL FLUJO DE EFECTIVO POR EL AÑO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE XXX1

En nuestra opinión, LOS BALANCES GENERALES AL 31 DE DICIEMBRE DE XXX2 Y XXX1 Y LOS CORRESPONDIENTES ESTADOS DE RESULTADOS Y DE FLUJO DE EFECTIVO POR EL AÑO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE XXX2 presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la situación financiera de Compañía XYZ al 31 de diciembre de XXX2 y XXX1 y LOS RESULTADOS DE SUS OPERACIONES Y EL FLUJO DE EFECTIVO POR EL AÑO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE XXX2, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en Chile.

(Firma) (Lugar y fecha)

**EJEMPLO DEL INFORME DEL AUDITOR SOBRE ESTADOS
FINANCIEROS COMPARATIVOS, CUANDO SE EMITE UN INFORME
CON UNA OPINIÓN ACTUALIZADA QUE DIFIERE DE UNA OPINIÓN
EMITIDA CON ANTERIORIDAD**

INFORME DE LOS AUDITORES INDEPENDIENTES

(Destinatario)

Hemos efectuado una auditoría a LOS BALANCES GENERALES de Compañía XYZ al 31 de diciembre de XXX2 y XXX1 y a los correspondientes estados de resultados y de flujo de efectivo por LOS AÑOS TERMINADOS EN ESAS FECHAS. La preparación de dichos estados financieros (que incluyen sus correspondientes notas) es responsabilidad de la administración de Compañía XYZ. Nuestra responsabilidad consiste en emitir una opinión sobre estos estados financieros, con base en las auditorías que efectuamos.

Nuestras auditorías fueron efectuadas de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en Chile. Tales normas requieren que planifiquemos y realicemos nuestro trabajo con el objeto de lograr un razonable grado de seguridad que los estados financieros están exentos de errores significativos. Una auditoría comprende el examen, a base de pruebas, de evidencias que respaldan los importes y las informaciones revelados en los estados financieros. Una auditoría comprende, también, una evaluación de los principios de contabilidad utilizados y de las estimaciones significativas hechas por la administración de la Compañía, así como una evaluación de la presentación general de los estados financieros. Consideramos que nuestras auditorías constituyen una base razonable para fundamentar nuestra opinión.

EN NUESTRO INFORME DE FECHA 1 DE MARZO DE XXX2, EXPRESAMOS UNA OPINION QUE LOS ESTADOS FINANCIEROS DE 19X1 NO PRESENTABAN RAZONABLEMENTE LA SITUACION FINANCIERA NI LOS RESULTADOS DE OPERACION, NI EL FLUJO DE EFECTIVO DE ACUERDO CON PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS EN CHILE, PORQUE COMPAÑIA ABC HABIA REGISTRADO SU ACTIVO FIJO A VALORES DE AVALUO FISCAL Y CALCULADO LA DEPRECIACION SOBRE LA BASE DE DICHOS VALORES. COMO SE EXPLICA MAS AMPLIAMENTE EN LA NOTA X A LOS ESTADOS FINANCIEROS, COMPAÑIA XYZ HA CAMBIADO SU

METODO DE REGISTRAR ESTOS BIENES Y REESTRUCTURADO SUS ESTADOS FINANCIEROS DE XXX1 PARA CUMPLIR CON PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS EN CHILE. EN CONSECUENCIA, NUESTRA OPINION SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS DE XXX1, AQUI PRESENTADA, DIFIERE DE LA EXPRESADA EN NUESTRO INFORME ANTERIOR.

En nuestra opinión, los mencionados estados financieros presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la situación financiera de Compañía XYZ al 31 de diciembre de XXX2 y XXX1 y los resultados de sus operaciones y el flujo de efectivo por LOS AÑOS TERMINADOS EN ESAS FECHAS, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en Chile.

(Firma) (Lugar y fecha)

**EJEMPLO DEL INFORME DEL AUDITOR SOBRE ESTADOS
FINANCIEROS COMPARATIVOS, CUANDO LOS ESTADOS
FINANCIEROS DEL PERÍODO ANTERIOR FUERON AUDITADOS POR
OTROS AUDITORES Y EL AUDITOR PREDECESOR HABÍA EMITIDO
UNA OPINIÓN SIN SALVEDADES**

INFORME DE LOS AUDITORES INDEPENDIENTES

(Destinatario)

Hemos efectuado una auditoría al balance general de Compañía XYZ al 31 de diciembre de XXX2 y a los correspondientes estados de resultados y de flujo de efectivo por el año terminado en esa fecha. La preparación de dichos estados financieros (que incluyen sus correspondientes notas), es responsabilidad de la administración de Compañía XYZ. Nuestra responsabilidad consiste en emitir una opinión sobre estos estados financieros, con base en la auditoría que efectuamos. **LOS ESTADOS FINANCIEROS DE COMPAÑIA XYZ POR EL AÑO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE XXX1 FUERON AUDITADOS POR OTROS AUDITORES, QUIENES EMITIERON UNA OPINION SIN SALVEDADES SOBRE LOS MISMOS EN SU INFORME DE FECHA 1 DE MARZO DE XXX2.**

Nuestra auditoría fue efectuada de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en Chile. Tales normas requieren que planifiquemos y realicemos nuestro trabajo con el objeto de lograr un razonable grado de seguridad que los estados financieros están exentos de errores significativos. Una auditoría comprende el examen, a base de pruebas, de evidencias que respaldan los importes y las informaciones revelados en los estados financieros. Una auditoría comprende, también, una evaluación de los principios de contabilidad utilizados y de las estimaciones significativas hechas por la administración de la Compañía, así como una evaluación de la presentación general de los estados financieros. Consideramos que nuestra auditoría constituye una base razonable para fundamentar nuestra opinión.

En nuestra opinión, los estados financieros al 31 de diciembre de XXX2 presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la situación financiera de Compañía XYZ al 31 de diciembre de XXX2 y los resultados de sus

operaciones y el flujo de efectivo por el año terminado en esa fecha, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en Chile.

(Firma) (Lugar y fecha).

EJEMPLO DEL INFORME DEL AUDITOR SOBRE ESTADOS FINANCIEROS COMPARATIVOS, CUANDO LOS ESTADOS FINANCIEROS DEL PERÍODO ANTERIOR FUERON AUDITADOS POR OTROS AUDITORES Y EL AUDITOR PREDECESOR HABÍA EMITIDO UN INFORME QUE CONTENÍA UN PÁRRAFO EXPLICATIVO RELACIONADO CON UNA INCERTIDUMBRE (SI SE TRATASE DE UNA SALVEDAD EL EJEMPLO SERÍA MUY SIMILAR)

INFORME DE LOS AUDITORES INDEPENDIENTES

(Destinatario)

Hemos efectuado una auditoría al balance general de Compañía XYZ al 31 de diciembre de XXX2 y a los correspondientes estados de resultados y de flujo de efectivo por el año terminado en esa fecha. La preparación de dichos estados financieros (que incluyen sus correspondientes notas) es responsabilidad de la administración de Compañía XYZ. Nuestra responsabilidad consiste en emitir una opinión sobre estos estados financieros, con base en la auditoría que efectuamos. LOS ESTADOS FINANCIEROS DE COMPAÑÍA XYZ POR EL AÑO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE XXX1 FUERON AUDITADOS POR OTROS AUDITORES, CUYO INFORME DE FECHA 1 DE MARZO DE XXX2 CONTENIA UN PARRAFO EXPLICATIVO PARA DESCRIBIR EL LITIGIO QUE SE EXPLICA EN LA NOTA X A LOS ESTADOS FINANCIEROS.

Nuestra auditoría fue efectuada de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en Chile. Tales normas requieren que planifiquemos y realicemos nuestro trabajo con el objeto de lograr un razonable grado de seguridad que los estados financieros están exentos de errores significativos. Una auditoría comprende el examen, a base de pruebas, de evidencias que respaldan los importes y las informaciones revelados en los estados financieros. Una auditoría comprende, también, una evaluación de los principios de contabilidad utilizados y de las estimaciones significativas hechas por la administración de la Compañía, así como una evaluación de la presentación general de los estados financieros. Consideramos que nuestra auditoría constituye una base razonable para fundamentar nuestra opinión.

En nuestra opinión, los estados financieros al 31 de diciembre de XXX2 presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la situación financiera de Compañía XYZ al 31 de diciembre de XXX2 y los resultados de sus operaciones y el flujo de efectivo por el año terminado en esa fecha, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en Chile.

(Firma) (Lugar y fecha)

**EJEMPLO DEL INFORME DEL AUDITOR SOBRE ESTADOS
FINANCIEROS COMPARATIVOS, CUANDO LOS ESTADOS
FINANCIEROS DEL PERÍODO ANTERIOR FUERON AUDITADOS POR
OTROS AUDITORES Y LOS ESTADOS FINANCIEROS SOBRE EL
CUAL ELLOS INFORMARON FUERON REESTRUCTURADOS EN EL
PERÍODO ACTUAL**

INFORME DE LOS AUDITORES INDEPENDIENTES

(Destinatario)

Hemos efectuado una auditoría al balance general de Compañía XYZ al 31 de diciembre de XXX2 y a los correspondientes estados de resultados y de flujo de efectivo por el año terminado en esa fecha. La preparación de dichos estados financieros (que incluyen sus correspondientes notas) es responsabilidad de la administración de Compañía XYZ. Nuestra responsabilidad consiste en emitir una opinión sobre estos estados financieros, con base en la auditoría que efectuamos. **LOS ESTADOS FINANCIEROS DE COMPAÑIA XYZ POR EL AÑO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE XXX1, ANTES DE SER REESTRUCTURADOS, FUERON AUDITADOS POR OTROS AUDITORES, QUIENES EN SU INFORME DE FECHA 1 DE MARZO DE XXX2 EMITIERON UNA OPINION ADVERSA, POR LA DESVIACION DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD QUE SE EXPLICA EN LA NOTA X A LOS ESTADOS FINANCIEROS.**

Nuestra auditoría fue efectuada de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en Chile. Tales normas requieren que planifiquemos y realicemos nuestro trabajo con el objeto de lograr un razonable grado de seguridad que los estados financieros están exentos de errores significativos. Una auditoría comprende el examen, a base de pruebas, de evidencias que respaldan los importes y las informaciones revelados en los estados financieros. Una auditoría comprende, también, una evaluación de los principios de contabilidad utilizados y de las estimaciones significativas hechas por la administración de la Compañía, así como una evaluación de la presentación general de los estados financieros. Consideramos que nuestra auditoría constituye una base razonable para fundamentar nuestra opinión.

En nuestra opinión, los estados financieros al 31 de diciembre de XXX2 presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la situación financiera de Compañía XYZ al 31 de diciembre de XXX2 y los resultados de sus operaciones y el flujo de efectivo por el año terminado en esa fecha, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en Chile.

TAMBIEN REVISAMOS LOS AJUSTES DESCRITOS EN LA NOTA X A LOS ESTADOS FINANCIEROS, EFECTUADOS PARA REESTRUCTURAR LOS ESTADOS FINANCIEROS POR EL AÑO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE XXX1. EN NUESTRA OPINION, TALES AJUSTES SON ADECUADOS Y SE APLICARON APROPIADAMENTE.

(Firma) (Lugar y fecha)

SECCIÓN 509

INFORMES DE AUDITORÍA SOBRE ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS

Introducción

01. Esta Sección tiene por objeto complementar las otras secciones relativas al informe de los auditores sobre estados financieros y establecer las reglas básicas para la preparación de informes de auditoría sobre estados financieros consolidados.
02. Se entiende por estados financieros consolidados aquellos que presentan los activos, pasivos, ingresos y gastos y el flujo de efectivo de una compañía matriz y sus filiales como si el conjunto fuera una sola empresa.
03. A los efectos de aplicación de la presente Sección, se entiende por:
 - a) Estados financieros consolidados:
 - El balance general consolidado
 - El estado de resultados consolidado
 - El estado de flujo de efectivo consolidado
 - Las notas explicativas a los estados financieros consolidados
 - Otros estados anexos que la profesión pudiera considerar necesarios en el futuro.

- b) Normas sobre consolidación de estados financieros:

Las establecidas por los Boletines Técnicos correspondientes del Colegio de Contadores de Chile A.G..

Fecha del Informe del Auditor

04. Cuando, respecto de los estados financieros consolidados, se han emitido informes separados acerca de los estados financieros de la(s) filiales(s), se presenta el problema de qué fecha deberá llevar el informe de los auditores sobre los estados financieros consolidados. En estas circunstancias es recomendable que todos los informes lleven la misma fecha. Esto, sin embargo, no es siempre posible. En todo caso, la fecha del informe sobre los estados financieros consolidados no debe ser posterior a la del informe más

reciente de las empresas que forman el grupo. En aquellos casos en que los informes de la componente más importante lleven fechas muy antiguas se recomienda que la revisión de hechos posteriores se actualice hasta la fecha que se adopte en los estados financieros consolidados.

Referencia a Examen de Otros Auditores

05. En los casos en que se emiten informes sobre estados financieros consolidados que incluyen compañías de relativa importancia examinadas por otros auditores, surge, generalmente el problema de definir la responsabilidad que asumen los auditores que suscriben los informes sobre dichos estados consolidados.
06. El propósito de hacer referencia a otros auditores en el informe de auditoría, es indicar claramente que el informe se basa no solamente en el propio examen sino también, en parte, en el informe de otros auditores. En tales casos, el auditor principal está normalmente dispuesto a utilizar el informe de otro auditor independiente con el propósito de expresar su opinión sobre los estados financieros consolidados; sin embargo, él no está suficientemente dispuesto para asumir responsabilidad sobre el resultado del trabajo (en el mismo grado que cuando él ejecuta el trabajo) y que le sirvió de base para su informe sobre los estados financieros.

Esta utilización es considerada razonable en estas circunstancias y de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, por lo que el auditor principal puede, apropiadamente, expresar una opinión sin salvedades sobre la razonabilidad de los estados financieros consolidados, sin asumir responsabilidad por el informe o trabajo de otro auditor independiente, siempre que la base para su opinión sea adecuadamente descrita. Esta descripción debiera incluir una declaración en el párrafo introductorio y en el párrafo de la opinión, en el sentido que en la formación de su opinión sobre la razonabilidad de las cifras aplicables a los estados financieros examinados por otros auditores independientes, éstas han sido consideradas tomando como única base el informe de estos auditores independientes.

07. Cuando los estados financieros de una filial incluidos en la consolidación han sido examinados por otro auditor y éstos tienen una importancia significativa sobre los estados financieros consolidados, puede ser conveniente que el auditor principal en su informe deje expresa constancia de los porcentajes de activos netos y resultados con que la mencionada subsidiaria ha afectado los estados financieros consolidados.

08. Cuando el auditor principal se siente imposibilitado para utilizar como base el informe de otros auditores para emitir su opinión sobre los estados financieros consolidados, deberá expresar claramente los motivos de la salvedad al emitir tal opinión, mencionando los porcentajes de activos netos y resultados consolidados afectados por la mencionada salvedad.

El uso de la expresión «excepto por» es recomendable en el caso que se discute.

09. En algunas circunstancias el auditor principal puede asumir la responsabilidad sobre el trabajo de otro auditor con el mismo grado que la asume cuando él ha efectuado el trabajo.

Estas circunstancias normalmente son cuando:

- (a) el otro auditor independiente es un afiliado o corresponsal cuyo trabajo es normalmente aceptado por el auditor principal.
- (b) el auditor principal ha revisado el trabajo de otro auditor en un grado suficiente para justificar el hecho de asumir una plena responsabilidad.
- (c) los importes de los estados financieros examinados por otros auditores son de importancia poco significativa respecto de los totales consolidados.

Cuando el auditor principal asume la responsabilidad sobre el trabajo del otro auditor, no necesita hacer referencia a éste en el párrafo introductorio ni en el párrafo de la opinión. Si tal referencia fuese hecha, él debiera aclarar que está asumiendo la responsabilidad sobre tal trabajo.

Normas de Auditoría Relativas a la Uniformidad

10. Puede ocurrir que una o más compañías consolidadas apliquen principios de contabilidad generalmente aceptados distintos o alternativos. Este hecho no afecta al informe del auditor independiente, siempre que tales principios hayan sido aplicados uniformemente y sean claramente revelados en notas a los estados financieros consolidados.
11. Puede ocurrir que una compañía que se consolida, a fin de seguir un método de aplicación uniforme en todas las compañías del grupo, cambie un principio

de contabilidad. En este caso ha sido afectada la norma sobre la uniformidad y el auditor independiente deberá considerar la mención correspondiente al emitir su informe.

Estados Financieros Consolidados con Información Adicional sobre la Consolidación

12. En ciertos casos, al auditor se le puede contratar para que dictamine sobre estados financieros consolidados que incluyen o son acompañados de información sobre la consolidación, es decir, información que, a su vez, está presentada separadamente en los estados financieros individuales de una o más empresas que se incluyen en la consolidación.
13. Para el caso señalado en el párrafo anterior, el auditor deberá satisfacerse que la información sobre consolidación está adecuadamente identificada. Por ejemplo, cuando los estados financieros consolidados contienen columnas de información sobre las empresas que forman el grupo que se consolida, los balances generales podrían llevar el encabezamiento, «Balance General Consolidado al 31 de diciembre de XXXX, con Información sobre Consolidación», y las columnas que contengan la información sobre consolidación podrían llevar por título “Información sobre Consolidación”. Cuando esta información sobre consolidación se presenta en anexos o estados separados, los que presenten la información sobre las empresas componentes del grupo consolidado podrían llevar por título, por ejemplo, «Cuadro de Consolidación, Información sobre los Balances Generales al 31 de diciembre de XXXX».
14. Cuando al auditor se le contrata para que exprese una opinión tanto sobre los estados financieros consolidados como sobre los estados financieros individuales de las empresas que forman el grupo cuyos estados financieros se consolidan, las responsabilidades del auditor en cuanto a informar respecto de los estados financieros individuales son las mismas que sus responsabilidades respecto de los estados financieros consolidados.

En tales casos, los estados financieros que se consolidan y las notas explicativas que se acompañan deben incluir todas las revelaciones que serían necesarias para la presentación en conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados de los estados financieros individuales de cada empresa componente del grupo.

SECCIÓN 530

FECHA DEL INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

Introducción

01. Generalmente, la fecha en que se termina el trabajo en las oficinas del cliente (es decir, cuando se han concluido las principales fases de la auditoría) debe usarse como la fecha del informe del auditor independiente. El párrafo 05 describe el procedimiento que debe seguirse cuando se revela en los estados financieros un acontecimiento posterior que ocurre después de haberse terminado el trabajo en las oficinas del cliente (“en terreno”).
02. El auditor no tiene responsabilidad respecto a efectuar ninguna indagación o realizar procedimientos de auditoría en relación con el período posterior a la fecha de su informe.

HECHOS QUE OCURREN DESPUES DE TERMINAR EL TRABAJO EN TERRENO PERO ANTES DE EMITIR EL INFORME

03. En caso de que un hecho posterior, de aquellos que requieren que los estados financieros sean ajustados (según se explica en la Sección 560.03), ocurra después de la fecha del informe del auditor independiente, pero antes de la emisión del mismo, y el hecho llegue a conocimiento del auditor, los estados financieros debieran ajustarse o el auditor debiera emitir un informe con salvedades. Si se hace el ajuste sin describir el hecho en los estados financieros, generalmente el informe debiera llevar la fecha en que se termina el trabajo en terreno. Sin embargo, si se ajustan los estados financieros y se describe el hecho, o si no se hace el ajuste y el auditor emite su informe con salvedades, debiera seguirse los procedimientos señalados en el párrafo 05.
04. En el caso de que un hecho posterior, del tipo que requiere ser revelado (según se explica en la Sección 560.05), ocurra después de la fecha del informe del auditor pero antes de la emisión del mismo, y tal hecho llegue a conocimiento del auditor, éste debiera ser revelado en una nota a los estados financieros o bien el auditor debiera emitir un informe con salvedades. Si se revela el hecho, ya sea en una nota o en el informe, el auditor deberá fechar su informe como se indica en el párrafo siguiente.

05. El auditor independiente dispone de dos alternativas para fechar su informe cuando un hecho posterior revelado en los estados financieros ocurre después de la terminación del trabajo en terreno, pero antes de la emisión del informe. Puede usar una "doble fecha", por ejemplo, "16 de febrero XXX1, con excepción de la Nota..... cuya fecha es 2 de marzo de XXX1", o puede fechar su informe con la última fecha. En el primer caso, su responsabilidad respecto a los hechos que ocurrieron después de terminar su trabajo en terreno se limita al hecho específico mencionado en la nota (o revelado por otros medios). En el segundo caso, la responsabilidad del auditor independiente respecto a hechos posteriores se extiende hasta la fecha de su informe y, por lo tanto, los procedimientos de auditoría relativos a hechos posteriores (Ver Sección 560.12) generalmente deberían extenderse hasta dicha fecha.

COPIAS ADICIONALES DEL INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

06. El auditor independiente puede ser requerido a proporcionar copias adicionales de un informe previamente emitido, en su versión original ⁽¹⁾ o con cambios no significativos. Mantener la fecha del informe original elimina toda posible interpretación de que los registros, transacciones o hechos posteriores a dicha fecha, hayan sido auditados. En tal caso, el auditor independiente no tiene responsabilidad de efectuar nuevas investigaciones o indagaciones en cuanto a hechos que puedan haber ocurrido durante el período comprendido entre la fecha del informe original y la fecha del envío de las copias adicionales de su informe.

MODIFICACIONES POSTERIORES AL INFORME ORIGINAL DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

07. En algunos casos, el auditor independiente puede estimar inconveniente emitir copias adicionales de su informe en la forma descrita en el párrafo 06, debido a que ha tenido conocimiento de hechos posteriores a la fecha de emisión de su informe original, que requieren que los estados financieros sean ajustados y/o que el hecho sea revelado. Cualquiera sea el caso, el auditor debería aplicar lo señalado en la Sección 560.08. El auditor independiente debería considerar el efecto de esas materias en su opinión y debería fechar su informe de acuerdo con los procedimientos descritos en el párrafo 05.

¹⁾ Por informe original debe entenderse la versión en circulación más reciente del correspondiente informe del auditor independiente.

08. Sin embargo, si un hecho del tipo que sólo requiere ser revelado (según se explica en la Sección 560.05 y 560.08), ocurre entre la fecha del informe original y la fecha de emisión de copias adicionales de su informe, y tal hecho llegue a conocimiento del auditor, éste podría ser revelado en una nueva nota de los estados financieros titulada de la siguiente forma:

Hecho posterior a la fecha del informe del auditor independiente (No Auditado)

Bajo estas circunstancias, el informe del auditor independiente presentaría la misma fecha del informe original.

09. Un auditor independiente puede volver a emitir su informe sobre los estados financieros ya presentado a organismos reguladores, a su cliente o a terceros, a objeto de incluir modificaciones o información complementaria en los estados financieros cubiertos por dicho informe. Si las modificaciones o la información complementaria cambian significativamente los estados financieros a los que se refiere su informe original, el auditor debería aplicar lo señalado en el párrafo 05, y debería señalarse en una nota adicional a los estados financieros los cambios realizados. Además, el auditor debería procurar que el cliente haga su mejor esfuerzo para retirar de circulación los ejemplares del informe original. Si no resulta factible asegurar que se haya retirado de circulación todos dichos ejemplares o si no existe claridad que todo eventual usuario de los mismos está plenamente consciente que el informe original ha sido reemplazado, el auditor debería evaluar la necesidad de solicitar que el cliente informe directamente esta circunstancia a los correspondientes entes reguladores y otros eventuales usuarios.

SECCIÓN 532

RESTRICCIONES AL USO DEL INFORME DEL AUDITOR

Introducción

01. Esta Sección proporciona una guía a los auditores respecto a la restricción al uso de los informes emitidos de acuerdo a las normas de auditoría generalmente aceptadas en Chile. Esta Sección:
- Define los términos “uso general” y “uso restringido”.
 - Describe las circunstancias en las cuales el uso de los informes de los auditores debiera ser restringido.
 - Describe aspectos que debe considerar el auditor en informes de uso restringido.

Informes de uso general y de uso restringido

2. El término “uso general” se aplica a los informes de los auditores que no están restringidos a usuarios especificados. Los informes de los auditores sobre estados financieros, preparados en conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados o bases de contabilidad distintas a principios de contabilidad generalmente aceptados, ⁽¹⁾ normalmente no son de uso restringido. ⁽²⁾ ⁽³⁾
03. El término “uso restringido” se aplica a los informes de los auditores dirigidos solamente a usuarios especificados. La necesidad de restringir el uso de un informe podría resultar de varias circunstancias, incluyendo entre otros, el propósito del informe, la naturaleza de los procedimientos, bases o presunciones usadas en su preparación, la medida en la cual los procedimientos aplicados son comúnmente conocidos o entendidos y el riesgo

¹⁾ Sección 623 “Informes especiales”, párrafo 04 define una base de contabilidad distinta a principios de contabilidad generalmente aceptados.

⁽²⁾ Ver también, párrafo 05. f) de la Sección 623, para restricciones en el uso de informes sobre estados financieros preparados de conformidad con los requerimientos para informes financieros de una entidad reguladora.

⁽³⁾ Nada en esta Sección impide a un auditor el uso de su informe.

que el informe sea mal interpretado al ser tomado fuera del contexto en el cual se pretendía usar.

04. Un auditor debiera restringir el uso de su informe cuando:

- a) La materia o la presentación financiera sobre la que está informando está basada en criterios de medición o revelación contenidos en los acuerdos contractuales o requerimientos de entidades reguladoras que no están de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados u otra base distinta de contabilidad. (Ver párrafo 05).
- b) Es emitido como un producto secundario de una auditoría de estados financieros y está basado en los resultados de procedimientos que fueron diseñados para permitir que el auditor exprese una opinión sobre los estados financieros tomados en su conjunto, y no para otorgar seguridad sobre la materia específica del informe. (Ver párrafos 06 al 10).

Informes sobre materias o presentaciones financieras basadas en los criterios de medición o revelación contenidos en acuerdos contractuales o requerimientos de entidades reguladoras

05. Los informes sobre materias o presentaciones basadas en criterios de medición o revelación contenidos en acuerdos contractuales o requerimientos de entidades reguladoras que no están de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados están restringidos porque las bases o el propósito de tales presentaciones (contenidas en tales acuerdos o requerimientos) son diseñados sólo para el uso de las partes responsables por los mismos.

Informes que se emiten como un producto secundario de una auditoría de estados financieros

06. Un auditor podría emitir ciertos informes sobre materias que llamen su atención durante el curso de una auditoría de estados financieros. Tales informes incluyen, pero no están limitados a los informes emitidos de acuerdo a lo siguiente:
- Sección 325, “Comunicación de condiciones relacionadas al control interno en una auditoría de estados financieros”.
 - Sección 380, “Comunicación con el comité de auditoría”.
 - Sección 623, párrafos 19 al 21, “Informes especiales”, para informes sobre el cumplimiento con acuerdos contractuales o requerimientos de entidades reguladoras cuando se ha efectuado una auditoría de estados financieros.
07. Los informes emitidos de acuerdo a las normas de auditoría antes mencionadas están basados en los resultados de los procedimientos que fueran diseñados para permitir que el auditor exprese una opinión sobre los estados financieros tomados en su conjunto y no para otorgar seguridad sobre la materia específica del informe. Estos informes son productos secundarios de una auditoría de estados financieros y en esta Sección serán denominados informes secundarios.
08. Ya que la emisión del informe secundario no es el objetivo principal del trabajo, una auditoría generalmente sólo incluye procedimientos limitados dirigidos hacia la materia principal de este informe secundario. Por consiguiente, debido al posible mal entendido o mala interpretación del grado limitado de seguridad otorgado por un informe secundario, el uso de tales informes debiera ser restringido. Por ejemplo, un informe emitido bajo la Sección 325 debiera ser restringido debido a que el propósito del trabajo es informar sobre los estados financieros de una entidad y no otorgar seguridad sobre su control interno.
09. Un auditor podría emitir un informe secundario conjuntamente con otros trabajos realizados de acuerdo con normas de auditoría generalmente

aceptadas, tales como un trabajo para expresar una opinión sobre uno o más elementos, cuentas o partidas específicas de un estado financiero.

10. Considerando lo anterior, el uso de informes secundarios debiera ser restringido al comité de auditoría, al consejo de directores y/o administración de una entidad, a otros dentro de la organización, a entidades reguladoras específicas y, en el caso de informes sobre el cumplimiento con acuerdos contractuales, a las partes involucradas en el acuerdo o contrato.

Informes que cubren materias o presentaciones financieras tanto de uso restringido como de uso general

11. Si un auditor emite un sólo informe que cubre tanto (a) materias o presentaciones financieras que requieren que se restrinja su uso a usuarios especificados como (b) materias o presentaciones que ordinariamente no requieren tal restricción, el uso de tal informe único debiera ser restringido a los usuarios especificados.

Incorporación de un informe separado de uso restringido en el mismo documento que un informe de uso general

12. En algunas instancias, un informe separado de uso restringido podría ser incluido en un documento que también contiene un informe de uso general. El incluir un informe separado de uso restringido en un documento que también contiene un informe de uso general no afecta el uso distinto de cada informe. El uso del informe de uso restringido permanece restringido y el uso del informe de uso general continúa siendo general.

Agregar otros usuarios especificados

13. Durante o después de la realización de un trabajo que resulta en un informe de uso restringido, se le podría solicitar a un auditor considerar agregar otros usuarios a los usuarios previamente especificados.
14. Como se señala en el párrafo 10 de esta Sección, el uso de los informes secundarios debiera ser restringido al comité de auditoría, consejo de directores y/o administración de una entidad, a otros dentro de la organización, a entidades reguladoras específicas, y en el caso de informes sobre cumplimiento con acuerdos contractuales, debiera ser restringido a las

partes involucradas en el contrato o acuerdo. Un auditor no debiera aceptar agregar otros usuarios como usuarios especificados de un informe secundario.

15. Si un auditor está informando sobre una materia o presentación basada en criterios de medición o revelación contenidos en acuerdos contractuales o requerimientos de entidades reguladoras según se describe en el párrafo 05 de esta Sección, éste podría acordar agregar otros usuarios como usuarios especificados basado en la consideración del auditor de factores tales como la identidad de los otros usuarios y el uso que se pretende dar al informe. Si el auditor acuerda agregar otros usuarios como usuarios especificados, éste debiera obtener una confirmación por escrito de los otros usuarios de su entendimiento de la naturaleza del trabajo de los criterios de medición o exposición usados en el trabajo y del informe correspondiente. Si los otros usuarios son agregados después de que el auditor ha emitido su informe, éste podría ser re-emitido o el auditor podría dejar otra constancia escrita de que los otros usuarios han sido agregados como usuarios especificados. Si el informe es re-emitido, la fecha de éste no debiera ser cambiada. Si el auditor deja otra constancia escrita de que los otros usuarios han sido agregados como usuarios especificados, tal constancia escrita debiera declarar que ningún procedimiento ha sido realizado después de la fecha del informe.

Limitar la distribución de los informes

16. Debido a las razones presentadas en el párrafo 03 de esta Sección, un auditor debería considerar informar a su cliente que los informes de uso restringido no son para distribución a usuarios no especificados, aunque estén incluidos en un documento que también contiene un informe separado de uso general ⁽⁴⁾
⁽⁵⁾. Sin embargo, no es responsabilidad del auditor controlar la distribución que haga el cliente de informes de uso restringido. Por consiguiente, un

⁴⁾ En algunos casos, la ley o regulaciones requieren que los informes de uso restringido presentados a entidades reguladoras estén disponibles al público como un asunto de registro público.

⁽⁵⁾ Esta Sección no impide que un auditor, al establecer los términos del trabajo a realizar alcance un entendimiento con el cliente de que el uso pretendido de informe será restringido y de obtener el acuerdo del cliente de que éste último y los usuarios especificados no distribuirán el informe a usuarios distintos a los identificados en el informe.

informe de uso restringido debiera alertar a los lectores sobre el uso restringido del informe.

Redacción de informes de uso restringido

17. Un informe del auditor de uso restringido debiera contener un párrafo separado al final de éste que incluya los siguientes elementos:
 - a) Una declaración indicando que el informe es sólo para la información y uso de los usuarios especificados.
 - b) Identificación de los usuarios especificados a quienes se dirige el informe.
 - c) Una declaración de que el informe no pretende ser ni debiera ser usado por ningún usuario que no sea un usuario especificado.

Un ejemplo de tal párrafo es el siguiente:

Este informe es sólo para la información y uso de [los usuarios especificados] ⁽⁶⁾

⁶⁾ El informe podría listar los usuarios especificados o dirigir la atención del lector a una lista de usuarios especificados incluida en otro lugar del informe.

SECCION 543

PARTE DE LA AUDITORÍA REALIZADA POR OTROS AUDITORES INDEPENDIENTES

Introducción

01. Esta Sección entrega una guía respecto al juicio profesional que se forma el auditor independiente al decidir: (a) si es que puede actuar de auditor principal y utilizar el trabajo y los informes de otros auditores independientes que hayan auditado los estados financieros de una o más, filiales, coligadas, divisiones, sucursales, inversiones u otros elementos que se incluyan en los estados financieros presentados, en adelante “componentes”, y (b) la forma y el contenido del informe del auditor principal en estas circunstancias. No se debe entender que los contenidos de esta Sección exigen ni implican que un auditor, al decidir si puede actuar de auditor principal sin que él haya auditado ciertos componentes, deba tomar esa decisión sobre otra base que no sea su propio juicio respecto de las consideraciones profesionales que se tratan en los párrafos 02 y 10, ni tampoco un auditor debe declarar ni dar a entender que un informe que hace referencia a otro auditor es inferior en calidad profesional que un informe que no contenga tal referencia.

ACCIÓN A SEGUIR POR EL AUDITOR PRINCIPAL

02. El auditor para actuar como auditor principal, debiera considerar si ha realizado todo el trabajo, a excepción de una porción menor, o bien puede ser que partes importantes de la auditoría la hayan realizado otros auditores. En este último caso, el auditor decide si su participación es suficiente para permitirle actuar como el auditor principal y figurar como tal en los estados financieros. Al decidir este asunto, el auditor debiera considerar -entre otras cosas- la importancia relativa de la porción de los estados financieros que ha auditado en comparación con la porción auditada por otros auditores, el alcance de su conocimiento de los estados financieros generales, y la importancia relativa de los componentes que ha auditado en relación con la empresa considerada como un todo.
03. Si el auditor decide que es apropiado que él actúe como auditor principal, debe entonces decidir si va a hacer referencia en su informe ⁽¹⁾ a la auditoría realizada por otro auditor.

Si el auditor principal decide asumir la responsabilidad por el trabajo de otro auditor en la medida que ese trabajo afecte la expresión del auditor principal de una opinión sobre los estados financieros tomados en su conjunto, no debiera hacerse referencia al trabajo o al informe del otro auditor. Por el contrario, el auditor principal si decide no asumir dicha responsabilidad, su informe debe hacer referencia a la auditoría del otro auditor y debe indicar claramente la delimitación de responsabilidad entre él y el otro auditor al expresar su opinión sobre los estados financieros. Independientemente de la decisión que tome el auditor principal, el otro auditor sigue siendo responsable por la ejecución de su propio trabajo y también por su propio informe.

DECISIÓN DE NO HACER REFERENCIA

04. Si el auditor principal puede cerciorarse de la independencia y de la reputación profesional del otro auditor (Véase el párrafo 10) y toma los pasos que considera apropiados para satisfacerse respecto a la auditoría realizada por el otro auditor (Véase el párrafo 12), -podría expresar una opinión sobre los estados financieros tomados como un todo sin hacer referencia en su informe a la auditoría del otro auditor. Si el auditor principal decide tomar esta posición, no debiera indicar en su informe que una parte de la auditoría fue realizada por otro auditor porque, de hacerlo así, podría originar que el lector mal interprete el grado de responsabilidad que está asumiendo.

05. Normalmente el auditor principal debiera poder adoptar esta posición cuando:

- a) Parte de la auditoría la realiza otro auditor independiente que es una firma asociada o corresponsal y cuyo trabajo es aceptable para el auditor principal en base a su conocimiento de las normas profesionales y de la competencia de dicha firma; o

⁽¹⁾ Véase un ejemplo en el párrafo 09, de un informe apropiado para hacer referencia a la auditoría de otro auditor.

- b) El otro auditor estuvo bajo las órdenes del auditor principal y el trabajo se realizó bajo la guía y control del auditor principal; o

- c) El auditor principal, sea que haya elegido al otro auditor o no, toma los pasos que considera necesarios para satisfacerse respecto a la auditoría realizada por el otro auditor y se cerciora, por ende, que las cuentas son razonables para efectos de incluirlas en los estados financieros sobre los que él está expresando su opinión; o
- d) La porción de los estados financieros auditados por el otro auditor no es de importancia relativa para los estados financieros que cubre la opinión del auditor principal.

DECISIÓN DE HACER REFERENCIA

- 06. Por el contrario, el auditor principal puede decidir hacer referencia de la auditoría del otro auditor al expresar su opinión sobre los estados financieros. En algunas situaciones puede ser prácticamente imposible que el auditor principal revise el trabajo del otro auditor o que utilice otros procedimientos que en opinión del auditor principal, serían necesarios para satisfacerse respecto a la auditoría realizada por el otro auditor. Además, si los estados financieros de un componente auditado por otro auditor de importancia relativa respecto al total, el auditor principal puede decidir, al margen de cualquier otra consideración, hacer referencia en su informe de la auditoría del otro auditor.
- 07. Cuando el auditor principal decide que hará referencia de la auditoría del otro auditor, su informe debe indicar claramente en los párrafos de introducción, de alcance y de opinión, la delimitación de responsabilidad entre la porción de los estados financieros cubierta por su propia auditoría y la porción cubierta por la auditoría del otro auditor. El informe debiera revelar la magnitud de la porción de los estados financieros auditados por el otro auditor. Esto puede hacerse indicando los montos o los porcentajes de uno o más de los siguientes conceptos: Activos totales, ingresos totales u otros criterios apropiados; de ellos el que revele con mayor claridad la porción de los estados financieros que ha auditado el otro auditor. El otro auditor puede nombrarse, pero solamente bajo su permiso expreso y sujeto a que su informe se presente junto con el informe del auditor principal.

08. No debe entenderse que la referencia que haga en su informe el auditor principal al hecho de que una parte de la auditoría fue realizada por otro auditor, constituye opinión con salvedades, sino una indicación de la responsabilidad compartida entre los auditores que realizaron las auditorías de distintos componentes de los estados financieros.
09. Un ejemplo de un informe apropiado del auditor principal, indicando la división de responsabilidad al hacer referencia a la auditoría del otro auditor, se presenta a continuación:

INFORME DE LOS AUDITORES INDEPENDIENTES

Hemos efectuado una auditoría al balance general consolidado de Compañía XYZ y Filial(es) al 31 de diciembre de XXXI y XXXX y a los correspondientes estados consolidados de resultados y de flujo de efectivo por los años terminados en esas fechas. La preparación de dichos estados financieros (que incluyen sus correspondientes notas) es responsabilidad de la administración de Compañía XYZ. Nuestra responsabilidad consiste en emitir una opinión sobre estos estados financieros, con base en las auditorías que efectuamos. No hemos examinado los estados financieros de la Compañía B (filial consolidada), los cuales muestran un activo total de \$ _____ y de \$ _____ al 31 de diciembre de XXXI y XXXX, respectivamente, e ingresos totales de \$ _____ y de \$ _____ por los años terminados en esas fechas. Aquellos estados financieros fueron examinados por otros auditores, cuyo informe nos ha sido proporcionado, y nuestra opinión aquí expresada, en lo que se refiere a los importes incluidos de la Compañía B, se basa únicamente en el informe emitido por esos auditores.

Nuestras auditorías fueron efectuadas de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en Chile. Tales normas requieren que planifiquemos y realicemos nuestro trabajo con el objeto de lograr un razonable grado de seguridad que los estados financieros están exentos de errores significativos. Una auditoría comprende el examen, a base de pruebas, de evidencias que respaldan los importes y las informaciones revelados en los estados financieros. Una auditoría comprende, también, una evaluación de los principios de contabilidad utilizados y de las estimaciones significativas hechas por la administración de la Compañía,

así como una evaluación de la presentación general de los estados financieros. Consideramos que nuestras auditorías y el informe de los otros auditores, constituyen una base razonable para fundamentar nuestra opinión.

En nuestra opinión, basada en nuestras auditorías y en el informe de otros auditores, los mencionados estados financieros consolidados presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la situación financiera de Compañía XYZ y Filial(es) al 31 de diciembre de XXXI y XXXX y los resultados de sus operaciones y el flujo de efectivo por los años terminados en esas fechas, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en Chile.

(Firma)(Lugar y fecha)

Cuando dos o más auditores, además del auditor principal, participan en la auditoría, los montos o porcentajes cubiertos por cada uno de los otros auditores pueden indicarse sumados en el primer párrafo.

PROCEDIMIENTOS APLICABLES A AMBOS MÉTODOS DE INFORMAR

10. Sea o no que el auditor principal decida hacer referencia a la auditoría del otro auditor, debe obtener información respecto a la reputación profesional y a la independencia del otro auditor. También debe adoptar medidas apropiadas para asegurar la coordinación de sus actividades con las del otro auditor para lograr una revisión apropiada de materias que afecten la consolidación o la combinación de cuentas en los estados financieros. Estas indagaciones y otras medidas pueden incluir procedimientos como los siguientes:
 - a) Obtener información respecto a la reputación profesional y a la posición del otro auditor de una o más de estas fuentes:
 - (i) Instituto de Auditores A.G., Colegio de Contadores de Chile A.G., Superintendencia de Valores y Seguros u otro organismo fiscalizador; en el caso de auditores independientes extranjeros, su organización profesional correspondiente.

- (ii) Otros auditores en ejercicio.
 - (iii) Bancos y otras fuentes de crédito.
 - (iv) Otras fuentes apropiadas.
- b) Obtener una declaración del otro auditor de que es un auditor independiente y, si corresponde, que está inscrito en la Superintendencia de Valores y Seguros (S.V.S.).
- c) Comprobar, mediante comunicación con el otro auditor:
- (i) Que él está consciente de que los estados financieros del componente que va a auditar se incluirán en los estados financieros sobre los que informará el auditor principal, el que depositará confianza en dicho informe y hará referencia a él, cuando corresponda.
 - (i) Que está familiarizado con los principios de contabilidad generalmente aceptados en Chile y con las normas de auditoría generalmente aceptadas promulgadas por el Colegio de Contadores de Chile A.G. y que realizaría su auditoría y emitirá su informe en conformidad con ellos.
 - (ii) Que conoce los requisitos pertinentes para informes que exigen organismos fiscalizadores, como por ejemplo: la Superintendencia de Valores y Seguros.
 - (iii) Que se hará una revisión de materias que afecten la eliminación de transacciones y cuentas intercompañías y, de ser apropiado en las circunstancias, de la uniformidad de prácticas de contabilidad entre los componentes incluidos en los estados financieros.

Las consultas respecto a materias bajo los párrafos “a”, “c (ii)” y “c (iii)” normalmente serían innecesarias si es que el auditor principal ya conoce la reputación e imagen profesional del otro auditor, y este ejerce normalmente en Chile.

11. Si los resultados de las indagaciones y de los procedimientos ejecutados por el auditor principal respecto a las materias tratadas en el párrafo 10, lo llevan a la conclusión de que no puede asumir responsabilidad por el trabajo del otro auditor, y en la medida que dicho trabajo afecte a la expresión de una opinión del auditor principal sobre los estados financieros tomados en su conjunto, ni puede informar en la manera que estipula el párrafo 09; entonces debe modificar adecuadamente su opinión o bien abstenerse de opinar sobre los estados financieros tomados en su conjunto. Deben indicarse las razones de tal decisión y debe cuantificarse esta salvedad.

PROCEDIMIENTOS ADICIONALES BAJO UNA DECISIÓN DE NO HACER REFERENCIA

12. Cuando el auditor principal decide no hacer referencia a la auditoría del otro auditor, además de cerciorarse respecto a las materias descritas en el párrafo 10, debe considerar si desarrollar uno o más de los siguiente procedimientos:
 - a) Visitar al otro auditor y discutir los procedimientos de auditoría aplicados y sus resultados.
 - b) Revisar los programas de auditoría del otro auditor. En ciertos casos, puede resultar apropiado emitir instrucciones al otro auditor respecto al alcance de su trabajo de auditoría.
 - c) Revisar los papeles de trabajo del otro auditor, incluyendo la comprensión del control interno y la evaluación de riesgo de control.
13. En ciertas circunstancias, el auditor principal puede considerar apropiado participar en conversaciones respecto a las cuentas con el personal de la administración del componente cuyos estados financieros están siendo auditados por otros auditores y/o realizar pruebas adicionales a tales cuentas. La determinación del alcance de los procedimientos adicionales a aplicar, si los hay, le corresponde solamente al auditor principal en su juicio profesional, sin que esto, de ningún modo, represente un cuestionamiento de la idoneidad del trabajo del otro auditor. Dado que en este caso el auditor principal asume responsabilidad por su opinión respecto a los estados financieros sobre los que está informando sin hacer referencia a la auditoría

realizada por el otro auditor, debe regir su juicio respecto del alcance de los procedimientos aplicados.

INVERSIONES DE LARGO PLAZO

14. Con respecto a las inversiones contabilizadas conforme al método de Valor Patrimonial Proporcional (V.P.P.), el auditor que utiliza el informe de otro auditor con el objeto de emitir su informe sobre la participación del inversionista en los activos netos y su proporción de las utilidades o pérdidas y otras transacciones de la empresa en la que se ha invertido, está en las mismas circunstancias que el auditor principal que usa el trabajo e informes de otros auditores. En estas condiciones, el auditor puede decidir que sería apropiado referirse al examen del otro auditor en su informe sobre los estados financieros del inversionista. (Véanse párrafos 06-11). Cuando el trabajo e informes de otros auditores constituyen un elemento principal de la evidencia respecto a inversiones contabilizadas mediante el método de costo (sin V.P.P.), el auditor puede estar en una situación similar a la de un auditor principal.

SALVEDADES EN EL INFORME DEL OTRO AUDITOR

15. Si el informe del otro auditor contiene salvedades, el auditor principal debiera decidir si el objeto de la excepción, en relación a los estados financieros sobre los cuales está opinando, es de una significación tal que requiera una salvedad en su propio informe. Si el objeto de la salvedad no es importante en relación a dichos estados financieros y si el informe del otro auditor no se presenta, no es necesario que el auditor principal haga referencia en su informe a tal salvedad; si se presenta el informe del otro auditor, el auditor principal podría hacer referencia a dicha salvedad, y explicar las razones por las cuales esta situación no afecta su opinión.

SECCIÓN 550

OTRA INFORMACIÓN EN DOCUMENTOS INCLUIDA CONJUNTAMENTE CON LOS ESTADOS FINANCIEROS

Introducción

01. Una entidad puede publicar varios documentos que contengan información (aquí llamada “otra información”) además de los estados financieros auditados y el informe del auditor independiente. El propósito de esta Sección es entregar una guía para la consideración del auditor de “otra información” incluida en dichos documentos.
02. Esta Sección es aplicable solamente a “otra información contenida en: a) memorias anuales a los accionistas, informes anuales de organizaciones sin fines de lucro con distribución al público e informes anuales preparados para autoridades regulatorias, o b) otros documentos respecto a los cuales el cliente solicite la atención del auditor.
03. “Otra información” incluida en un documento puede ser relevante para el examen de un auditor independiente o para la coherencia con su informe. La responsabilidad del auditor con respecto a información en documentos no va más allá de la información financiera identificada en su informe y el auditor no tiene la obligación de llevar a cabo ningún procedimiento para corroborar “otra información” contenida en un documento. Sin embargo, el auditor debería leer esa “otra información” para considerar si tal información, o su forma de presentación es materialmente inconsistente con la información que se refleja en los estados financieros o con la forma que ésta se presenta ⁽¹⁾. Si el auditor concluye que existe una inconsistencia importante, él debería determinar si los estados financieros, su informe, o ambos, requieren cambios; si concluye que éstos no requieren ser modificados, entonces debería pedir a su cliente que modifique la “otra información”. Si ella no es modificada para eliminar una inconsistencia importante, entonces debería considerar llevar a cabo otros procedimientos, tales como una modificación a su informe para

(¹⁾ Para delimitar su responsabilidad bajo esta Sección, el auditor principal puede también pedir al otro auditor o auditores comprometidos en la auditoría que lea o lean esa “otra información”. Si un informe del auditor anterior aparece en un documento al cual esta Sección es aplicable, entonces el nuevo auditor debería leer esa “otra información” por las razones descritas en este párrafo.

incluir un párrafo explicativo en el cual se describa esa inconsistencia, restringir el uso de su informe en el documento o retirarse del compromiso de la auditoría. La acción que él tome dependerá de las circunstancias particulares y de la importancia de la “otra información”.

04. Si al leer la “otra información” por las razones descritas en el párrafo 03, el auditor identifica que existe información que él considera significativamente errónea y que no es una inconsistencia importante como se describe en el párrafo 03, entonces debería discutir esta situación con el cliente. En relación con esto, el auditor debería considerar que podría no tener la experiencia suficiente para determinar la validez de la afirmación, que puede no haber estándares con los cuales evaluar su presentación y que existan diferencias de criterio u opiniones válidas. Si el auditor concluye que tiene una base sólida para preocuparse, entonces debería proponer a su cliente que lo consulte con otro experto cuyo consejo pueda ser de utilidad, tal como puede ser el asesor legal del cliente.
05. Si después de discutir lo mencionado en el párrafo 04, el auditor concluye que la información errónea persiste, la acción que él tome en estas circunstancias particulares dependerá de su propio juicio. El debería considerar los pasos a seguir, tales como notificar por escrito a su cliente de los puntos relacionados con la información errónea y consultar a su asesor legal acerca de la acción apropiada a seguir en las circunstancias.
06. Si alguna “otra información” ha sido objeto de procedimientos de auditoría efectuados en la auditoría de los estados financieros, el auditor podría expresar una opinión si dicha información es presentada razonablemente en todos los aspectos significativos, en relación con esos estados financieros tomados en su conjunto. En estas circunstancias, el informe del auditor en relación a esta información debería describir claramente el carácter del trabajo y el grado de responsabilidad que el auditor está tomando. Un ejemplo del informe del auditor en relación con la “otra información” incluida conjuntamente con los estados financieros es el siguiente:

Nuestra auditoría fue efectuada con el propósito de expresar una opinión sobre los estados financieros tomados en su conjunto. La (identificar la “otra información”) es presentada para propósitos de un análisis adicional y no es parte requerida en los estados financieros básicos. Dicha información ha sido sujeta a los procedimientos de auditoría aplicados en la auditoría de los estados financieros y, en nuestra opinión, se presenta

razonablemente, en todos sus aspectos significativos, en relación a los estados financieros básicos tomados en su conjunto.

7. El auditor debería considerar el efecto de cualquier modificación en su informe estándar cuando informa con relación a la “otra información”. Cuando el auditor expresa una opinión con salvedades sobre los estados financieros, él debería establecer claramente los efectos sobre la “otra información” que se acompaña. Cuando el auditor expresa una opinión adversa o se abstiene de opinar sobre los estados financieros, él no debería expresar una opinión sobre la “otra información” que se adjunta a dichos estados financieros. Una expresión de una opinión en estas circunstancias puede ser inapropiada, debido a que tiende a contradecir la opinión adversa o la abstención de opinión sobre los estados financieros.

SECCIÓN 552

INFORMES SOBRE ESTADOS FINANCIEROS RESUMIDOS Y SIMPLIFICADOS

Introducción

01. Esta Sección proporciona una guía respecto de la posición que debe adoptar el auditor frente a la emisión, por parte del cliente, de estados financieros resumidos, derivados de estados financieros auditados, y el tipo de informe que debe emitir en este caso.
02. Sin que la enunciación sea excluyente, los estados financieros resumidos deben contemplar como mínimo lo siguiente:
 - Debe incluirse el resumen de cada uno de los estados financieros básicos y cualquier otro exigido por una entidad reguladora.
 - Indicar en una nota destacada que los estados financieros resumidos se han derivado de estados financieros auditados, los que se encuentran a disposición de los usuarios que lo requieran.

INFORME

03. Los estados financieros resumidos están presentados con un nivel de detalle considerablemente menor que los estados financieros auditados, de los cuales derivan, los que tienen por objetivo presentar la situación financiera, los resultados de las operaciones y los flujos de efectivo, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados. Por esta razón, ellos deben ser leídos en conjunto con los estados financieros auditados, de los cuales derivan, los que incluyen todas las revelaciones requeridas por los principios de contabilidad generalmente aceptados.
04. Un auditor puede ser requerido para informar sobre estados financieros resumidos que se han derivado de estados financieros auditados. En estos casos el auditor no debe presentar un informe sobre estados financieros resumidos en la misma forma en que informó sobre los estados financieros de los cuales se derivan, debido a que los estados financieros resumidos no

presentan adecuadamente la situación financiera, los resultados de las operaciones y el flujo de efectivo, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados. Si se presentare de esa forma, los usuarios de los estados financieros asumirían incorrectamente que los estados financieros resumidos incluyen todas las revelaciones que requieren los estados financieros completos. Por esta misma razón, es recomendable que en los estados financieros resumidos se destaque esta situación.

05. Cuando el auditor informa sobre estados financieros resumidos que se derivan de estados financieros que él ha auditado, debe indicar: a) que ha auditado y expresado una opinión sobre los estados financieros completos; b) la fecha de la opinión sobre los estados financieros completos⁽¹⁾; c) el tipo de opinión emitida; y d) si en su opinión, la información incluida en los estados financieros resumidos está razonablemente de acuerdo, en todos los aspectos significativos, en relación con los estados financieros completos de los cuales éstos se han derivado⁽²⁾.
06. Un ejemplo de la redacción que el auditor puede emplear al emitir un informe sobre estados financieros resumidos, que se han derivado de estados financieros auditados y sobre los cuales ha expresado una opinión sin salvedades, es la siguiente:

“Hemos auditado, de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, el balance general de la Compañía XYZ al 31 de diciembre de XXXX y sus correspondientes estados de resultados y de flujo de efectivo por el ejercicio terminado en esa fecha (no incluidos en este informe). En nuestro informe de fecha 15 de febrero de XXX1,

¹⁾ La referencia a la fecha del informe original elimina cualquier implicancia respecto a los hechos, transacciones o eventos que pudieran haber ocurrido después de la fecha en que éstos han sido examinados. El auditor no tiene la responsabilidad de investigar o requerir detalles de los eventos que pudieran haber ocurrido durante el período que media entre la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros completos y la fecha del informe sobre los estados financieros resumidos.

²⁾ Si la opinión del auditor sobre los estados financieros completos fue distinta de la opinión sin salvedades, el informe debería describir la naturaleza y las razones de tal(es) salvedad(es). Asimismo, si la opinión del auditor sobre los estados financieros completos hace referencia a la revisión efectuada por otro auditor o incluye un párrafo explicativo de incertidumbre, el informe del auditor sobre los estados financieros resumidos debería considerar tales situaciones. Sin embargo, no es necesario hacer referencia a un cambio contable, al cual se haga referencia en el informe del auditor sobre los estados financieros completos, cuando éste no afecte la comparación con la información que está siendo presentada. El auditor debe considerar también el efecto que pudiera tener cualquier modificación de la opinión sobre los estados financieros completos, en la opinión sobre los estados financieros resumidos.

expresamos una opinión sin salvedades sobre dichos estados financieros.

En nuestra opinión, la información contenida en los estados financieros resumidos que se acompañan es razonablemente concordante, en todos los aspectos significativos, con los estados financieros de los cuales éstos se han derivado. Sin embargo, por presentar los estados financieros resumidos información incompleta, estos deben ser leídos en conjunto con los citados estados financieros auditados.”

07. Un cliente podría mencionar en un documento preparado por él, el nombre de sus auditores y además indicar que estos estados financieros resumidos, se derivan de estados financieros auditados. En este caso no se requiere que el auditor prepare un informe sobre los estados financieros resumidos, siempre y cuando se incluyan también, dentro del documento, los estados financieros auditados. Ahora bien, si dicha mención se hace en un documento que no incluye los estados financieros auditados, el auditor debe solicitar al cliente: a) que no incluya el nombre del auditor en el documento, o b) que incluya el informe sobre los estados financieros resumidos, según se describe en el párrafo 05. Si el cliente no acepta ninguna de las dos opciones, el auditor debe informarle que no permite el uso de su nombre o que se haga referencia a él, y debe considerar qué otras acciones pudieran ser apropiadas⁽³⁾.
08. Si como consecuencia de instrucciones específicas de un organismo regulador se requiere preparar estados financieros “simplificados”, tal como el requerido por la Superintendencia de Valores y Seguros en su Circular N° 573, ⁽⁴⁾ se mantendrá la opinión emitida sobre los estados financieros completos, incorporando a su informe un último párrafo con el siguiente texto:

“Las notas explicativas que se adjuntan a los estados financieros del presente informe, corresponden a una versión simplificada de aquellas incluidas en los estados financieros completos de la Sociedad, sobre los cuales hemos emitido nuestra opinión con esta misma fecha, y que incluyen información adicional requerida por un organismo regulador, que no resulta imprescindible para una adecuada interpretación de los mismos”.

⁽³⁾ Al considerar que otras acciones pudieran ser apropiadas, el auditor puede desear consultar con su asesor legal.

⁽⁴⁾ Entendiéndose por simplificados aquellos en los cuales se eliminan algunas notas de estados financieros completos, que no afectan la interpretación de los mismos, se mantendrá la opinión emitida sobre los estados financieros. En todo caso, deben ser consideradas en los estados financieros simplificados, las notas relativas a criterios contables aplicados, contingencias y compromisos, y cambios contables, si fuera aplicable.

Adicionalmente a lo anterior, deberá requerirse a lo menos, la inclusión de la siguiente información en las notas a los estados financieros.

Encabezado: “Notas simplificadas a los estados financieros”.

Introducción a las notas, después del encabezado y antes de la Nota 1:

“ A juicio de la Administración, estas notas presentan información suficiente pero menos detallada que la contenida en los estados financieros que fueron remitidos al organismo regulador las cuales se encuentran a disposición de los interesados”.

09. El auditor debe informar a su cliente que no puede hacer referencia a su nombre en cualquier publicación de estados financieros resumidos o simplificados sin contar previamente con su consentimiento. La razonabilidad de la información que se divulgue, los errores que ésta pueda contener, su validez y veracidad, son razón suficiente para que el auditor se involucre en todas aquellas publicaciones en las que se haga referencia a su nombre o haya participado en su elaboración⁽³⁾.

SECCION 560

HECHOS POSTERIORES

Introducción

01. Generalmente, el informe del auditor independiente se emite en relación con estados financieros que tienen como finalidad presentar la situación financiera a una fecha determinada y el resultado de las operaciones y el flujo de efectivo de un período terminado en esa fecha. Sin embargo, a veces ocurren acontecimientos o transacciones con posterioridad a la fecha del balance, pero antes de la emisión de los estados financieros y del informe del auditor, que tienen un efecto importante sobre éstos y que, por lo tanto, requieren que los estados financieros sean ajustados o su revelación en los mismos. Estos acontecimientos se designarán de aquí en adelante como "hechos posteriores".
02. Hay dos tipos de hechos posteriores que requieren ser considerados por la administración y evaluados por el auditor independiente.
03. El primer tipo son aquellos hechos posteriores que proveen evidencia adicional con respecto a condiciones que ya existían a la fecha del balance general y que afectan a las estimaciones inherentes al proceso de preparación de los estados financieros. Toda la información de que se disponga antes de la emisión de los estados financieros debería ser utilizada por la administración en su evaluación de las condiciones que sirvieron de base a las estimaciones. Los estados financieros debieran ajustarse a causa de cualquier cambio en las estimaciones que resulten del uso de tal evidencia.
04. La identificación de hechos posteriores que requieran ajustes a los estados financieros, según el criterio antes mencionado, exige la aplicación del juicio profesional y el conocimiento de los hechos y circunstancias. Por ejemplo, una pérdida por la incobrabilidad de una cuenta de un cliente, como resultado del deterioro de su situación financiera y que conduzca a la quiebra de éste a una fecha posterior a la del balance, podría ser indicativa de condiciones existentes a la fecha del balance y, por lo tanto, requieren que los estados financieros sean ajustados antes de su emisión. En cambio, una pérdida similar pero ocasionada por un siniestro en un cliente ocurrido en una fecha posterior a la del balance, como por ejemplo un incendio o inundación, no sería indicativa de condiciones existentes a la fecha del balance y por ello el ajuste a los estados financieros no sería apropiado. Un acuerdo en un litigio,

por una cantidad distinta de la provisionada en los registros contables, requeriría el ajuste de los estados financieros, si los hechos que dieron lugar al litigio, tales como juicios laborales o uso indebido de patentes, ocurrieron antes de la fecha del balance.

05. El segundo tipo consiste en aquellos hechos que proveen evidencia con respecto a condiciones que no existían a la fecha del balance sobre el cual se emite el informe del auditor, sino que ocurrieron con posterioridad a esa fecha. Estos hechos no deben ser la causa para el ajuste de los estados financieros. Algunos de estos hechos posteriores, sin embargo, pueden ser de tal naturaleza que la revelación de los mismos se requiera para evitar que los estados financieros pudieran inducir a interpretaciones erróneas. En ocasiones tales sucesos pueden ser tan importantes que la mejor manera de revelarlos sea complementando los estados financieros con datos financieros proforma que reflejen el efecto del hecho posterior como si hubiera ocurrido en la fecha del balance general. Puede ser deseable presentar estados financieros proforma, normalmente sólo el balance general, en forma tabular en los estados financieros.
06. Algunos ejemplos de hechos posteriores del tipo señalados en el párrafo 05, que requieren ser revelados en los estados financieros (pero sin dar origen a ajustes), son los siguientes:
 - a) Venta de una emisión de bonos o acciones de capital.
 - b) Adquisición de un negocio.
 - c) Resolución de un litigio judicial, cuando el hecho que dio lugar a la reclamación se produjo con posterioridad a la fecha del balance general.
 - d) Pérdida de instalaciones o inventarios como resultado de un incendio o catástrofe.
 - e) Cuentas por cobrar que resulten incobrables debido a condiciones que hayan acontecido después de la fecha del balance (como siniestros ocurridos a clientes).
07. Los hechos posteriores que afectan la realización de activos, tales como las cuentas por cobrar y los inventarios, o la determinación de estimaciones de pasivos, generalmente requieren ajustes a los estados financieros (Véase párrafo 03) porque dichos hechos representan normalmente la culminación de condiciones que existieron durante un período relativamente largo de tiempo. Hechos posteriores, tales como los cambios en la cotización de los valores

bursátiles, generalmente no requieren ajustes a los estados financieros (Véase párrafo 05), porque dichos cambios reflejan normalmente evaluaciones que responden a nuevas condiciones.

08. Cuando se emiten copias adicionales de estados financieros previamente emitidos, pueden haber ocurrido algunos hechos entre la fecha de emisión original y la fecha de la emisión reciente, que requieran ser revelados en los últimos estados financieros para evitar que éstos induzcan a error. Los hechos ocurridos entre la fecha de emisión original y la fecha de la nueva emisión de los estados financieros no deben dar lugar a ajustes en los estados financieros, a menos que el ajuste reúna los requisitos establecidos para la "corrección de error" o "ajuste de años anteriores". Asimismo, los estados financieros que se vuelvan a emitir en fecha posterior a su emisión original en forma comparativa con estados financieros de períodos posteriores, no deben ajustarse con motivo de hechos ocurridos después de la emisión original, a menos que los ajustes reúnan los requisitos antes mencionados.
09. Ocasionalmente, un hecho posterior del segundo tipo, señalado en el párrafo 05, tiene un efecto tan importante sobre la entidad que el auditor puede desear incluir en su informe un párrafo explicativo o de énfasis que dirija la atención del lector hacia el hecho y sus efectos (Véase Sección 508.35).

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA APLICABLES AL PERÍODO POSTERIOR

10. Existe un período posterior a la fecha del balance, que el auditor debe tomar en consideración al completar diversas fases de su examen. Este período es llamado "período posterior", el cual se considera que se extiende hasta la fecha del informe del auditor. Su duración dependerá de las condiciones bajo las cuales se efectúe su examen y puede variar desde un período relativamente corto, hasta un lapso de varios meses. Además, no todos los procedimientos de auditoría se realizan al mismo tiempo y algunas fases del examen se llevarán a cabo durante el período posterior, mientras que otras habrán quedado sustancialmente terminadas en, o antes, de la fecha del balance general. A medida que una auditoría se aproxima a su conclusión, el auditor tendrá que concentrarse en los problemas pendientes relativos a la auditoría y a la redacción del informe y no puede esperarse que continúe revisando materias de las cuales ya se ha satisfecho mediante la aplicación de procedimientos de auditoría.

11. Ciertos procedimientos específicos se aplican a transacciones ocurridas después de la fecha del balance general, tales como: (a) el examen de datos que sustentan tales transacciones y que aseguran que el corte de las operaciones haya sido adecuado y (b) el examen de datos que proveen información que ayude al auditor en su evaluación de activos y pasivos existentes a la fecha del balance.
12. Además, el auditor independiente debe realizar otros procedimientos de auditoría con respecto al período posterior a la fecha del balance, con el propósito de asegurarse sobre la ocurrencia de hechos posteriores que pudieran requerir ajustes o revelaciones para la presentación de los estados financieros en conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados. Dichos procedimientos deben efectuarse a la fecha de término del trabajo en las oficinas del cliente o a una fecha cercana a él. Generalmente el auditor deberá:
 - a) Leer los estados financieros interinos disponibles más recientes; compararlos con los estados financieros bajo examen; y hacer cualesquiera otras comparaciones que le parezcan apropiadas dadas las circunstancias. Con el objeto de que estos procedimientos alcancen su utilidad máxima para los propósitos antes enunciados, el auditor debe indagar con los ejecutivos responsables de las áreas de finanzas y contabilidad si los estados financieros interinos han sido preparados sobre las mismas bases que los estados que están siendo auditados.
 - b) Indagar y comentar con los ejecutivos responsables de las áreas de finanzas y contabilidad respecto a:
 - (i) Si existían pasivos contingentes o compromisos importantes a la fecha del balance general objeto del informe o a la fecha en que se efectúe la indagación.
 - (ii) Si han habido cambios importantes en el capital social, pasivo a largo plazo o capital de trabajo a la fecha en que se efectúe la indagación.
 - (iii) La situación actual de partidas incluidas en los estados financieros objeto del informe, que fueron determinadas sobre bases tentativas, preliminares o con información no definitivas.
 - (iv) Si se han efectuado ajustes poco comunes durante el período comprendido entre la fecha del balance y la fecha de la indagación.

- c) Leer las actas disponibles de las juntas de accionistas, sesiones de directorio, y comités pertinentes. Para aquellas reuniones que no estén disponibles las actas, indagar acerca de los asuntos tratados en ellas.
- d) Obtener de los asesores legales la descripción y evaluación de cualquier litigio (actual o inminente), reclamos o contingencias tributarias, de los cuales tengan conocimiento a la fecha del balance general objeto del informe, así como la descripción y evaluación de esos y otros asuntos de la misma naturaleza de los que tuvieran conocimiento hasta la fecha en que proporcionan la información.
- e) Obtener de los ejecutivos del cliente (normalmente el gerente general y de finanzas) una carta de "Representación de la Administración" con la misma fecha del informe del auditor, respecto a si han ocurrido hechos posteriores a la fecha de los estados financieros que, en opinión de los que firman, requieran ajuste o revelación en dichos estados. El auditor puede decidir solicitar al cliente que incluya representaciones sobre asuntos importantes, de los cuales haya tenido conocimiento en el curso de la aplicación de los procedimientos descritos en los subpárrafos (a) al (d) anteriores y el subpárrafo (f) que sigue:
- f) Llevar a cabo indagaciones adicionales o aplicar los procedimientos que el auditor considere necesarios y apropiados para resolver las situaciones que se hayan presentado con motivo de la aplicación de los procedimientos, indagaciones y explicaciones antes mencionados.

SECCION 561

DESCUBRIMIENTO POSTERIOR DE HECHOS EXISTENTES A LA FECHA DEL INFORME DEL AUDITOR

Introducción

01. Los procedimientos descritos en esta Sección deben ser utilizados por el auditor cuando con posterioridad a la fecha de su informe sobre estados financieros, se entere de hechos que pudieran haber existido a esa fecha y que, en caso de haberlos conocido, pudieran haber afectado su informe.
02. Debido a la diversidad de circunstancias que pueden encontrarse, algunos de estos procedimientos necesariamente se expresan en términos generales; los pasos específicos que deban seguirse en un caso particular pueden variar a la luz de las circunstancias. El auditor podría consultar a su asesor legal cuando se encuentre en las circunstancias a las que se refiere esta Sección, debido a las implicancias legales que pueden estar relacionadas con las medidas que aquí se contemplan; por ejemplo, el posible efecto de normas relativas a la "confidencialidad" de las comunicaciones auditor-cliente.
03. Después que ha emitido su informe, el auditor no está obligado a hacer indagaciones posteriores, o a efectuar otros procedimientos de auditoría respecto a los estados financieros a los que se refiere su informe, a menos que llegue a su conocimiento nueva información que pudiera afectar a éste. Además, esta Sección no es aplicable a situaciones originadas por acontecimientos o hechos que ocurran después de la fecha del informe del auditor, ni tampoco es aplicable a situaciones donde, después de la emisión del informe del auditor, se tomen determinaciones o resoluciones respecto a contingencias, u otros asuntos que hayan sido revelados en los estados financieros o que hayan dado lugar a salvedades en el informe del auditor.

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA APLICABLES

04. Cuando el auditor se entera de información relacionada con estados financieros sobre los cuales ya ha emitido su informe, pero que no conocía a

la fecha de su emisión y que es de tal naturaleza y proviene de tal fuente que el auditor la hubiera investigado de haberla conocido durante el curso de su auditoría, deberá, tan pronto como sea posible, tratar de determinar si la información es confiable y si los hechos existían a la fecha de su informe. Respecto a esto, el auditor debe discutir la situación con su cliente al nivel gerencial o directivo que considere apropiado y solicitar cooperación para cualquier investigación que pueda ser necesaria.

05. Cuando se concluya que la información descubierta posteriormente es confiable y existía a la fecha del informe del auditor, éste deberá proceder de acuerdo con los procedimientos descritos en los párrafos siguientes, siempre que la naturaleza y efecto del asunto sean tales que (a) su informe hubiera sido afectado de haber conocido la información a la fecha de su informe, y ésta no se hubiera reflejado en los estados financieros y (b) el auditor considera que hay personas que actualmente confían o que es probable que confíen en los estados financieros y que darían importancia a esta información. Con respecto a (b) debe considerarse, entre otras cosas, el tiempo transcurrido desde que se emitieron los estados financieros.
06. Cuando el auditor concluye, después de considerar los puntos (a) y (b) del párrafo 05, que deben tomarse medidas para asegurar que en el futuro no se deposite confianza en su informe, deberá solicitar al cliente que dé a conocer, de la manera más apropiada, los hechos recién descubiertos y su impacto en los estados financieros, a las personas que se sabe que actualmente confían o que probablemente llegasen a confiar en éstos y en el correspondiente informe del auditor. Cuando el cliente acepta revelar adecuadamente dicha información, el método usado y el contenido de la revelación dependerán de las circunstancias.
 - a) Si el efecto sobre los estados financieros o sobre el informe del auditor de la información descubierta posteriormente puede determinarse prontamente, la revelación deberá consistir en la emisión, tan pronto como sea factible, de estados financieros e informe del auditor modificados. Las razones para la modificación generalmente deberían ser descritas en una nota a los estados financieros y mencionadas en el informe del auditor. Generalmente, sólo tendrían que ser modificados los estados financieros auditados más recientemente emitidos, aún cuando la modificación haya sido consecuencia de hechos ocurridos en años anteriores.
 - b) Cuando sea inminente la emisión de estados financieros de un período posterior, acompañados del correspondiente informe del auditor, para

evitar demorar la correspondiente revelación, estos estados financieros podrían incluir la revelación apropiada de la información descubierta posteriormente, en lugar de volver a emitir estados financieros de períodos anteriores en la forma señalada en la letra (a).

- c) Cuando el efecto sobre los estados financieros de la información descubierta posteriormente no puede ser determinado sin una investigación prolongada, la emisión de los estados financieros modificados y del correspondiente informe del auditor podrían necesariamente ser diferidos en el tiempo. En estas circunstancias, cuando sea aparente que la información requerirá que los estados financieros sean modificados, la revelación adecuada consistiría en la notificación que haría el cliente a las personas que confían o que probablemente llegasen a confiar en los estados financieros y el informe del auditor, en el sentido de que no deben confiar en dichos estados e informe, y que cuando se termine una investigación se emitirán estados financieros debidamente modificados y el correspondiente informe del auditor. De ser procedente, debería avisarse al cliente que debe informar a los organismos reguladores, Bolsa de Valores u otros organismos afines, la revelación que se haría así como las medidas que se tomarían en las circunstancias.

07. El auditor debe tomar las medidas que considere necesarias para satisfacerse de que el cliente haya hecho las revelaciones especificadas en el párrafo 06.

08. Si el cliente se rehusa a hacer las revelaciones especificadas en el párrafo 06 el auditor deberá notificar por escrito a cada miembro del Directorio o Administración Superior de tal negativa y del hecho⁽¹⁾ de no hacer él las revelaciones. Las medidas apropiadas que pueden tomarse, dependerán: a) del grado de conocimiento que tenga el auditor de que existan personas que en ese momento confíen o podrían llegar a confiar en los estados financieros y el informe del auditor, y que podrían darle importancia a la información; y b) de la posibilidad práctica para el auditor de comunicarse con ellas. A menos que el asesor legal del auditor recomiende otro curso de acción, el auditor deberá tomar las siguientes medidas, en el grado en que sean aplicables:

- a) Notificación al cliente de que el informe del auditor no debe seguir siendo relacionado con los estados financieros.

¹⁾ Si el cliente no hace las revelaciones correspondientes, el auditor debería tomar las medidas que se describen mas adelante para evitar que se siga depositando confianza en su informe en el futuro.

- b) Notificación a los organismos reguladores que tengan jurisdicción sobre el cliente, de que no deben seguir depositando confianza en el informe del auditor.
 - c) Notificar a cada persona que el auditor tenga conocimiento que confía en los estados financieros, que no deben seguir confiando en su informe. En algunos casos, no será posible que el auditor notifique individualmente a los accionistas o inversionistas, cuya identidad generalmente desconoce; la notificación a organismos reguladores, Bolsas de Valores u otros organismos afines, será generalmente la única forma viable de que dispone el auditor para dar a conocer la revelación en forma apropiada. Dicha notificación deberá acompañarse con una solicitud al organismo regulador para que éste tome las medidas que considere adecuadas para que se logre la revelación necesaria.
09. Las siguientes pautas deben regir el contenido de cualquier revelación hecha por el auditor conforme al párrafo 08 a otras personas distintas a su cliente:
- a) Si el auditor ha logrado hacer una investigación satisfactoria de la información y ha determinado que la información es confiable:
 - i) La revelación debe describir el efecto que la información posteriormente obtenida hubiese tenido en el informe del auditor, de haberla conocido en la fecha de su informe y de no haber sido reflejado en los estados financieros. La revelación deberá incluir una descripción de la naturaleza de la información obtenida posteriormente y su efecto sobre los estados financieros.
 - ii) La información revelada debe ser tan precisa y objetiva como sea posible, y no debe ir más allá de lo que sea razonablemente necesario para cumplir con el propósito mencionado en el subpárrafo (i) precedente. Deben evitarse comentarios relativos a la conducta o motivos de cualquier persona.
 - b) Si como resultado de no haber obtenido la cooperación del cliente, el auditor no ha podido hacer una investigación satisfactoria de la información, su revelación no necesita proporcionar el detalle de la información específica, sino que puede solamente indicar que ha tenido conocimiento de cierta información en relación con la cual no ha logrado la cooperación de su cliente para tratar de corroborarla y que, de ser cierta esta información, el auditor considera que no se debe seguir depositando confianza en su informe ni se debe seguir relacionándolo con los estados

financieros. Esta revelación no deberá hacerse a menos que el auditor considere que sea probable que los estados financieros puedan inducir a interpretaciones erróneas y que no pueda confiarse en su informe.

10. Los conceptos incorporados en esta Sección son aplicables a todos los casos donde un auditor independiente ha examinado estados financieros y ha emitido su informe sobre ellos.

SECCION 623

INFORMES ESPECIALES

Introducción

01. Esta Sección se aplica a los informes de los auditores que se relacionan con lo siguiente:
- a) Estados financieros preparados en conformidad con bases de contabilidad distintas a los principios de contabilidad generalmente aceptados (párrafos 2 al 10).
 - b) Elementos, cuentas o partidas específicos de un estado financiero (párrafos 11 al 18).
 - c) Cumplimiento con aspectos de acuerdos contractuales o requerimientos de entidades reguladoras relacionadas con estados financieros auditados (párrafos 19 al 21).
 - d) Información financiera presentada para cumplir con acuerdos contractuales o una base estipulada por una entidad reguladora (párrafos 22 y 23).
 - e) Información financiera presentada en formatos o cédulas que requieren del auditor un informe preestablecido (párrafos 25 y 26).

ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE CONFORMIDAD CON BASES DE CONTABILIDAD DISTINTAS A LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS

02. Las normas de auditoría generalmente aceptadas son aplicables cuando el auditor realiza una auditoría e informa sobre un estado financiero, el cual puede ser, por ejemplo, de una sociedad, un grupo consolidado de sociedades, un grupo combinado de sociedades, una entidad sin fines de lucro, una entidad gubernamental, un segmento de cualquiera de éstos, o una persona natural. El término estado financiero se refiere a la presentación de información financiera, incluyendo sus notas, derivada de los registros contables y que tienen por finalidad informar sobre los recursos u obligaciones de una entidad a una determinada fecha o los cambios en un período, de conformidad con principios de contabilidad generalmente

aceptados o con bases de contabilidad distintas a los principios de contabilidad generalmente aceptados. Para los propósitos de su informe, el auditor independiente debería considerar cada uno de los siguientes tipos de presentaciones financieras como un estado financiero:

- a) Balance general
- b) Estado de resultados
- c) Estado de utilidades retenidas
- d) Estado de flujo de efectivo
- e) Estado de variación patrimonial
- f) Estado de activos y pasivos que excluyen el patrimonio
- g) Estado de ingresos y gastos
- h) Estado de operaciones por línea de productos
- i) Estado de ingresos y egresos sobre base de efectivo
- j) Estado de situación sobre base de efectivo

03. El juicio del auditor independiente respecto a la presentación general de los estados financieros se debiera aplicar de acuerdo con una base identificable ⁽¹⁾. Normalmente la base es proporcionada por los principios de contabilidad generalmente aceptados y el juicio del auditor en formarse su opinión debe basarse en dichos principios. En algunas circunstancias se puede utilizar una base de contabilidad distinta a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

04. Para los propósitos de esta Sección una base de contabilidad distinta a los principios de contabilidad generalmente aceptados es una de las siguientes:

- a) Una base de contabilidad que la entidad utiliza para cumplir con los requerimientos de informes financieros para una entidad reguladora.
- b) La base de contabilidad para ingresos y egresos sobre base de efectivo y las modificaciones a ella que tengan un respaldo sustancial, como puede ser el registro de la depreciación de los activos fijos o la provisión del impuesto a la renta.
- c) Un criterio definido que tenga el respaldo suficiente y que se aplica a todas las partidas significativas que están en los estados financieros.

¹⁾ Ver Sección 411, “El significado de «presentan razonablemente de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados» en el informe del auditor independiente”.

Sólo se permite reportar bajo lo mencionado en el párrafo 5 si una de las anteriores descripciones es aplicable.

INFORME SOBRE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE CONFORMIDAD CON OTRA BASE DE CONTABILIDAD

05. Cuando se informa sobre estados financieros preparados de conformidad con una base de contabilidad distinta a los principios de contabilidad generalmente aceptados, como se define en el párrafo 4, un auditor independiente debiera incluir en su informe:

a) Un título que incluya la palabra independiente.

b) Un párrafo que:

- (1) Indique que los estados financieros identificados en el informe fueron auditados.
- (2) Indique que los estados financieros son responsabilidad de la administración de la entidad y que el auditor es responsable de expresar una opinión sobre los mismos, con base en la auditoría efectuada.

c) Un párrafo que indique que:

- (1) La auditoría se realizó de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en Chile.
- (2) Las normas de auditoría generalmente aceptadas requieren que el auditor planifique y ejecute la auditoría para obtener una seguridad razonable acerca de si los estados financieros están exentos de errores significativos.
- (3) La auditoría incluye:
 - (a) El examen, a base de pruebas, de evidencias que respaldan los importes y las informaciones revelados en los estados financieros.
 - (b) Una evaluación de los principios de contabilidad utilizados y de las estimaciones significativas hechas por la administración, y

(c) Una evaluación de la presentación general de los estados financieros (Véase párrafo 9).

(4) Su auditoría proporciona una base razonable para fundamentar su opinión.

d) Un párrafo que:

(1) Establezca las bases para la presentación y hace referencia a la nota en los estados financieros que describa dichas bases (Ver párrafos 09 y 10).

(2) Establezca que la presentación de dichos estados financieros es sobre una base de contabilidad distinta a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

e) Un párrafo que exprese la opinión o la abstención de opinión del auditor respecto a si los estados financieros son presentados razonablemente, en todos sus aspectos significativos, de conformidad con la base de contabilidad descrita. Si el auditor concluye que los estados financieros no son presentados razonablemente de acuerdo con la base descrita o que hubo una limitación en el alcance de la auditoría, debiera revelar todas la razones significativas para su conclusión en un párrafo intermedio (antes del párrafo de la opinión) del informe y debiera incluir en el párrafo de la opinión la modificación apropiada haciendo referencia a dicho párrafo intermedio.

f) Si los estados financieros son preparados de conformidad con los requerimientos para informes financieros de una entidad reguladora (Ver párrafo 4 a), se debiera incluir un párrafo que restrinja el uso del informe sólo a aquellos que pertenecen a la entidad y para cumplir con la entidad reguladora. Un párrafo restrictivo es apropiado aun cuando por ley o regulación el informe del auditor sea de carácter o registro público. El auditor sólo puede informar de esta manera si los estados financieros e informes son para uso de la misma entidad y de una o más entidades reguladoras a cuya jurisdicción esta sujeta dicha entidad.

g) El nombre y la firma del auditor y si corresponde, el nombre de la empresa de auditoría a la cual pertenece.

h) Lugar y fecha.

06. Si los estados financieros no cumplen con las condiciones para la presentación de conformidad con una “base de contabilidad distinta a los principios de contabilidad generalmente aceptados”, como se define en el párrafo 4, el auditor debiera usar el informe estándar modificado para informar las desviaciones a los principios de contabilidad generalmente aceptados (Ver Sección 508).
07. Los términos como balance general, estado de resultados y estado de flujo de efectivo o títulos similares generalmente se entiende que son aplicables sólo para estados financieros cuyo objetivo es presentar la situación financiera, resultados de operación o flujos de efectivo de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados. Consecuentemente, el auditor debiera considerar si los estados financieros sobre los cuales está informando están adecuadamente nombrados. Por ejemplo, un estado financiero sobre base de efectivo podría ser nombrado “estado de activos y pasivos derivado de las operaciones en efectivo” o “estado de ingresos percibidos y gastos pagados” y un estado financiero preparado sobre una base estipulada por una entidad reguladora podría ser nombrado “estados de resultados sobre una base estipulada por una entidad reguladora”. Si el auditor opina que los estados financieros no tienen los nombres adecuados, debiera revelar su disconformidad en un párrafo intermedio en el informe y expresar una opinión con salvedades.
08. A continuación se presentan ejemplos de informes de estados financieros presentados de conformidad con una base de contabilidad distinta a los principios de contabilidad generalmente aceptados. ⁽²⁾

²⁾ Para los efectos de emisión de informes sobre estados financieros individuales de entidades fiscalizadas por la Superintendencia de Valores y Seguros o no fiscalizadas, ver Sección 508, Modelo 6 y Modelo 6 complemento.

ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS SOBRE BASES ESTABLECIDAS POR UNA ENTIDAD REGULADORA ÚNICAMENTE PARA PRESENTACION A DICHA ENTIDAD

Informe de los auditores independientes

Hemos efectuado una auditoría a los estados adjuntos de activos, pasivos y superávit de la Compañía XYZ al 31 de Diciembre de 20X2 y 20X1 y de resultados y de flujos de efectivo por los años terminados en esas fechas. La preparación de dichos estados financieros (que incluyen sus correspondientes notas) es responsabilidad de la administración de la Compañía. Nuestra responsabilidad consiste en emitir una opinión, con base en las auditorías que efectuamos.

Nuestras auditorías fueron efectuadas de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en Chile. Tales normas requieren que planifiquemos y realicemos nuestro trabajo con el objeto de lograr un razonable grado de seguridad que los estados financieros están exentos de errores significativos. Una auditoría comprende el examen, a base de pruebas, de evidencias que respaldan los importes y las informaciones revelados en los estados financieros. Una auditoría comprende, también, una evaluación de los principios de contabilidad utilizados y de las estimaciones significativas hechas por la administración de la Compañía, así como una evaluación de la presentación general de los estados financieros. Consideramos que nuestras auditorías constituyen una base razonable para fundamentar nuestra opinión.

Como se describe en la Nota X, los estados financieros fueron preparados de conformidad con las bases de contabilidad establecidas por (Nombre de la entidad reguladora), que es una base de contabilidad distinta a los principios de contabilidad generalmente aceptados en Chile.

En nuestra opinión, los mencionados estados financieros presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, los activos, pasivos y superávit de la Compañía XYZ al 31 de diciembre de 20X1 y 20X2 y los resultados de sus operaciones y los flujos de efectivo por los años terminados en esas fechas, de conformidad con las bases de contabilidad descritas en la Nota X.

Este informe es únicamente para información y uso del Directorio y la administración de la Compañía XYZ y para cumplir con (nombre de la entidad reguladora).

ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS SOBRE BASE DE EFECTIVO

Informe de los auditores independientes

Hemos efectuado una auditoría a los estados adjuntos de activos y pasivos derivados de las operaciones de efectivo de la Compañía XYZ al 31 de diciembre de 20X2 y 20X1 y de ingresos cobrados y gastos pagados por los años terminados en esas fechas. La preparación de dichos estados financieros es responsabilidad de la administración de la Compañía XYZ. Nuestra responsabilidad consiste en emitir una opinión sobre estos estados financieros, con base en las auditorías que efectuamos.

Nuestras auditorías fueron efectuadas de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en Chile. Tales normas requieren que planifiquemos y realicemos nuestro trabajo con el objeto de lograr un razonable grado de seguridad que los estados financieros están exentos de errores significativos. Una auditoría comprende el examen, a base de pruebas, de evidencias que respaldan los importes y las informaciones revelados en los estados financieros. Una auditoría comprende, también, una evaluación de los principios de contabilidad utilizados y de las estimaciones significativas hechas por la administración de la Compañía, así como una evaluación de la presentación general de los estados financieros. Consideramos que nuestras auditorías constituyen una base razonable para fundamentar nuestra opinión.

Como se describe en la Nota X, estos estados financieros fueron preparados a base de los ingresos y egresos de efectivo, que es una base de contabilidad distinta a los principios de contabilidad generalmente aceptados en Chile.

En nuestra opinión, los mencionados estados financieros presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, los activos y pasivos derivados de operaciones de efectivo de la Compañía XYZ al 31 de diciembre de 20X2 y 20X1 y sus ingresos cobrados y gastos pagados durante los años terminados en esas fechas, de conformidad con la base de contabilidad descrita en la Nota X.

EVALUACION DE LA ADECUADA PRESENTACION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE CONFORMIDAD CON OTRA BASE DE CONTABILIDAD

09. Cuando se informa sobre estados financieros preparados de acuerdo con una base de contabilidad distinta a los principios de contabilidad generalmente aceptados en Chile, el auditor debiera considerar si los estados financieros (incluyendo las notas adjuntas) incluyen todas las revelaciones informativas que son apropiadas para la base de contabilidad aplicada. El auditor debiera

aplicar esencialmente el mismo criterio en los estados financieros preparados con otra base de contabilidad que aplicaría con estados financieros preparados de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados en Chile. Por lo tanto, la opinión del auditor debiera basarse en su juicio con respecto a si los estados financieros, incluyendo las notas adjuntas, proporcionan información suficiente sobre materias que pueden afectar su utilización, comprensión e interpretación, tratado en la Sección 411 “El significado de «presentan razonablemente de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en Chile» en el informe del auditor independiente”.

10. Los estados financieros preparados de acuerdo con otra base de contabilidad debieran incluir en las notas adjuntas un resumen de las políticas contables significativas que señalan las bases para la presentación y una descripción de cómo esas bases difieren de los principios de contabilidad generalmente aceptados en Chile. Sin embargo, el efecto de las diferencias entre los principios de contabilidad generalmente aceptados en Chile y las bases para la presentación de los estados financieros sobre los cuales el auditor está informando no requiere ser cuantificado. Además, cuando los estados financieros contienen partidas que son las mismas o similares a las de los estados financieros preparados de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados en Chile, revelaciones informativas similares son apropiadas. Por ejemplo, los estados financieros preparados sobre base de efectivo generalmente contienen pasivos bancarios y el patrimonio de los accionistas. De esta manera, las revelaciones informativas para los pasivos bancarios y patrimonio de los accionistas en tales estados financieros deberían ser comparables con aquellas en los estados financieros preparados de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados en Chile. Al evaluar la razonabilidad de las revelaciones, el auditor debiera también considerar las revelaciones relacionadas con asuntos que no se han identificado específicamente en los estados financieros, tales como (a) transacciones con partes relacionadas, (b) restricciones sobre los activos y sobre el patrimonio de los accionistas, (c) eventos subsecuentes e (d) incertidumbres.

ELEMENTOS, CUENTAS O PARTIDAS ESPECIFICOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

11. A un auditor independiente se le puede solicitar que exprese una opinión sobre uno o más elementos, cuentas o partidas específicos de los estados financieros. En un trabajo de esta naturaleza, el elemento (s), cuenta (s) o partida (s) específico (s) puede(n) presentarse en el informe o en un

documento adjunto a éste. Ejemplos de uno o más elementos, cuentas o partidas específicos de un estado financiero sobre los cuales un auditor puede informar sobre la base de una auditoría efectuada de conformidad con normas de auditoría generalmente aceptadas en Chile incluyen arrendamientos, derechos, participación en las utilidades o una provisión para el impuesto a la renta.

12. Cuando se expresa una opinión sobre un elemento, cuenta o partida específico de los estados financieros, el auditor debiera planificar y realizar la auditoría y preparar el informe considerando el propósito del trabajo. Con excepción de la primera norma relativa al informe, las normas de auditoría generalmente aceptadas en Chile son aplicables a cualquier trabajo tendiente a expresar una opinión sobre uno o más elementos, cuentas o partidas específicos de un estado financiero. La primera norma relativa al informe, que requiere que el informe del auditor señale si los estados financieros se presentan de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados en Chile, es aplicable sólo cuando se pretende presentar elementos, cuentas o partidas específicos de un estado financiero de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados en Chile.
13. Un trabajo para expresar una opinión sobre uno o más elementos, cuentas o partidas específicos de un estado financiero puede ser tomado como un trabajo separado o en conjunto con una auditoría de estados financieros. En cualquier caso, el auditor expresa una opinión sobre cada elemento, cuenta o partida cubierta por el informe del auditor y, por lo tanto, la importancia relativa debiera medirse individualmente para cada elemento, cuenta o partida sobre la que se informa, en vez de hacerlo agregadamente o para los estados financieros tomados en su conjunto.

Consecuentemente, una auditoría de un elemento, cuenta o partida con el propósito de informar sobre éstos generalmente es más extensa que si la misma información se considera dentro de una auditoría de estados financieros tomados en su conjunto. También, muchos elementos de los estados financieros están relacionados. Por ejemplo, ventas y cuentas por cobrar; inventarios y cuentas por pagar; activo fijo y depreciación. El auditor debiera satisfacerse que los elementos, cuentas o partidas que están relacionadas con aquellos sobre los que debe informar han sido considerados en su opinión.

14. Si el auditor ha expresado una opinión adversa o abstención de opinión sobre los estados financieros, el auditor no debiera expresar, en ese mismo informe, una opinión sobre un elemento, cuenta o partida específico de dichos estados

financieros (Ver Sección 508 párrafos 65 al 71). Sin embargo, un auditor podría expresar una opinión por separado sobre uno o más elementos, cuentas o partidas específicos de los estados financieros siempre que las materias sobre las que se informará, y el alcance de la auditoría relativa a dichos elementos, cuentas o partidas específicos, no sean una parte significativa de los estados financieros. Por ejemplo, podría ser apropiado para el auditor expresar una opinión sobre el saldo de cuentas por cobrar de la entidad, aún si el auditor ha expresado una abstención de opinión sobre los estados financieros tomados en su conjunto. Sin embargo, el informe sobre el elemento, cuenta o partida específico debiera presentarse separadamente del informe sobre los estados financieros de la entidad.

INFORMES SOBRE ELEMENTOS, CUENTAS O PARTIDAS ESPECIFICOS DE UN ESTADO FINANCIERO

15. Cuando un auditor independiente es contratado para expresar una opinión sobre uno o más elementos, cuentas o partidas específicos de un estado financiero, el informe debiera incluir:

a) Un título que incluya la palabra independiente.

b) Un párrafo que indique que:

- (1) Los elementos, cuentas o partidas específicos identificados en el informe fueron auditados. Si la auditoría se efectuó junto con una auditoría de los estados financieros de la entidad, se debiera indicar la fecha del informe del auditor sobre estos estados financieros. Además, también se debiera revelar cualquier modificación del informe estándar respecto de esos estados financieros, si se considera relevante para la presentación del elemento, cuenta o partida específico.
- (2) Los elementos, cuentas o partidas específicos son responsabilidad de la administración de la entidad y el auditor es responsable de expresar una opinión sobre los elementos, cuentas o partidas específicos con base en la auditoría efectuada.

c) Un párrafo que indique que:

- (1) La auditoría se realizó de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en Chile.

- (2) Las normas de auditoría generalmente aceptadas requieren que el auditor planifique y ejecute la auditoría de tal forma que pueda obtener una seguridad razonable de que los elementos, cuentas o partidas específicos están exentos de errores significativos.
 - (3) La auditoría incluye:
 - (a) El examen, a base de pruebas, de evidencias que respaldan los importes y las informaciones revelados en la presentación de los elementos, cuentas o partidas específicos.
 - (b) Una evaluación de los principios de contabilidad utilizados y las estimaciones significativas hechas por la Administración, y
 - (c) Una evaluación de la presentación general de los elementos, cuentas o partidas específicos.
 - (4) Su auditoría proporciona una base razonable para fundamentar su opinión.
- d) Un párrafo que:
- (1) Describa sobre qué bases los elementos, cuentas o partidas específicos son presentados y, cuando sea aplicable, cualquier acuerdo especificando tales bases si la presentación no está preparada de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados. (Ver párrafos N°s. 09 y 10.)
 - (2) Incluya, si se considera necesario, una descripción y la fuente de las interpretaciones significativas, si las hay, efectuadas por la administración de la entidad, respecto a un contrato o acuerdo relevante.
- e) Un párrafo que exprese la opinión o una abstención de opinión del auditor, respecto a si los elementos, cuentas o partidas específicos son presentados razonablemente en todos sus aspectos significativos de conformidad con la base de contabilidad descrita. Si el auditor concluye que los elementos, cuentas o partidas específicos no son presentados razonablemente de acuerdo con la base descrita o que hubo una

limitación en el alcance de la auditoría, debiera revelar todas las razones significativas para su conclusión en un párrafo(s) intermedio(s) (antes del párrafo de la opinión) del informe y debiera incluir en el párrafo de la opinión la modificación apropiada haciendo referencia a dicho párrafo intermedio.

- f) Si el elemento, cuenta o partida específico se prepara para cumplir con los requerimientos o informe financiero previsto en un contrato o acuerdo que dé como resultado una presentación que no está de conformidad ya sea con los principios de contabilidad generalmente aceptados u otra base distinta de contabilidad, se debiera incluir un párrafo que limite el uso del informe a los interesados dentro de la entidad y/o a las partes que suscribieron el contrato o acuerdo. Tal limitación es necesaria porque las bases, supuestos y propósitos de la presentación (contenido en el contrato o acuerdo) son desarrollados para uso de las partes del contrato o acuerdo.
- g) El nombre y la firma del auditor y si corresponde el nombre de la empresa de auditoría a la cual pertenece.
- h) Lugar y fecha.

Cuando se expresa una opinión sobre uno o más elementos, cuentas o partidas específicos de un estado financiero, el auditor para proporcionar más información respecto al alcance de la auditoría, puede si lo desea, describir en un párrafo por separado algunos otros procedimientos de auditoría aplicados. Sin embargo, no se debiera hacer ninguna modificación al contenido del párrafo 15 c.

- 16. Si un elemento, cuenta o partida específico es la utilidad neta o el patrimonio o su equivalente o está basado en ellos, el auditor debiera haber auditado los estados financieros en su conjunto para poder expresar una opinión sobre un elemento, cuenta o partida específico.
- 17. El auditor debiera considerar el efecto que pudiera tener en su informe sobre los elementos, cuentas o partidas específicos cualquier modificación, incluyendo la explicación adicional debido a las circunstancias que se mencionan en la Sección 508 párrafo 11, al informe estándar sobre los estados financieros auditados.

18. A continuación se presentan ejemplos de informes que expresan una opinión sobre uno o más elementos, cuentas o partidas específicos de un estado financiero.

Informe sobre cuentas por cobrar

Informe de los auditores independientes

Hemos efectuado una auditoría del análisis adjunto de cuentas por cobrar de la Compañía ABC al 31 de diciembre de 20X2. La preparación de dicho análisis es responsabilidad de la administración de la Compañía ABC. Nuestra responsabilidad consiste en emitir una opinión sobre dicho análisis, con base en la auditoría que efectuamos.

Nuestra auditoría fue efectuada de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en Chile. Tales normas requieren que planifiquemos y realicemos nuestro trabajo con el objeto de lograr un razonable grado de seguridad que el análisis de cuentas por cobrar está exento de errores significativos. Una auditoría comprende el examen, a base de pruebas, de evidencias que respaldan los importes y las informaciones revelados en el análisis de cuentas por cobrar. Una auditoría comprende, también, una evaluación de los principios de contabilidad utilizados y de las estimaciones significativas hechas por la administración de la Compañía, así como una evaluación de la presentación general de dicho análisis. Consideramos que nuestra auditoría constituye una base razonable para fundamentar nuestra opinión.

En nuestra opinión, el mencionado análisis de cuentas por cobrar presenta razonablemente, en todos los aspectos significativos, las cuentas por cobrar de la Compañía ABC al 31 de diciembre de 20X2, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en Chile.

Informe relativo al monto de las ventas para el propósito de calcular el arriendo

Informe de los auditores independientes

Hemos efectuado una auditoría del análisis adjunto de ventas brutas (como se define en el acuerdo de arrendamiento fechado el 4 de marzo de 20XX, entre la Compañía ABC, como arrendador, y la Corporación de Tiendas XYZ, como arrendatario) de la Corporación de Tiendas XYZ, en su tienda situada en (Ciudad), por el año terminado el 31 de diciembre de 20X2. La preparación de este análisis es responsabilidad de la administración de la Corporación. Nuestra responsabilidad consiste en emitir una opinión sobre dicho análisis, con base en la auditoría que efectuamos.

Nuestra auditoría fue efectuada de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en Chile. Tales normas requieren que planifiquemos y realicemos nuestro trabajo con el objeto de lograr un razonable grado de seguridad que el análisis de ventas brutas está exento de errores significativos. Una auditoría comprende el examen, a base de pruebas, de evidencias que respaldan los importes y las informaciones revelados en el análisis de ventas brutas. Una auditoría comprende, también, una evaluación de los principios de contabilidad utilizados y de las estimaciones significativas hechas por la administración de la Compañía, así como una evaluación de la presentación general de dicho análisis. Consideramos que nuestra auditoría constituye una base razonable para fundamentar nuestra opinión.

En nuestra opinión, el mencionado análisis de ventas brutas presenta razonablemente, en todos los aspectos significativos, las ventas brutas de la Corporación de Tiendas XYZ, en su tienda situada en (Ciudad), por el año terminado el 31 de diciembre de 20X2, como se define en el acuerdo de arrendamiento mencionado en el primer párrafo.

Este informe es únicamente para información y uso de los Directorios y administraciones de la Corporación de Tiendas XYZ y de la Compañía ABC.

Informe relativo a regalías

Informe de los auditores independientes

Hemos efectuado una auditoría del análisis adjunto de regalías aplicable a la producción de motores de la División Q de la Corporación XYZ por el año que terminado el 31 de diciembre de 20X2, bajo los términos del contrato de licencia de fecha 14 de mayo de 20XX, entre la Compañía ABC y la Corporación XYZ. La preparación de dicho análisis es responsabilidad de la administración de la Corporación XYZ. Nuestra responsabilidad consiste en emitir una opinión sobre dicho análisis, con base en la auditoría que efectuamos.

Nuestra auditoría fue efectuada de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en Chile. Tales normas requieren que planifiquemos y realicemos nuestro trabajo con el objeto de lograr un razonable grado de seguridad que el análisis de regalías está exento de errores significativos. Una auditoría comprende el examen, a base de pruebas, de evidencias que respaldan los importes y las informaciones revelados en el análisis de regalías. Una auditoría comprende, también, una evaluación de los principios de contabilidad utilizados y de las estimaciones significativas hechas por la administración de la Compañía, así como

una evaluación de la presentación general de dicho análisis. Consideramos que nuestra auditoría constituye una base razonable para fundamentar nuestra opinión.

Se nos ha informado que de acuerdo con la interpretación hecha por la Corporación XYZ del contrato arriba citado, las regalías se basaron en el número de motores producidos, menos los motores defectuosos detectados en la fábrica. La reducción no considera devoluciones de motores inservibles, los que han sido destruidos y reemplazados por nuevos motores, sin cargo a los clientes.

En nuestra opinión, el mencionado análisis de regalías presenta razonablemente, en todos los aspectos significativos, el número de motores producidos por la División Q de la Corporación XYZ durante el año terminado el 31 de diciembre de 20X2 y el monto de regalías aplicables bajo el contrato de licencia que se menciona en el primer párrafo.

Este informe es únicamente para información y uso de los Directorios y administraciones de la Corporación XYZ y de la Compañía ABC.

INFORMES SOBRE EL CUMPLIMIENTO CON ACUERDOS CONTRACTUALES O REQUERIMIENTOS DE ENTIDADES REGULADORAS CUANDO SE HA EFECTUADO UNA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

19. Para algunas entidades sería necesario, por acuerdos contractuales o por el requerimiento de entidades reguladoras, presentar informes sobre cumplimiento emitidos por auditores independientes. Por ejemplo, un contrato de deuda puede contener obligaciones para el deudor respecto a ratios de liquidez o restricciones al pago de dividendos. Además, puede requerir que un deudor presente estados financieros anuales que haya sido auditados por un auditor independiente y en algunos casos, el acreedor correspondiente pedirá la opinión del auditor respecto a si el deudor ha cumplido con ciertas condiciones del acuerdo suscrito relativo a materias contables. El auditor independiente puede satisfacer tal solicitud informando que no ha encontrado situaciones o hechos que hagan suponer que no se ha dado cumplimiento a las condiciones pertinentes de dicho acuerdo basado en la auditoría de los estados financieros. Estos informes de cumplimiento pueden ser comunicados en un informe separado o en uno o más párrafos en el informe sobre los estados financieros auditados. Sin embargo, tal informe sólo se debe dar si el auditor ha auditado los estados financieros a los que se relacionan los acuerdos contractuales o requerimientos regulatorios y no debiera abarcar condiciones relacionadas con asuntos que no han estado sujetos a procedimientos

aplicados en la auditoría de los estados financieros. Además, tal opinión no se debiera dar si el auditor ha expresado una opinión adversa o una abstención de opinión sobre los estados financieros con los que se relacionan estas condiciones.

20. Cuando un auditor presenta un informe por separado respecto al cumplimiento con acuerdos contractuales o requerimientos de entidades reguladoras, el informe debiera incluir:

- a) Un título que incluya la palabra independiente.
- b) Un párrafo que indique que los estados financieros fueron auditados de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en Chile y que incluya la fecha del informe del auditor sobre estos estados financieros. Además, se debiera revelar cualquier modificación al informe estándar sobre esos estados financieros.
- c) Un párrafo (1) que incluya una referencia a las condiciones o cláusulas específicas del acuerdo, (2) señale que no se han encontrado situaciones o hechos que hagan suponer que no se ha dado cumplimiento a las condiciones pertinentes de dicho acuerdo, en lo que respecta a materias contables y (3) especifique que tal aseveración se hace a base de la auditoría de los estados financieros. Generalmente el auditor debiera indicar que la auditoría no estuvo enfocada principalmente a obtener conocimiento sobre dicho cumplimiento.
- d) Un párrafo que incluya una descripción y la fuente de interpretaciones significativas, si las hay, hechas por la administración de la entidad, en relación con las condiciones de un acuerdo relevante.
- e) Un párrafo separado al final del informe que limita el uso del informe a los interesados dentro de la entidad y a los que suscribieron el contrato o acuerdo, o de la entidad reguladora, dado que los aspectos sobre los que el auditor está informando son desarrollados sólo para uso de las partes que suscribieron el acuerdo o de la entidad reguladora.
- f) El nombre y la firma del auditor y si corresponde, el nombre de la empresa de auditoría a la cual pertenece.
- g) Lugar y fecha.

Informe sobre el cumplimiento con provisiones contractuales mencionadas en un informe por separado

Informes de los auditores independientes

Hemos efectuado una auditoría, de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en Chile, al balance general de la Compañía XYZ al 31 de diciembre de 20X2 y a los correspondientes estados de resultados y de flujo de efectivo por el año terminado en esa fecha y hemos emitido nuestro informe con fecha 16 de febrero de 20X3.

En relación con nuestra auditoría no hemos encontrado situaciones o hechos que nos hagan suponer que la Compañía no ha dado cumplimiento con alguno de los términos, estipulaciones, provisiones o condiciones que se relacionan con materias contables de las secciones XX a YY inclusive, del contrato fechado el 21 de julio de 20X0, celebrado con el Banco ABC. Sin embargo, debe considerarse que nuestra auditoría no tuvo como objetivo principal obtener conocimiento de la falta de cumplimiento de dicho contrato.

Este informe es únicamente para información y uso de los Directorios y las administraciones de Compañía XYZ y del Banco ABC.

Informe sobre el cumplimiento con requerimientos de entidades reguladoras en un informe por separado, cuando el informe del auditor sobre los estados financieros incluyó un párrafo explicativo por una incertidumbre.

Informe del auditor independiente

Hemos efectuado una auditoría, de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en Chile, al balance general de la Compañía XYZ al 31 de diciembre de 20X2 y los correspondientes estados de resultados y de flujo de efectivo por el año terminado en esa fecha y hemos emitido nuestro informe con fecha 5 de marzo de 20X3, el cual incluyó un párrafo explicativo respecto al juicio descrito en nota X a dichos estados financieros.

En relación con nuestra auditoría no hemos encontrado situaciones o hechos que nos hagan suponer que la Compañía no ha dado cumplimiento con las provisiones contables establecidas en las secciones (1), (2) y (3) de (nombre de la entidad reguladora). Sin embargo, debe considerarse que nuestra auditoría no tuvo como

objetivo principal obtener conocimiento de la falta de cumplimiento de dicha norma.

Este informe es únicamente para información y uso del Directorio de la Compañía XYZ y de la (nombre de la entidad reguladora).

21. Cuando la opinión del auditor sobre el cumplimiento con un acuerdo contractual o requerimiento de una entidad reguladora se incluye en el informe del auditor sobre los estados financieros, él debiera incluir un párrafo, después del párrafo de la opinión, que indique que no se han encontrado situaciones o hechos que hagan suponer que no se ha dado cumplimiento a dicho acuerdo en lo que respecta a materias contables y que especifique que tal aseveración se hace a base de la auditoría de los estados financieros. Generalmente, el auditor debiera indicar que la auditoría no estuvo enfocada principalmente a obtener conocimiento sobre dicho cumplimiento. Además, el informe debiera incluir un párrafo que contenga los detalles y fuentes de cualquier interpretación importante hecha por la administración de la entidad según lo mencionado en el párrafo 20 d), como también el párrafo que limita su uso, según lo indicado en el párrafo 20 e). Los últimos dos párrafos de los ejemplos presentados en el párrafo 20 son ejemplos de los párrafos adicionales que el auditor debiera agregar en su opinión sobre los estados financieros.

PRESENTACIONES FINANCIERAS ESPECIALES QUE TIENEN POR PROPÓSITO CUMPLIR CON ACUERDOS CONTRACTUALES O REQUERIMIENTOS DE ENTIDADES REGULADORAS

22. En ciertas circunstancias se solicita al auditor un informe sobre presentaciones financieras especiales, para cumplir con un acuerdo contractual o requerimientos de entidades reguladoras. En la mayoría de los casos estos tipos de presentaciones son únicamente para el uso de las partes que suscribieron el acuerdo o la entidad reguladora. Este tipo de presentaciones incluye:
 - a) Una presentación financiera especial preparada en cumplimiento con un acuerdo contractual o requerimientos de un organismo regulador, que no constituye una presentación completa de los activos, pasivos, ingresos y gastos de la entidad, pero en todos los otros aspectos está de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados en Chile u otra base distinta de contabilidad.

- b) Una presentación financiera especial (puede ser un conjunto de estados financieros o uno solo) preparada de acuerdo con una base de contabilidad establecida en un acuerdo que no resulta en una presentación de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados en Chile u otra base distinta de contabilidad.
23. Cuando se solicita al auditor un informe sobre una presentación financiera preparada de conformidad con una base de contabilidad establecida en un acuerdo contractual o requerimiento de alguna entidad reguladora, éste debiera incluir:
- a) Un título que incluya la palabra independiente.
 - b) Un párrafo que:
 - (1) Indique que la presentación financiera identificada en el informe fue auditada.

- (2) Indique que la presentación financiera es responsabilidad de la administración de la entidad y que el auditor es responsable de expresar una opinión sobre dicha presentación con base en la auditoría ⁽³⁾.
- c) Un párrafo que indique que:
- (1) La auditoría se realizó de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en Chile.
 - (2) Las normas de auditoría generalmente aceptadas requieren que el auditor planifique y ejecute la auditoría de tal forma que pueda obtener una seguridad razonable de que las presentaciones financieras están libres de errores significativos.
 - (3) La auditoría incluye:
 - (a) El examen, a base de pruebas, de evidencias que respaldan los importes y las informaciones revelados en la presentación financiera;
 - (b) Una evaluación de los principios de contabilidad utilizados y las estimaciones significativas hechas por la administración, y;
 - (c) Una evaluación de la presentación general de la presentación financiera.
 - (4) Su auditoría proporciona una base razonable para fundamentar su opinión.
- d) Un párrafo que:
- (2) Explique el propósito de la presentación financiera auditada.
 - (3) Haga referencia a la nota de la presentación financiera que describe la base utilizada (ver párrafos 9 y 10).

³⁾ En el caso de que la preparación de los estados financieros sea responsabilidad de un tercero distinto a la administración de las entidades, este tercero debiera ser claramente identificado.

- (4) Indique si la base de la presentación pretende estar o no de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados (Véase lo descrito en párrafo 22 letras a y b) ⁽⁴⁾
- e) Un párrafo que exprese la opinión o abstención de opinión del auditor sobre si la presentación financiera es razonable en todos sus aspectos significativos y si la presentación está de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados en Chile u otra base distinta de contabilidad. Si el auditor concluye que la información requerida no se presenta razonablemente de acuerdo con la base de contabilidad descrita o si hubo alguna limitación en el alcance de la auditoría, el auditor debiera revelar todas las razones significativas para dicha conclusión en un párrafo intermedio (antes del párrafo de la opinión) del informe y debiera incluir en el párrafo de la opinión una referencia a tal párrafo intermedio.
- f) Un párrafo que limita el uso del informe a los interesados dentro de la entidad y a las partes que suscribieron el contrato o acuerdo, o a la entidad reguladora, dado que los aspectos sobre los que el auditor está informando son desarrollados sólo para uso de las partes que suscribieron el acuerdo o de la entidad reguladora. Un párrafo restrictivo podría no ser apropiado cuando el informe y la presentación financiera son para el archivo público de una entidad reguladora o para incluirse en un documento que se distribuye al público en general. Sin embargo, si esta presentación resulta en una presentación que no está de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados u otra base distinta de contabilidad, el párrafo restrictivo debiera mantenerse. (Véase párrafo 22, letra b).
- g) El nombre y la firma del auditor y si corresponde, el nombre de la empresa de auditoría a la cual pertenece.
- h) Lugar y fecha.

⁴⁾ El siguiente es un ejemplo de la redacción que podría utilizarse en caso de que la presentación no pretenda estar de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados: “La presentación financiera especial adjunta fue preparada para propósitos de cumplir con la sección X del contrato de préstamo entre el Banco Y y la Compañía, según se explica en la Nota Z, y no pretende ser una presentación de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados”.

CIRCUNSTANCIAS QUE REQUIEREN DE UN PARRAFO ADICIONAL EN UN INFORME ESPECIAL DEL AUDITOR

24. En algunas circunstancias, puede ser necesario que el auditor incluya un párrafo adicional en su informe especial que no sea una salvedad. Los siguientes son ejemplos de estas circunstancias:

- a) **Falta de consistencia en la aplicación de los principios de contabilidad.** Si ha habido un cambio en los principios de contabilidad o en su método de aplicación, y si el cambio contable se considera significativo para la presentación, el auditor debiera incluir un párrafo explicativo después de la opinión, que describe el cambio y haga referencia a la nota adjunta (a) de la presentación financiera o (b) de los elementos, cuentas o partidas específicos, que mencione el cambio y sus efectos, de considerarse pertinente el cambio. Los lineamientos para informes en esta situación se proporcionan en la Sección 508 “Informe de los auditores sobre estados financieros”.
- b) **Incertidumbres sobre la continuación como empresa en marcha.** Si el auditor tiene dudas sustanciales con relación a la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha por un período de tiempo razonable, que no exceda de un año a la fecha de los estados financieros, el auditor debiera añadir un párrafo de énfasis después del párrafo de la opinión, sólo si la duda sustancial del auditor es pertinente para la presentación.
- c) **Otros auditores.** Cuando el auditor decide hacer referencia al informe de otro auditor, como base en parte para su opinión, debiera revelar este hecho en el párrafo de introducción del informe y hacer referencia al informe del otro auditor al expresar su opinión. (Párrafo 12 Sección 508).
- d) **Estados financieros (o elementos, cuentas o partidas específicos) comparativos.** Si el auditor expresa una opinión sobre los estados financieros (o sobre elementos, cuentas o partidas específicos) del período anterior que es diferente a la que expresó previamente sobre esa misma información, el auditor debiera revelar todas las razones significativas por el cambio de opinión en un párrafo separado previo al párrafo de opinión. (Párrafo 75 y 76 Sección 508).

Del mismo modo que en los informes de estados financieros preparados de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, el auditor puede incluir un párrafo explicativo para dar énfasis a un asunto relacionado con los estados financieros (o elementos, cuentas o partidas específicos).

INFORMACION FINANCIERA PRESENTADA EN FORMATOS O CEDULAS QUE REQUIEREN DEL AUDITOR UN INFORME PREESTABLECIDO

25. Los formatos o cédulas diseñadas o adoptadas por las entidades reguladoras y otros con los que se tiene que cumplir, generalmente describen la redacción del informe del auditor. Muchos de estos formatos no son aceptables para los auditores independientes porque la redacción sugerida del informe del auditor no cumple con las normas profesionales aplicables. Por ejemplo, el lenguaje del informe puede originar aseveraciones del auditor que no están de acuerdo con la función o responsabilidad del mismo.
26. Algunas formas de informes pueden ser aceptables incluyendo las modificaciones apropiadas. Sin embargo, otras pueden ser aceptables sólo con una reestructuración completa. Cuando un formato de informe preestablecido requiere que el auditor haga una aseveración que no puede justificar, éste debiera volver a redactar el formato o sustituirlo por su propio informe. En tales situaciones, lo indicado en el párrafo 5 puede servir de ayuda.

SECCIÓN N° 625

INFORMES SOBRE LA APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

Introducción

01. Pueden existir diferentes interpretaciones acerca de cómo se aplican los principios de contabilidad existentes a nuevas transacciones y productos financieros. La administración de las entidades, entre otros, a menudo consultan a los auditores, acerca de la aplicación de los principios de contabilidad sobre tales transacciones y productos, o bien para ampliar sus conocimientos acerca de asuntos específicos de los informes financieros. Tales consultas proveen a menudo información de interés y puntos de vista no disponibles de otra manera.
02. Para el propósito de esta Sección, “auditor informante” es el auditor que prepara un informe por escrito o aconseja verbalmente a la administración de una entidad sobre la aplicación de los principios de contabilidad relacionados con transacciones y productos financieros específicos, los cuales involucran hechos, factores y circunstancias de una entidad en particular, o bien el tipo de opinión que podría ser emitido sobre los estados financieros de una entidad específica. Para efectos de esta Sección, “auditor titular” se refiere al auditor que ha sido contratado para emitir un informe sobre los estados financieros de una entidad en particular.
03. Esta Sección provee una guía para el auditor informante, ya sea en relación con una propuesta para obtener un nuevo cliente o para otros fines, que debiera aplicar cuando prepara un informe por escrito sobre:
 - a) La aplicación de principios de contabilidad sobre transacciones específicas, siendo éstas realizadas o propuestas, involucrando hechos, factores y circunstancias de una entidad en particular (transacciones específicas).
 - b) El tipo de opinión que podría ser emitida en un informe sobre los estados financieros de alguna entidad en particular.

Esta Sección también se aplica a las recomendaciones verbales, que el auditor informante concluye, están destinadas a ser consideradas por las

partes como un factor importante al tomar la decisión acerca de la transacción o sobre la aplicación de los principios de contabilidad en una transacción específica o en el tipo de opinión que puede ser expresada en los estados financieros de una entidad en particular.

04. Debido a la naturaleza de una transacción que no involucra hechos, factores o circunstancias en una entidad en particular (transacción hipotética), el auditor informante no puede saber, por ejemplo, si el auditor titular ha llegado a una conclusión distinta acerca de la aplicación de los principios de contabilidad de la misma o de una transacción similar, o cómo ha contabilizado la entidad estas transacciones en el pasado. Por lo tanto, en caso de una transacción hipotética, un auditor informante no debería asumir un compromiso de entregar un informe por escrito acerca de la aplicación de los principios de contabilidad, cuando a su juicio profesional no existan todos los antecedentes necesarios para evaluar dicha transacción hipotética.
05. Esta Sección no es aplicable al auditor titular, en relación a:
- a) la entidad para cuyos estados financieros le ha sido encomendado emitir un informe,
 - b) compromisos tanto para asesorar en litigios que involucran asuntos de contabilidad como para proveer un testimonio pericial en esos litigios y,
 - c) como asesor profesional a otro auditor en su ejercicio profesional.
06. Asimismo, esta Sección no se aplica a las comunicaciones, tales como publicaciones de la posición adoptada por un auditor, con el objetivo de presentar opiniones sobre un asunto relacionado con la aplicación de principios de contabilidad o el tipo de opinión que se podrá emitir. Las publicaciones de la posición adoptada por un auditor incluyen boletines, artículos, discursos, y textos, lecturas y otras formas de presentaciones públicas y cartas dirigidas al público. Sin embargo, si las comunicaciones del tipo señaladas en este párrafo están destinadas a proveer una guía sobre la aplicación de los principios de contabilidad a una transacción específica o sobre el tipo de opinión que podría ser emitida en los estados financieros de una entidad específica, se deberían seguir las normas de esta Sección .

Normas relativas al trabajo

07. El auditor debería mantener el debido cuidado profesional en la realización del compromiso y un entrenamiento técnico adecuado y competencia en la

materia. El auditor también debería planificar el compromiso en forma adecuada, supervisar el trabajo de los integrantes de su equipo de auditoría y, si fuera necesario, acumular suficiente información para establecer una base razonable para apoyar el juicio profesional descrito en su informe. El auditor debería considerar las circunstancias bajo las cuales el informe escrito o recomendación verbal fue solicitado, el propósito de la solicitud y el uso final del informe escrito o recomendación verbal.

08. Para formarse su juicio, el auditor informante debería realizar los siguientes procedimientos:

- a) obtener un entendimiento de la forma y esencia de la (s) transacción(es),
- b) analizar la aplicabilidad de los principios de contabilidad generalmente aceptados,⁽¹⁾
- c) si es apropiado, consultar con otros profesionales o expertos, y si es apropiado, realizar indagaciones u otros procedimientos para averiguar y considerar la existencia de precedentes acreditables o analogías.

09. Cuando se evalúan los principios de contabilidad que se relacionan con una transacción específica o se determina el tipo de opinión que podría ser expresada sobre los estados financieros de una entidad específica, el auditor informante debería consultarle al auditor titular de la entidad para cerciorarse de todos los datos pertinentes para formarse un juicio profesional. El auditor titular podría proporcionar información que de otra manera el auditor informante no podría obtener con respecto a por ejemplo:

- a) la forma y esencia de la transacción;
- b) cómo la administración ha aplicado los principios de contabilidad en transacciones similares;
- c) si el método de contabilización recomendado por el auditor titular es cuestionado por la administración;
- d) o si el auditor titular ha llegado a una conclusión diferente en la aplicación de principios de contabilidad o el tipo de opinión que podría ser emitida en los estados financieros de la entidad.

El auditor informante debería comunicar a la administración de la entidad la necesidad de consultar con el auditor titular, solicitar permiso para hacerlo y solicitar a la administración de la entidad autorice al auditor titular a

⁽¹⁾ Ver Sección 411, “El Significado de «Presentan Razonablemente de Acuerdo con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados» en el Informe del Auditor Independiente”.

responder completamente los requerimientos del auditor informante. Las responsabilidades de un auditor titular al responder las inquietudes del auditor informante, son las mismas responsabilidades que tiene el auditor predecesor al responder las preguntas del auditor sucesor.

Normas relativas al Informe

10. El informe por escrito del auditor debe ser dirigido a la entidad que hizo la solicitud (por ejemplo, Gerencia o Directorio de la entidad) y debería, normalmente, incluir lo siguiente:⁽²⁾
 - a) Una breve descripción de la naturaleza del compromiso y una declaración de que el compromiso se llevó a cabo de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas.
 - b) Identificación de la entidad objeto de la solicitud, descripción de la(s) transacción (es), una descripción de los hechos, circunstancias, suposiciones relevantes y de la fuente de información.
 - c) Una descripción de el o los principios de contabilidad apropiados (incluyendo el país de origen) a ser aplicados o el tipo de opinión que puede ser emitida sobre los estados financieros de la entidad y, si es apropiado, una descripción de los fundamentos de la conclusión del auditor informante.
 - d) Una declaración que señale que el adecuado tratamiento contable en los estados financieros, es responsabilidad de la administración, quienes deberían consultarlo con su auditor titular.
 - e) Una declaración que cualquier diferencia en los hechos, circunstancias, o suposiciones presentadas, podrían cambiar el informe.
 - f) Un párrafo separado al final del informe que incluya los siguientes elementos:
 - Una declaración señalando que el informe está destinado solamente para información y uso de las partes que se indican.
 - Una identificación de las partes indicadas, de manera que su uso se encuentre restringido, y
 - Una declaración que el informe no está destinado a ser y no debería ser utilizado por nadie distinto de las partes indicadas.

⁽²⁾ No obstante que estas normas son aplicables a informes escritos, también pueden ser de utilidad en respuestas verbales.

11. A continuación se muestran, a modo de ejemplo, los párrafos del informe descritos en el párrafo 10:

Introducción

Hemos sido contratados para informar sobre la aplicación de apropiados principios de contabilidad generalmente aceptados en (país de origen de tales principios) relacionados con las transacciones específicas descritas más abajo. Este informe se emite para la Compañía ABC para apoyarles en la selección de los principios de contabilidad a ser aplicados en la transacción específica descrita. Nuestro compromiso se ha efectuado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, establecidas para Informes sobre la Aplicación de los Principios de Contabilidad.

Descripción de la Transacción

Los hechos, circunstancias y supuestos importantes de la (s) transacción (es) específica (s), tal y como nos fueron proporcionadas por la dirección de la Compañía ABC, son los siguientes:

(describir la situación:.....)

Principios de contabilidad

(Argumentos respecto de la selección y aplicación de uno u otro principio de contabilidad generalmente aceptado y la recomendación de cual de ellos aplicar)

Comentarios sobre la recomendación

La responsabilidad final por la decisión sobre la aplicación de apropiados principios de contabilidad generalmente aceptados en (país de origen de tales principios) para una transacción específica, es de quienes preparan los estados financieros, los cuales deberían consultar a sus auditores titulares. Nuestro juicio sobre la aplicación de apropiados principios de contabilidad generalmente aceptados en (país de origen de tales principios) para la transacción específica descrita, se basa solamente en hechos proporcionados tal y como se describe más arriba; por lo que en caso de cambiar tales hechos o circunstancias, nuestra recomendación podría ser distinta.

Uso restringido

Este informe está destinado solamente para ser conocido y utilizado por el Directorio, Comités de Auditoría y Administración de la Compañía ABC, y no destinado a ser y no debería ser utilizado por otro que no sean las partes previamente identificadas.

SECCIÓN 722

REVISIÓN DE INFORMACIÓN FINANCIERA INTERINA

Introducción

01. Esta Sección establece las reglas básicas sobre la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos que deberían ser aplicados por el auditor independiente (en adelante "el auditor") en el desarrollo de una revisión de información financiera interina y los informes que serán emitidos al respecto. Ella también establece ciertos requerimientos de comunicación del auditor, cuando ha sido contratado para realizar servicios relacionados con información financiera interina como los descritos en el párrafo 04.
02. El término "información financiera interina" se refiere a información o informes que consideran períodos inferiores a un año o doce meses, que terminan en una fecha distinta del cierre del año fiscal.

Aplicabilidad

03. El requerimiento de esta Sección se aplica cuando el auditor ha sido contratado para:
 - a) Revisar estados financieros interinos que han sido preparados en conformidad con el Boletín Técnico N° 36 "Estados Financieros Interinos", emitido por el Colegio de Contadores de Chile A.G.; y
 - b) Revisar información financiera interina presentada sola o acompañada a los estados financieros auditados.

Esta Sección no se aplica a presentaciones comparativas de datos financieros auditados y no auditados, como los señalados en la Sección 504 "Relación del Auditor con los Estados Financieros", párrafos 14 al 17.

4. El requerimiento de comunicaciones como las descritas en los párrafos 20 a 22 se aplica cuando el auditor ha sido contratado para:
 - a) Revisar información financiera interina preparada de acuerdo con instrucciones específicas de organismos reguladores;

- b) Colaborar con la entidad en la preparación de la información financiera interina; o
- c) Realizar algunos de los procedimientos descritos en el párrafo 13, respecto de la información financiera interina. En todo caso, la sola lectura de la información financiera interina no constituye un procedimiento que requiera considerar la emisión de comunicaciones como las descritas en los párrafos 20 al 22.

COMPRENSIÓN DEL CLIENTE

5. Una clara comprensión debería quedar establecida con el cliente en relación con la naturaleza de los procedimientos a ser aplicados sobre la revisión de información financiera interina. De acuerdo con esto, el auditor podría confirmar la naturaleza y alcance de su examen en una carta compromiso o convenio al cliente. La carta generalmente debería incluir:
- a) Una descripción de los procedimientos;
 - b) Una explicación de que tales procedimientos son sustancialmente menores en el alcance que una auditoría efectuada de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas;
 - c) Una explicación de que la información financiera es responsabilidad de la administración de la entidad; y
 - d) Una descripción del informe del auditor, si fuere el caso.

CARACTERÍSTICAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA INTERINA

6. Las características de la información financiera interina necesariamente afectan la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos que el auditor puede aplicar al efectuar una revisión de información financiera interina de esa información. La oportunidad es un elemento importante en la presentación de los informes. La información financiera interina usualmente está disponible a los inversionistas y otras personas, con más prontitud que la información financiera anual.

Informes oportunos sobre información financiera interina ordinariamente requieren del desarrollo, por parte de la administración, de información y

documentación fundamental con la misma extensión como para efectos de la información financiera anual. Por lo tanto, una característica de la información financiera interina es que varios ingresos, costos y gastos son estimados en una mayor extensión que para los efectos de los informes anuales. Otra característica de la información financiera interina es su relación con la información financiera anual. Diferimientos, devengamientos y estimaciones hechas al final de cada período interino son frecuentemente afectados por juicios hechos a fechas interinas concernientes a resultados anticipados de operaciones por el resto del período anual.

OBJETIVOS DE UNA REVISIÓN DE INFORMACIÓN FINANCIERA INTERINA

7. Los objetivos de una revisión de la información financiera interina son proveer evidencia al auditor, basado en la aplicación objetiva de su conocimiento de prácticas de información financiera sobre materias de contabilidad significativas (sobre las que el auditor estará al tanto a través de indagaciones y procedimientos analíticos), para que pueda informar si existen modificaciones importantes que deben ser efectuadas a la información financiera interina, para que concuerde con principios de contabilidad generalmente aceptados.
8. Los objetivos de una revisión de este tipo difieren significativamente de los objetivos de una auditoría de estados financieros de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. Los objetivos de una auditoría de estados financieros son proveer una base razonable para expresar una opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto. Una revisión de la información financiera interina no provee de una base razonable para expresar una opinión sobre el conjunto de los estados financieros, porque esta revisión no contempla:
 - a) Pruebas de los registros de contabilidad mediante inspección, observación o confirmación;
 - b) Obtención de evidencias corroborativas en respuesta a indagaciones; o
 - c) La aplicación de otros procedimientos desarrollados normalmente en una auditoría.
9. Una revisión de información financiera interina puede traer a la atención del auditor materias significativas que estén afectando la información financiera

interina, pero no provee seguridad de que el auditor se enterará de todas las materias significativas que podrían ser reveladas en una auditoría efectuada de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas.

EL CONOCIMIENTO DEL AUDITOR SOBRE EL CONTROL INTERNO, POLÍTICAS Y PROCEDIMIENTOS

10. Para desarrollar la revisión de información financiera interina, el auditor requiere tener suficiente conocimiento del control interno, políticas y procedimientos del cliente y como ellos se relacionan con la preparación de los estados financieros interinos para:

- a) Identificar potenciales errores significativos en la información financiera interina y considerar la posibilidad de ocurrencia; y
- b) Seleccionar los procedimientos de indagación y revisión analítica que proporcionarán al auditor bases para informar si existen modificaciones importantes que deben ser efectuadas a la información financiera interina para que concuerde con principios de contabilidad generalmente aceptados.

El conocimiento del control interno del cliente incluye el conocimiento del ambiente de control, el sistema de contabilidad, con una extensión razonable, y los procedimientos de control. Generalmente, el conocimiento del control interno, políticas y procedimientos y como ellos se relacionan con la preparación de la información financiera anual y/o interina, ha sido adquirido por el auditor que ha auditado los estados financieros de un cliente por uno o más períodos. Cuando el auditor no ha auditado recientemente los estados financieros anuales y además no ha adquirido el suficiente conocimiento del control interno, políticas y procedimientos de la empresa, el auditor debe ejecutar los procedimientos para obtener tal conocimiento.

11. Si el control interno presenta debilidades significativas, que hacen impracticable, para el auditor, relacionar su conocimiento de las prácticas de contabilidad y de elaboración de informes con la información financiera interina, el auditor debería considerar si esta situación hace imposible el término de la revisión.

PROCEDIMIENTOS A APLICAR EN UNA REVISIÓN DE INFORMACIÓN FINANCIERA INTERINA

12. Los procedimientos que debería aplicar el auditor en el desarrollo de una revisión de información financiera interina son descritos en los párrafos siguientes concernientes a:

- a) naturaleza de los procedimientos (párrafo 13);
- b) oportunidad de los procedimientos (párrafo 14); y
- c) alcance de los procedimientos (párrafos 15 al 19).

NATURALEZA DE LOS PROCEDIMIENTOS

13. Los procedimientos a desarrollar en una revisión de información financiera interina consisten básicamente en indagaciones y aplicación de procedimientos de revisión analítica, concernientes a materias de contabilidad significativas relativas a la información financiera sobre la que se va a informar. Los procedimientos que el auditor generalmente debería aplicar son:

- a) Efectuar indagaciones sobre:
 - (1) el control interno, incluyendo el ambiente de control, el sistema de contabilidad, con una extensión apropiada, y los procedimientos de control para información financiera anual e interina; y
 - (2) cualquier cambio significativo en el sistema de control interno habido desde la última auditoría o revisión de información financiera interina, para evaluar su efecto potencial en la preparación de la información sujeta a revisión;
- b) Aplicar procedimientos de revisión analítica, para identificar y proveer una base que permita consultar acerca de relaciones e ítems individuales que parezcan inusuales. Para estos propósitos, los procedimientos de revisión analítica consisten en:
 - (1) comparar la información sujeta a revisión con la información comparable para el período interino inmediatamente precedente y de períodos anteriores;

- (2) evaluar la información mediante la consideración de posibles relaciones con información financiera y, cuando sea relevante, con información no financiera; y
- (3) comparar los elementos de información financiera, o los índices elaborados en base de ellos, con el comportamiento esperado por el auditor. El auditor desarrolla sus expectativas mediante la identificación y uso de relaciones que es razonable esperar que existan, basado en el conocimiento que tiene el cliente y de la industria en la que éste opera. A continuación se indican ejemplos de fuentes de información para desarrollar las expectativas:
- Información financiera de períodos comparables anteriores, teniendo en consideración los cambios ocurridos;
 - Resultados previstos - por ejemplo, presupuestos o pronósticos incluyendo la extrapolación de datos interinos o anuales;
 - Relaciones entre elementos de la información financiera del período;
 - Información relacionada con la industria en que opera el cliente, por ejemplo, información de márgenes brutos; y
 - Relaciones de información financiera con información no financiera relevante.

En la aplicación de estos procedimientos, el auditor debería considerar el tipo de situaciones que, en el año o períodos precedentes, dieron origen a ajustes de la contabilidad. La Sección 329, “Procedimientos analíticos”, constituye una guía útil para el auditor al realizar una revisión de la información financiera interina. La Sección 329 entrega orientación sobre el uso de procedimientos analíticos en una auditoría de estados financieros y requiere que el auditor obtenga evidencia comprobatoria cuando los procedimientos analíticos se usen como prueba sustantiva. Por lo general, el auditor no obtendría evidencia comprobatoria de las respuestas de la administración a sus indagaciones durante la realización de una revisión de información financiera interina. No obstante, el auditor debería considerar la consistencia de las respuestas de la administración a la luz de los resultados de otras indagaciones y como consecuencia de la aplicación de

procedimientos analíticos. En vista de que los ingresos, costos y gastos son estimados en mayor medida en la información financiera interina que para efectos de una presentación de informes financieros anuales, el auditor podría remitirse a la Sección 342, “Auditoría de Estimaciones en la Contabilidad”, párrafos 05 y 06.

- c) Leer las actas de las Juntas de Accionistas, sesiones de Directores y otras, para identificar aquellos acuerdos que pueden afectar la información sujeta a revisión;
- d) Leer la información financiera del período sujeto a revisión, para considerar si, sobre la base de la información que ha llegado al conocimiento del auditor, está de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados;
- e) Obtener los informes de otros auditores independientes, que hayan sido contratados para efectuar un examen de estados financieros o revisión de información financiera interina de componentes significativos de la entidad que informa, sus filiales u otras inversiones, según corresponda; y
- f) Requerir información de los administradores y de otros ejecutivos de la entidad, que tengan responsabilidad sobre materias financiero-contables, concernientes a:
 - (1) si la información sujeta a revisión ha sido preparada de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados uniformemente;
 - (2) si han habido cambios en las actividades comerciales de la entidad o en las prácticas de contabilidad;
 - (3) materias sobre las cuales han surgido dudas en el curso de la aplicación de los procedimientos desarrollados; y
 - (4) hechos posteriores a la fecha de la información sujeta a revisión, que pudieran tener un efecto significativo en la presentación de dicha información.
- g) Obtener representación escrita del cliente respecto de su responsabilidad por la información financiera, integridad de las actas del Directorio, Juntas de Accionistas y otras; hechos posteriores y otras materias respecto de las cuales el auditor

estime necesario obtener representaciones escritas, apropiadas a las circunstancias (Sección 333 "Representaciones de la Administración").

OPORTUNIDAD DE LOS PROCEDIMIENTOS

14. Es esencial que el auditor planifique en forma adecuada la revisión de información financiera interina para completarla oportunamente. Adelantar trabajos en períodos intermedios puede permitir que la revisión de información financiera interina sea efectuada de manera más eficiente y sea terminada en una fecha anticipada. Asimismo, esto permite la pronta consideración de materias de contabilidad significativas que afecten la información sujeta a revisión.

ALCANCE DE LOS PROCEDIMIENTOS

15. El alcance de los procedimientos detallados en el párrafo 13 depende de las consideraciones descritas en los párrafos 16 al 19.
16. **El Conocimiento del Auditor de Cambios Contables o en la Naturaleza o Volumen de Actividad de los Negocios del Cliente.** Una revisión de información financiera interina puede traer a la atención del auditor cambios en las prácticas de contabilidad o en la naturaleza o volumen de las actividades comerciales del cliente. Ejemplos de cambios que podrían afectar la información financiera interina a ser informada incluyen la combinación de negocios; venta de un segmento de negocio; transacciones extraordinarias, inusuales o infrecuentes, cambios significativos en empresas relacionadas o en transacciones con empresas relacionadas, iniciación de un litigio o el desarrollo de otras contingencias; tendencias en ventas o costos que podrían afectar estimaciones relativas a la valuación de cuentas por cobrar y existencias, realización de cargos diferidos, provisiones de beneficios de los trabajadores, e ingresos no devengados; y cambios en los principios de contabilidad o en los métodos de aplicación de ellos. Si alguno de estos cambios llega a conocimiento del auditor, él debería requerir información acerca de la manera que estos cambios y si sus efectos van a ser revelados en la información financiera interina.
17. **Petición de información con Respecto a Litigios, Reclamos y Juicios** - Una revisión de información financiera interina no incluye la obtención de evidencias mediante respuestas a solicitudes de confirmación como una base para emitir un informe de auditoría sin salvedades (ver párrafos 07 al 09).

Consecuentemente, normalmente no es necesario enviar una carta al abogado del cliente solicitando información sobre litigios, reclamos y juicios. En todo caso, si el auditor recibe información que le indica la existencia de litigios, reclamos o juicios que probablemente deberían ser considerados para que la información financiera interina esté de acuerdo a principios de contabilidad generalmente aceptados y él cree que el abogado podría tener antecedentes al respecto, es apropiado que le consulte en relación con dichas materias.

18. **Interrogantes Surgidas en la Realización de Otros Procedimientos** - Si en el desarrollo de una revisión de información financiera interina llama la atención del auditor cierta información que requiera consultas, acerca de si la información financiera interina será revelada conforme con principios de contabilidad generalmente aceptados, él deberá efectuar indagaciones adicionales, o aplicar otros procedimientos que considere apropiados que le permitan obtener una seguridad limitada para una revisión de información financiera interina.
19. **Modificaciones de los Procedimientos de Revisión** - Los procedimientos para una revisión de información financiera interina pueden ser modificados apropiadamente, teniendo en consideración los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados en el desarrollo de una auditoría de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas.

COMUNICACIÓN CON EL COMITÉ DE AUDITORÍA

20. Como resultado de los servicios descritos en el párrafo 04, el auditor puede enterarse de materias que le hagan pensar que la información financiera interina presentada o que será presentada tiene, probablemente, errores significativos como resultado de una desviación de los principios de contabilidad generalmente aceptados. En tales circunstancias el auditor debería discutir las materias con el nivel gerencial apropiado tan pronto como le sea posible.
21. Si, a juicio del auditor, la administración no responde apropiadamente a su comunicación en un período razonable de tiempo, el auditor debería informar el Comité de Auditoría o, en su defecto, al Directorio o Consejo de Administración de las materias tan pronto como le sea posible. Esta comunicación puede ser oral o escrita. Si la comunicación es oral, el auditor debería documentarla apropiadamente en un memorándum o mediante anotaciones en sus papeles de trabajo.

22. Si, a juicio del auditor, el Comité de Auditoría no responde apropiadamente a su comunicación en un período razonable de tiempo, el auditor debería evaluar:
- a) Si modifica su informe;
 - b) Si renuncia al compromiso relacionado con la información financiera interina;
 - c) Si se mantendrá como auditor de la entidad o como candidato para la auditoría de sus estados financieros.
23. Al realizar los procedimientos indicados en los párrafos 13 al 19, el auditor puede enterarse de irregularidades o actos ilegales cometidos por el cliente. El auditor debe asegurarse que el Comité de Auditoría está debidamente informado de:
- a) Cualquier irregularidad sobre la cual el auditor se haya enterado durante la revisión, a menos que ellas sean claramente intrascendentes; y
 - b) Cualquier acto ilegal sobre el cual el auditor se haya enterado durante la revisión, a menos que ellos sean claramente intrascendentes.
24. Al realizar los procedimientos indicados en los párrafos 13 al 19, el auditor puede enterarse de materias relacionadas con el control interno que pueden ser de interés para el Comité de Auditoría. Las materias que deben ser informadas al Comité de Auditoría son reconocidas como condiciones a informar y se encuentran definidas en la Sección 325. El auditor podría, también, desear hacer recomendaciones en relación con otras materias que han llamado su atención.
25. Al realizar los procedimientos descritos en los párrafos 13 al 19, el auditor debería considerar asimismo si se han identificado algunas de las materias descritas en la Sección 380, “Comunicación con comités de auditoría”, ya que ellas tienen relación con la información financiera interina. Si se hubieren identificado tales materias, el auditor debería comunicarlas al comité de auditoría o satisfacerse, mediante análisis con él, de que la administración haya comunicado tales materias al comité de auditoría. Por ejemplo, deberá cerciorarse de que el comité de auditoría haya sido informado sobre el procedimiento usado por la gerencia al formular

estimaciones contables relevantes o sobre un cambio en una política contable significativa que afecte la información financiera interina.

26. El objetivo de una revisión de información financiera interina difiere significativamente del de una auditoría. Por lo tanto, cualquier análisis del juicio del auditor sobre la calidad¹, y no sólo la aceptabilidad, de los principios contables aplicados por la entidad en sus informes financieros interinos, generalmente debería limitarse al impacto que tengan hechos, transacciones y cambios significativos en estimaciones contables consideradas por el auditor al realizar los procedimientos descritos en los párrafos 13 al 19. Además, estos procedimientos de revisión interina no ofrecen seguridad que el auditor tomará conocimiento de todas las materias que afecten el juicio que él haga sobre la calidad de los principios contables de la entidad que habrían sido identificados como resultado de una auditoría.
27. Cuando el auditor haya realizado la revisión antes que la entidad presente la información financiera interina a un organismo regulador (por ejemplo, Superintendencias) y haya identificado materias que se deban comunicar en conformidad con los párrafos 25 y 26, él debería tratar de comunicarlas al comité de auditoría, o por lo menos a su presidente, y a un representante de la gerencia financiera, antes de hacer tal presentación. Si no pudiere comunicarlas antes de la presentación, debería hacerlo tan pronto como sea posible, según las circunstancias.

INFORME DE REVISIÓN DE INFORMACIÓN FINANCIERA INTERINA

28. Un auditor puede permitir el uso de su nombre y la inclusión de su informe en los anexos de una comunicación escrita de información financiera interina si él ha efectuado una revisión de tal información como se especifica en los párrafos precedentes. Si tuvo restricciones al alcance en la revisión de información financiera interina que impidiera el término de tal revisión, el auditor no deberá permitir el uso de su nombre. Las restricciones al alcance de una revisión de información financiera interina pueden ser impuestas por el cliente o causadas por las circunstancias, como la oportunidad del trabajo del auditor, registros contables inadecuados o debilidades significativas en el control interno.

¹ El término “calidad” dice relación con la selección del principio de contabilidad más adecuado en las circunstancias, teniendo presente que existe más de un principio aplicable a un hecho económico, de acuerdo a lo definido en la Sección 411.

MODELO DEL INFORME DE REVISIÓN

29. El informe del auditor que ha practicado una revisión de información financiera interina deberá incluir:

- a) Un título que incluye la palabra "independiente";
- b) La fecha del informe. Generalmente el informe deberá ser fechado con la misma fecha de término de la revisión de información financiera interina. Además, cada página de la información financiera sujeta a revisión deberá ser claramente marcada como "no auditada";
- c) El informe puede ser dirigido a la entidad, a sus directores o a sus accionistas;
- d) Identificación de la información financiera revisada;
- e) Establecer que la información financiera es responsabilidad de la administración de la entidad;
- f) Señalar que la revisión de información financiera interina fue efectuada de acuerdo con normas de auditoría establecidas para estas revisiones;
- g) Una descripción de los procedimientos aplicados;
- h) Una afirmación de que el alcance de una revisión de información financiera interina es sustancialmente menor que una auditoría practicada de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, cuyo objetivo es una expresión de opinión sobre los estados financieros en su conjunto y, por consiguiente, tal opinión no es expresada;
- i) Una afirmación relativa a si el auditor está consciente de cualquier modificación significativa que debiera ser hecha a la información sujeta a revisión, para que esté de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados; y
- j) La firma del auditor.

Ejemplos de modelos de informe de revisión de información financiera interina son los siguientes:

INFORME SIN SALVEDADES AL RESULTADO DE LA REVISIÓN DE INFORMACIÓN FINANCIERA INTERINA.

30. El ejemplo que se presenta a continuación corresponde a un modelo de informe del auditor, que no tiene salvedades al resultado de la revisión de información financiera interina.

Informe de los Auditores Independientes Revisión de Estados Financieros Interinos²

Hemos revisado el balance general de la Compañía ABC al 30 de junio de XXX1 y los correspondientes estados de resultados y de flujo de efectivo por el período de seis meses terminados en esa fecha. Estos estados financieros interinos y sus correspondientes notas son de responsabilidad de la administración de la Compañía.

Hemos efectuado la revisión de acuerdo con normas de auditoría establecidas en Chile para una revisión de información financiera interina. Una revisión de información financiera interina consiste principalmente en aplicar procedimientos de revisión analítica a dichos estados financieros y efectuar las indagaciones con el personal responsable de las materias financieras y de contabilidad. El alcance de esta revisión es sustancialmente menor que una auditoría efectuada de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en Chile, cuyo objetivo es expresar una opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto. Por este motivo, no estamos en condiciones de expresar, ni expresamos dicha opinión.

Basado en nuestra revisión de los estados financieros al 30 de junio de XXX1, no tenemos conocimiento de ajustes significativos que debieran ser efectuados a los mismos, para que estén de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en Chile.

(Firma) (Lugar y Fecha)

² Para la emisión de un informe de revisión de estados financieros interinos individuales de una entidad que tiene inversiones en filiales, se debe considerar lo establecido en la Sección 508 “Informe de los auditores sobre estados financieros”, párrafo 35 y Modelo de Informe N° 6 (Complemento).

31. El auditor puede hacer uso y referencia en su informe, al informe de otros auditores independientes, que hayan efectuado una auditoría de estados financieros o una revisión de información financiera interina de componentes significativos revelados por la entidad, o por sus filiales, si la información sujeta a revisión se refiere a estados financieros consolidados. Esta referencia tiene por objeto delimitar las responsabilidades por el desarrollo de la revisión de información financiera interina. El siguiente ejemplo ilustra esta situación:

**Informe de los Auditores Independientes
Revisión de Estados Financieros Interinos**

Hemos revisado el balance general consolidado de la Compañía ABC y sus filiales al 30 de junio de XXX1 y los correspondientes estados consolidados y de resultados por el período de seis meses terminado en esa fecha. Estos estados financieros interinos son responsabilidad de la administración de la Compañía ABC. No hemos revisado los estados financieros de la Compañía "Z" (una filial consolidada), cuyos estados financieros reflejan activos e ingresos ascendentes a un 10% y 12%, respectivamente, de los totales consolidados. Dichos estados financieros fueron revisados por otros auditores independientes, cuyo informe nos ha sido proporcionado, y nuestro informe aquí presentado, en la medida que se relaciona con las cifras incluidas para la Compañía "Z", está basado solamente en el informe de esos auditores independientes.

Hemos efectuado la revisión de acuerdo con normas.....

Basados en nuestra revisión de los estados financieros consolidados al 30 de junio de XXX1 y en el informe de otros auditores independientes, no tenemos conocimiento de ajustes significativos que debieran ser efectuados a los mismos, para que estén de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en Chile.

(Firma) (Lugar y Fecha)

MODIFICACIÓN AL INFORME DEL AUDITOR

32. El informe del auditor sobre información financiera interina debe ser modificado en los casos de desviaciones de los principios de contabilidad generalmente aceptados en Chile. Ellas incluyen revelaciones inadecuadas y cualquier cambio que no esté de acuerdo con los principios

de contabilidad generalmente aceptados en Chile. Normalmente ni una incertidumbre ni dudas significativas acerca de la capacidad de la empresa para continuar como empresa en marcha, ni la falta de uniformidad en la aplicación de los principios de contabilidad que estén afectando a la información financiera interina, podrían ser causa para que el auditor modifique su informe, con tal que en la información financiera interina se revelen apropiadamente tales materias. Sin embargo, a pesar de no ser requerido, el auditor podría desear enfatizarlas en un párrafo separado de su informe.

DESVIACIÓN DE UN PRINCIPIO DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADO

33. Si el auditor toma conocimiento que la información financiera sujeta a revisión, está significativamente afectada por una desviación de un principio de contabilidad generalmente aceptado en Chile, él deberá modificar su informe estándar sobre revisión de información financiera interina. La modificación deberá describir la naturaleza de la desviación y, si es factible, deberá mostrar su efecto en la información financiera sujeta a revisión. El siguiente ejemplo ilustra esta situación:

Tercer párrafo (explicativo):

Basados en la información proporcionada por la administración, se han excluido del activo fijo y del pasivo a largo plazo ciertas obligaciones por arriendo que deben ser contabilizados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en Chile. Si estas obligaciones hubiesen sido contabilizadas, al 30 de junio de XXX1 el activo fijo se habría incrementado en \$ y el pasivo a largo plazo se habría incrementado en \$ y los resultados se habrían incrementado (disminuido) en \$

Cuarto párrafo (conclusión):

Basados en nuestra revisión, excepto por los efectos de no contabilizar ciertas obligaciones por contratos de arrendamiento, según se explica en el párrafo anterior, no tenemos conocimiento de otros ajustes significativos que deberían ser efectuados a los estados financieros al 30 de junio de XXX1, para que estén de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en Chile.

REVELACIÓN INADECUADA

34. La conclusión del auditor respecto a la necesidad de que cierta información sea revelada estará influenciada por la forma y el contexto en que la información financiera interina es presentada. Si el auditor considera que los estados financieros sujetos a revisión de información financiera interina omiten cierta información relevante que debería ser revelada de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, él deberá modificar su informe estándar sobre revisión de información financiera interina y, si es factible, incluir dicha información. Los siguientes ejemplos ilustran esta situación:

- a) Omisión de información

Tercer párrafo (explicativo)

La administración nos ha informado que: (a) la Compañía ha presentado reclamos a diversas liquidaciones de impuestos a la renta efectuadas por el Servicio de Impuestos Internos correspondientes a los años tributariosascendentes a \$, (b) que de ser necesario recurrirán hasta la Corte Suprema y c) que no se han establecido provisiones para estos efectos, porque no son determinables a la fecha. Nosotros creemos que la información anteriormente mencionada debió ser revelada en los estados adjuntos, según lo establecen los principios de contabilidad generalmente aceptados en Chile.

Cuarto párrafo (conclusión):

Basados en nuestra revisión, excepto por la omisión de la información descrita en el párrafo anterior, no tenemos

- b) No inclusión del Estado de Flujo de Efectivo

Tercer párrafo (explicativo):

La Compañía decidió no presentar el Estado de Flujo de Efectivo, el cual es requerido por el Boletín Técnico N° 50 "Estado Flujo de Efectivo" emitido por el Colegio de Contadores de Chile A.G..

Cuarto párrafo (conclusión):

Basados en nuestra revisión, excepto que la omisión del estado de flujo de efectivo trae como resultado una presentación incompleta según se explica en el párrafo anterior, no tenemos.....

DOCUMENTOS QUE CONTIENEN INFORMACIÓN ADICIONAL A LA INFORMACIÓN FINANCIERA INTERINA

35. Una entidad puede publicar varios documentos que contienen información adicional a la información interina y a la considerada en el informe del auditor. Bajo estas circunstancias el auditor deberá considerar que su responsabilidad no se extiende a la información contenida en un documento no incluido en la información identificada en su informe y, por lo tanto, no tiene la obligación de realizar procedimientos tendientes a corroborarla. Sin embargo, él debería leer esa información y considerar si tal información o su forma de presentación, es significativamente no uniforme con la información, o la forma de presentación, mostrada en la información financiera interina. Si el auditor concluye que hay una falta de uniformidad significativa, él debería determinar si la información financiera interina, su informe o ambos requieren revisión. Si él concluye que ellos no requieren revisión, debería solicitar al cliente que revise la información adicional. Si esa información no es revisada para eliminar la falta de uniformidad, el auditor debería considerar otras acciones, tales como: incluir en su informe un párrafo para describir y explicar la falta de uniformidad significativa, negar el uso de su informe o retirarse del encargo. La decisión que él tome dependerá de las circunstancias particulares del caso y de la relevancia de la falta de uniformidad con la información adicional.

CONOCIMIENTO POSTERIOR DE HECHOS EXISTENTES A LA FECHA DEL INFORME DEL AUDITOR

36. En fecha posterior a la fecha del informe del auditor, él puede tener conocimiento de hechos existentes a la fecha de su informe que, si él los hubiera conocido, habrían afectado a su informe. Debido a la variedad de circunstancias que se pueden presentar, las acciones específicas que debería tomar en cada caso particular variarán según las circunstancias. Sin embargo, debido a la trascendencia y efectos de una situación de este tipo, el auditor debería conversarla con su cliente en cuanto haya confirmado su existencia.

ACTITUD DEL CLIENTE EN RELACIÓN CON EL INFORME DE REVISIÓN DE INFORMACIÓN FINANCIERA INTERINA

37. El auditor puede ser requerido para la revisión de información financiera interina a incluir en documentos emitidos a los accionistas o terceras partes. Si el cliente señala en tales documentos que dicha información ha sido revisada por el auditor, éste último debería exigir que su informe sea incluido. Si el cliente no está de acuerdo en incluir el informe del auditor o si el auditor está imposibilitado de concluir su revisión, el auditor debería requerir que no se relacione su nombre con dicha información financiera interina y que ninguna referencia a él debe ser hecha en el documento. Si el cliente no acepta esta posición, el auditor debería considerar la adopción de las medidas que estime más apropiadas a las circunstancias.

INFORMACIÓN FINANCIERA INTERINA QUE SE ACOMPAÑA A LOS ESTADOS FINANCIEROS AUDITADOS

Presentación de la información y aplicación de procedimientos de revisión

38. Si una entidad presenta información financiera interina conjuntamente con los estados financieros auditados, los procedimientos especificados en los párrafos 13 al 19 son aplicables, a menos que la entidad indique que la información financiera interina no ha sido revisada o el auditor indique en su informe sobre los estados financieros auditados que esa información no ha sido revisada.
39. La información financiera interina normalmente será presentada como información suplementaria fuera de los estados financieros auditados. Cada página de la información financiera interina debería ser claramente marcada como "no auditada". Si la administración decide presentar información financiera interina en una nota explicativa a los estados financieros auditados, la información debiera ser claramente marcada como "no auditada".
40. El auditor puede realizar los procedimientos de revisión ya sea a la fecha de la auditoría de los estados financieros anuales o de los períodos intermedios antes de la emisión de la información. La realización de los procedimientos antes de la emisión permite una temprana consideración de las materias de contabilidad significativas que afectan a la información financiera interina y la adopción de procedimientos de contabilidad que el auditor cree deben ser implantados. Si los procedimientos de revisión son realizados antes de la

emisión de la información interina, ellos no necesitan ser repetidos a la fecha de la auditoría de los estados financieros.

41. Normalmente el auditor no necesita modificar el informe de los estados financieros para referirse a su revisión de la información financiera interina. La información financiera interina no es requerida para que la presentación de la posición financiera, de los resultados de las operaciones y de los flujos de efectivo esté de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, y puede no ser auditada. Por lo tanto, el auditor no necesita informar de la revisión de la información financiera interina en su informe de auditoría de los estados financieros.
42. Presentación Voluntaria o Requerida de Información Financiera Interina. El informe de auditoría de los estados financieros podría incluir un párrafo adicional en algunas de las siguientes circunstancias:
 - a) La información financiera interina incluida en una nota a los estados financieros de una entidad privada o pública incluyendo información que ha sido revisada de acuerdo a los procedimientos señalados en los párrafos 13 al 19, no ha sido marcada como "no auditada";
 - b) La información financiera interina no está presentada de acuerdo a principios de contabilidad generalmente aceptados (ver párrafos 32 al 34); y
 - c) La información financiera interina incluye una indicación de que una revisión de ella fue efectuada, pero no señala que esa revisión es sustancialmente menor en su alcance que una auditoría realizada de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, cuyo objetivo es la expresión de una opinión sobre los estados financieros tomados en su conjunto y que, consecuentemente, esa opinión no es expresada.

El auditor no necesita incluir un párrafo adicional en su informe en los casos b) y c), si su informe de revisión, que se refiere a esas situaciones, se acompaña a la información.

PAPELES DE TRABAJO

43. No es posible especificar la forma o el contenido de los papeles de trabajo que el auditor deberá preparar en relación con una revisión de información financiera interina, porque son diferentes las circunstancias de cada trabajo contratado. Los papeles de trabajo debieran documentar el desarrollo y el

resultado de los procedimientos que se indican en los párrafos 13 al 19 de la presente Sección.

CIRCULARES DE AUDITORÍA

INDICE

Número	Materia	Página
Nº 1	Modelos de Informe - Estados de Flujo de Efectivo	1
Nº 2	Modelo de Informe - Circular 979 de la Superintendencia de Valores y Seguros	3 - 18
Nº 3	<i>Incluida como Complemento al Modelo Nº 6 - Sección 508</i>	19
Nº 4	Modelo de Informe-Oficio Reservado Nº F - 09603 de la Superintendencia de Administradoras de Fondos de Pensiones	21 - 32
Nº 5	Modelo de Informe - Título XXI de la Ley de Mercado de Valores (Ley Nº18.045) a Intermediarios de Valores (Agentes de Valores y Corredores de Bolsa)	33 - 41
Nº 6	Modelo de Informe - Título XXI de la Ley de Mercado de Valores (Ley Nº18.045) a Administradoras de Fondos Fiscalizados por la Superintendencia de Valores y Seguros	43 - 51
Nº 7	Modelo de Informe - Título XX de la Ley de Mercado de Valores (Ley Nº18.045) a Administradoras de Fondos Fiscalizados por la Superintendencia de Valores y Seguros	53 - 61

Número	Materia	Página
N° 8	Modelo de Informe - Título XXI de la Ley de Mercados de Valores (Ley N°18.045) a Entidades Aseguradoras y Reaseguradoras Fiscalizadas por la Superintendencia de Valores y Seguros.	63 - 71
N° 9	Modelo de Informe - Título XIV, artículos N°s. 150 al 154 del D.L. 3.500 a las Administradoras de Fondos de Pensiones.	73 - 81
N° 10	<i>Incorporada como Modelo en Apéndice a la Sección 310.</i>	83
N° 11	Modelo de Informe - Resolución N° 00108 del 06 de Enero de 1997, que modifica la Resolución N°3980/87, referida a la Ley N° 18.634, sobre derechos de aduana diferidos.	85 - 89
N° 12	Implicancias del año 2000 para la Administración y los Auditores.	91 - 105
N° 13	<i>Incorporada en Circular de Auditoría N° 12.</i>	107
N° 14	Modelo Alternativo del “Informe Estándar del Auditor” (Sección 508)	109 - 113
N° 15	Revisión de los Estados Financieros Interinos	115 - 119
N° 16	<i>Incorporada a la Sección 333 (Apéndice)</i>	121

