

SECCIÓN AU 200

OBJETIVOS GENERALES DEL AUDITOR INDEPENDIENTE Y EFECTUAR UNA AUDITORÍA DE ACUERDO CON NORMAS DE AUDITORÍA GENERALMENTE ACEPTADAS

CONTENIDO

	Párrafos
Introducción	
Alcance de esta Sección	1-2
Relación con los estados financieros	3
Una auditoría de estados financieros	4-10
Fecha de vigencia	11
Objetivos generales del auditor	12-13
Definiciones	14
Requerimientos	
Requerimientos éticos relacionados con una auditoría de estados financieros	15-16
Escepticismo profesional	17
Juicio profesional	18
Suficiente y apropiada evidencia de auditoría y riesgo de auditoría	19
Efectuar una auditoría de acuerdo con NAGAs	20-29
Guía de aplicación y otro material explicativo	
Una auditoría de estados financieros	A1-A15
Requerimientos éticos relacionados con una auditoría de estados financieros	A16-A22
Escepticismo profesional	A23-A28
Juicio profesional	A29-A33
Suficiente y apropiada evidencia de auditoría y riesgo de auditoría	A34-A59
Efectuar una auditoría de acuerdo con NAGAs	A60-A91

SECCIÓN AU 200

OBJETIVOS GENERALES DEL AUDITOR INDEPENDIENTE Y EFECTUAR UNA AUDITORÍA DE ACUERDO CON NORMAS DE AUDITORÍA GENERALMENTE ACEPTADAS

Introducción

Alcance de esta Sección

1. Esta Sección trata de las responsabilidades generales del auditor independiente al efectuar una auditoría de estados financieros de acuerdo con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Chile (NAGAs). Específicamente, establece los objetivos generales del auditor independiente (el auditor) y explica la naturaleza y el alcance de una auditoría diseñada para permitir al auditor independiente cumplir con esos objetivos. También explica el alcance, autoridad y estructura de las NAGAs e incluye requerimientos que establecen las responsabilidades generales del auditor independiente aplicables en todos los trabajos realizados de acuerdo con NAGAs, incluyendo la obligación de cumplir con las mismas.
2. Las NAGAs están desarrolladas y emitidas en el formato de y están codificadas en Secciones de auditoría. Las NAGAs están redactadas dentro del contexto de una auditoría de estados financieros efectuada por un auditor. Deberán ser adaptadas según fuere necesario en las circunstancias al ser aplicadas a otros trabajos realizados de acuerdo a NAGAs, tal como auditorías de otra información financiera histórica, auditorías de cumplimiento y auditorías del control interno sobre la preparación y presentación de información financiera que se encuentra integrada a una auditoría de estados financieros. Las NAGAs no tratan las responsabilidades del auditor que puedan existir en leyes, regulaciones, o de otro modo, en relación con, por ejemplo, la oferta de valores al público. Tales responsabilidades pueden diferir de las establecidas en las NAGAs. En consecuencia, aún, cuándo el auditor puede encontrar de ayuda aspectos de las NAGAs en tales circunstancias, es responsabilidad del auditor asegurar el cumplimiento de todas las obligaciones legales, regulatorias o profesionales, pertinentes.

Relación con los estados financieros

3. Un auditor está relacionado con información financiera cuando el auditor ha aplicado suficientes procedimientos que le permitan al auditor informar de acuerdo con NAGAs. La *Declaración sobre Normas para Servicios de Contabilidad y de Revisión* trata las consideraciones del profesional cuando un profesional prepara y presenta estados financieros para la entidad o para terceras partes.^(*)

^(*) Ver *Declaración sobre Normas para Servicios de Contabilidad y de Revisión* (CR), *Trabajos de Compilación y de Revisión*, Emitidas por el Colegio de Contadores de Chile A.G.

Una auditoría de estados financieros

4. El propósito de una auditoría es proporcionar a los usuarios de los estados financieros una opinión del auditor respecto a si los estados financieros están presentados razonablemente, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con un marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, lo cual aumenta el grado de confianza que los potenciales usuarios pueden asignarle a los estados financieros a quienes estos van dirigidos. Una auditoría efectuada de acuerdo con NAGAs y con los requerimientos éticos pertinentes le permite al auditor formarse esta opinión. (Ver párrafo A1)
5. Los estados financieros sujetos a auditoría son aquellos de la entidad, preparados y presentados por la Administración de la entidad bajo la supervisión de los encargados del Gobierno Corporativo. Las NAGAs no imponen responsabilidades sobre la Administración o los encargados del Gobierno Corporativo y respetan las leyes y regulaciones que gobiernan sus responsabilidades. Sin embargo, una auditoría de acuerdo con NAGAs es efectuada bajo la premisa que la Administración y, cuándo fuere apropiado, los encargados del Gobierno Corporativo, reconocen que tienen ciertas responsabilidades que son fundamentales para la realización de una auditoría. La auditoría de los estados financieros no libera a la Administración o a los encargados del Gobierno Corporativo de sus responsabilidades. (Ver párrafos A2-A13)
6. Como la base para la opinión del auditor, las NAGAs requieren que el auditor obtenga una seguridad razonable respecto de si los estados financieros tomados como un todo, están exentos de representaciones incorrectas significativas, ya sea debido a fraude o error. La seguridad razonable es de un nivel alto, pero no es de un nivel absoluto de seguridad. Esta seguridad razonable se obtiene cuando el auditor ha obtenido suficiente y apropiada evidencia de auditoría para reducir el riesgo de auditoría (o sea, el riesgo que un auditor exprese una opinión inapropiada cuando los estados financieros están representados incorrectamente en forma significativa) a un nivel aceptablemente bajo. La seguridad razonable no es de un nivel absoluto de seguridad debido a que existen limitaciones inherentes en una auditoría que resultan en que la mayor parte de la evidencia de auditoría, sobre la cual el auditor llega a conclusiones y basa la opinión del auditor, sea más bien persuasiva en vez de concluyente. (Ver párrafos A34–A59)
7. El concepto de importancia relativa es aplicado por el auditor tanto al planificar como al efectuar la auditoría, como asimismo al evaluar el efecto de las representaciones incorrectas identificadas en la auditoría y el efecto de las representaciones incorrectas no corregidas, si hubieren, en los estados financieros.⁽¹⁾ En general, las representaciones incorrectas, incluyendo las omisiones, son consideradas de importancia relativa si, existe una probabilidad sustancial de que tanto individualmente como en su sumatoria, podrían influenciar en el juicio

⁽¹⁾ Ver Sección AU 320, *La Importancia Relativa al Planificar y Efectuar una Auditoría* y la Sección AU 450, *Evaluación de Representaciones Incorrectas Identificadas Durante una Auditoría*.

realizado por un usuario razonable a base de los estados financieros. Los juicios en relación con la importancia relativa son efectuados considerando las circunstancias que circundan e involucran, tanto consideraciones cualitativas como cuantitativas. Estos juicios son afectados por la percepción del auditor de las necesidades de información financiera de los usuarios de los estados financieros y por el tamaño o la naturaleza de una representación incorrecta, o por ambos. La opinión del auditor trata a los estados financieros tomados como un todo. Por lo tanto, el auditor no tiene ninguna responsabilidad de planificar y efectuar la auditoría para obtener una seguridad razonable que las representaciones incorrectas ya sea debido a fraude o error, que son no significativas para los estados financieros tomados como un todo, sean detectadas. (Ver párrafo A14)

- 8.** Las NAGAs contienen objetivos, requerimientos y guías de aplicación y otro material explicativo diseñados para ayudar al auditor a obtener una seguridad razonable. Las NAGAs requieren que el auditor ejerza juicio profesional y mantenga escepticismo profesional durante la planificación y al efectuar la auditoría y, entre otros aspectos:
 - Identificar y evaluar los riesgos de representaciones incorrectas significativas, ya sea debido a fraude o error, basado en un entendimiento de la entidad y de su entorno, el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, y el sistema de control interno de la entidad.
 - Obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría respecto a si existen representaciones incorrectas significativas, mediante el diseño y la implementación de respuestas apropiadas a los riesgos evaluados.
 - Formar una opinión sobre los estados financieros, o determinar que no se puede formar una opinión, basado en la evaluación de la evidencia de auditoría obtenida.
- 9.** La forma de opinión expresada por el auditor dependerá del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable y de cualquier ley o regulación aplicable.
- 10.** El auditor también puede tener ciertas otras responsabilidades de comunicación y de informar a los usuarios, la Administración, los encargados del Gobierno Corporativo o a terceros fuera de la entidad, en relación con asuntos que surgen en la auditoría. Estas pueden ser establecidas por las NAGAs o por las leyes o regulaciones aplicables.⁽²⁾

⁽²⁾ Para ejemplos ver Sección AU 260, *La Comunicación del Auditor con los Encargados del Gobierno Corporativo*, Sección AU 265, *Comunicar Asuntos Relacionados con el Control Interno Identificados en una Auditoría*, y párrafo 42 de la Sección AU 240, *Consideración de Fraude en una Auditoría de Estados Financieros*

Fecha de vigencia

11. Esta Sección tiene vigencia para auditorías de estados financieros por los períodos terminados el o con posterioridad al 31 de diciembre de 2023.

Objetivos generales del auditor

12. Al efectuar una auditoría de estados financieros, los objetivos generales del auditor son:
 - a. Obtener una seguridad razonable respecto a si los estados financieros tomados como un todo están exentos de representaciones incorrectas significativas, ya sea debido a fraude o error, y así permitir al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros se presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con un marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, y;
 - b. Informar sobre los estados financieros y comunicar según lo requieren las NAGAs de acuerdo a los hallazgos del auditor.
13. En todos los casos en que no se puede obtener una seguridad razonable y es insuficiente en las circunstancias expresar una opinión con salvedades en el informe del auditor para los propósitos de informar a quienes serían los usuarios de los estados financieros, las NAGAs requieren que el auditor se abstenga de opinar o se retire del trabajo, cuándo retirarse sea posible de acuerdo con la ley o regulación aplicable.

Definiciones

14. Para los propósitos de las NAGAs, los siguientes términos tienen los significados que a continuación se asignan:

Marco de preparación y presentación de información financiera aplicable. El marco de preparación y presentación de información financiera adoptado por la Administración y, cuándo fuere apropiado, por los encargados del Gobierno Corporativo en la preparación y presentación razonable de los estados financieros que son aceptables considerando la naturaleza de la entidad y el objetivo de los estados financieros o de lo que sea requerido por ley o regulación.

Riesgo de auditoría. El riesgo que el auditor exprese una opinión de auditoría inapropiada cuando los estados financieros están representados incorrectamente en forma significativa. El riesgo de auditoría es una función de los riesgos de representaciones incorrectas significativas y del riesgo de detección.

Auditor. Es el término utilizado para referirse a la persona o a las personas que efectúan la auditoría, normalmente el socio a cargo del trabajo u otros miembros del equipo de trabajo o, si fuere aplicable, la firma. Cuando una Sección de auditoría

(Sección AU) expresamente tenga la intención que un requerimiento o una responsabilidad sea llevada a cabo completamente por el *socio a cargo del trabajo*, es utilizado éste término en vez de *auditor*. *Socio a cargo del trabajo* y *firma* deben ser entendidos, cuándo fuere pertinente, como refiriéndose a sus equivalentes en el sector gubernamental.

Riesgo de detección. El riesgo que los procedimientos efectuados por el auditor para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo, no detectará una representación incorrecta que existe y que podría ser significativa, tanto individualmente como en su sumatoria con otras representaciones incorrectas.

Marco de preparación y presentación de información financiera. Un juego de criterios utilizados para determinar la medición, reconocimiento, presentación y revelación de todas las partidas significativas que aparecen en los estados financieros. Por ejemplo: (a) un marco de propósito general, tal como: (1) *Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) - “International Financial Reporting Standards (IFRSs)”* o *Normas Internacionales de Información Financiera para Entidades Pequeñas y Medianas (NIIF para EPYM) - “International Financial Reporting Standard for Small and Medium-Sized Entities” (IFRS for SMEs)* emitidos por “*International Accounting Standards Board (IASB)*”, (2) *Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Gubernamental (NICsg) - “International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)”* emitidas por “*International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)*” de IFAC, (3) *Otro marco de preparación y presentación de información financiera aplicable (por ejemplo US GAAP)* o; (b) un marco de propósito específico.⁽³⁾ El término *marco de presentación razonable* es utilizado para referirse a un marco de preparación y presentación de información financiera que requiere el cumplimiento de los requerimientos contenidos en el referido marco, y:

- a. Reconoce explícita o implícitamente que, para alcanzar la presentación razonable de los estados financieros, puede ser necesario que la Administración proporcione revelaciones adicionales a los específicamente requeridas por el marco, o;
- b. Reconoce explícitamente que puede ser necesario que la Administración se aparte de un requerimiento del marco para lograr la presentación razonable de los estados financieros. Se espera que tales desviaciones sean necesarias sólo en circunstancias inusuales.

Un marco de preparación y presentación de información financiera que requiere el cumplimiento de los requerimientos del marco, pero que no incluye los reconocimientos, de las letras (a) o (b) anteriores, no es un marco de presentación razonable.

⁽³⁾ Ver Sección AU 800, *Consideraciones Especiales - Auditorías de Estados Financieros Preparados de Acuerdo con Marcos de Propósito Específico*.

Estados financieros. Una representación estructurada de la información financiera histórica, incluyendo las revelaciones, que tiene por objetivo comunicar los recursos y las obligaciones económicos de una entidad en un momento dado en el tiempo o los cambios en estos durante un período de tiempo de acuerdo con un marco de preparación y presentación de información financiera. El término *estados financieros* normalmente se refiere a un juego completo de estados financieros, tal como sean determinados por los requerimientos del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, pero también puede referirse a un único estado financiero, cuando esto expresamente se permita por el marco. Las revelaciones comprenden información explicativa o descriptiva, presentada según fuere requerido o expresamente permitida o que de otro modo que permita el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, ya sea, en la caratula misma (o al pie) de los estados financieros o en las notas o incorporada en estas notas por referencia cuando esto expresamente se permita por el marco.

Información financiera histórica. Información expresada en términos financieros en relación con una entidad en particular, derivada primordialmente del sistema contable de esa entidad, respecto a hechos económicos que ocurrieron en períodos pasados o respecto a condiciones o circunstancias económicas en momentos dados en el tiempo pasado.

Publicaciones interpretativas. Las interpretaciones de auditoría incluyen Circulares de Auditoría.

Administración. La(s) persona(s) con responsabilidad ejecutiva por la conducción de las operaciones de la entidad. Para algunas entidades, la Administración incluye algunos o a todos los encargados del Gobierno Corporativo. Por ejemplo, miembros ejecutivos de un Gobierno Corporativo, de un Directorio o un dueño–gerente.

Representación incorrecta. Una diferencia entre el monto, clasificación, presentación o revelación de una partida informada en un estado financiero y el monto, clasificación, presentación o revelación que se requiere para que la partida esté presentada razonablemente de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable. Las representaciones incorrectas pueden surgir de fraude o error.

Otras publicaciones de auditoría. Otras publicaciones distintas de las publicaciones interpretativas. Estas incluyen: (a) publicaciones sobre auditoría emitidas en distintas revistas (“*journal*”) del tipo académico y/o profesional, (b) programas de educación profesional continua y otros materiales de instrucción, (c) libros, guías, programas de auditoría y listados de control (“*checklists*”), y; (d) otras publicaciones sobre auditoría emitidas por organismos profesionales.

La premisa, relacionada con las responsabilidades de la Administración y, cuándo fuere apropiado, los encargados del Gobierno Corporativo, sobre la cual se efectúa una auditoría (la premisa). La Administración y, cuándo fuere apropiado, los encargados del Gobierno Corporativo, han reconocido y entendido

que ellos tienen las siguientes responsabilidades que son fundamentales para efectuar una auditoría de acuerdo con NAGAs:

- a. Responsabilidad por la preparación y presentación razonable de los estados financieros de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable;
- b. Responsabilidad por el diseño, implementación y mantención de un control interno pertinente para la preparación y presentación razonable de estados financieros que estén exentos de representaciones incorrectas significativas, ya sea debido a fraude o error, y;
- c. Responsabilidad de proporcionar al auditor:
 - i. acceso a toda la información respecto de la cual la Administración y, cuándo sea apropiado, los encargados del Gobierno Corporativo tengan conocimiento, que sea pertinente para la preparación y presentación razonable de los estados financieros tales como registros, documentación y otros asuntos;
 - ii. información adicional que el auditor pueda solicitar a la Administración y, cuándo fuere apropiado, a los encargados del Gobierno Corporativo para el propósito de la auditoría, y;
 - iii. acceso sin restricciones a las personas dentro de la entidad, respecto de quienes, el auditor determine sea necesario tener acceso para obtener evidencia de auditoría.

La premisa, relacionada con las responsabilidades de la Administración y, cuándo fuere apropiado, los encargados del Gobierno Corporativo, sobre la cual se efectúa una auditoría puede también ser referida como la premisa.

Juicio profesional. La aplicación del pertinente entrenamiento, conocimiento y experiencia pertinentes dentro del contexto proporcionado por las normas de auditoría, contabilidad y éticas, para tomar decisiones informadas respecto a los cursos de acción que son apropiados en las circunstancias del trabajo de auditoría.

Escepticismo profesional. Una actitud que incluye una mente cuestionadora, estar alerta a condiciones que pueden indicar una posible representación incorrecta debido a fraude o error y una evaluación crítica de la evidencia de auditoría.

Seguridad razonable. Dentro del contexto de una auditoría de estados financieros, un nivel de seguridad alto, pero no absoluto, nivel de seguridad.

Riesgo de representaciones incorrectas significativas. El riesgo que los estados financieros estén representados incorrectamente en forma significativa antes de la auditoría. Esto consiste en dos componentes, descritos como sigue a nivel de las afirmaciones: (Ver párrafo A15)

Riesgo inherente. La susceptibilidad de una afirmación sobre una clase de transacción, saldo de cuenta, o de una revelación, a una representación incorrecta que podría ser significativa, tanto individualmente como en su sumatoria con otras representaciones incorrectas, antes de considerar cualquier control relacionado.

Riesgo de control. El riesgo que una representación incorrecta que podría ocurrir en una afirmación sobre una clase de transacción, saldo de cuenta, o de una revelación y que podría ser significativa, tanto individualmente como en su sumatoria con otras representaciones incorrectas, no será prevenida, o detectada y corregida, oportunamente por el sistema de control interno de la entidad.

Los encargados del Gobierno Corporativo. La(s) persona(s) u organización(es) (por ejemplo, un fideicomisario corporativo) con responsabilidad por la supervisión de la dirección estratégica de la entidad y las obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas por parte de la entidad. Esto incluye monitorear el proceso de preparación y presentación de la información financiera. Los encargados del Gobierno Corporativo pueden incluir a personal de la Administración, por ejemplo, a miembros ejecutivos de un Gobierno Corporativo, de un Directorio o un dueño-gerente.

Requerimientos

Requerimientos éticos relacionados con una auditoría de estados financieros

15. El auditor debe ser independiente de la entidad cuando efectúe un trabajo de acuerdo con NAGAs, a menos que: (a) las NAGAs indiquen lo contrario o (b) la ley o regulación requieran que el auditor acepte el trabajo e informe sobre los estados financieros. Cuando el auditor no es independiente y ninguna de las letras (a) o (b) son aplicables, el auditor está impedido de informar de acuerdo con NAGAs.
16. El auditor debiera cumplir con los requerimientos éticos pertinentes relacionados con trabajos de auditoría de estados financieros. (Ver párrafos A16-A22)

Escepticismo profesional

17. El auditor debiera planificar y efectuar una auditoría con escepticismo profesional, reconociendo que pueden existir circunstancias que resulten en que los estados financieros estén representados incorrectamente en forma significativa. (Ver párrafos A23-A28)

Juicio profesional

18. El auditor debiera ejercer juicio profesional al planificar y efectuar una auditoría de estados financieros. (Ver párrafos A29-A33)

Suficiente y apropiada evidencia de auditoría y riesgo de auditoría

- 19.** Para obtener una seguridad razonable, el auditor debiera obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría⁽⁴⁾ para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo y así permitir que el auditor alcance conclusiones razonables sobre los cuales basar la opinión del auditor. (Ver párrafos A34-A59)

Efectuar una auditoría de acuerdo con NAGAs

Cumplir con todas las Secciones de auditoría pertinentes a la auditoría

- 20.** El auditor debiera cumplir con todas las Secciones de auditoría pertinentes a la auditoría. Una Sección de auditoría es pertinente a la auditoría cuando la Sección de auditoría está vigente y existen las circunstancias tratadas por la Sección de auditoría. (Ver párrafos A60-A64)
- 21.** El auditor debiera tener un entendimiento del texto completo de una Sección de auditoría, incluyendo su guía de aplicación y otro material explicativo, para entender sus objetivos y aplicar correctamente sus requerimientos. (Ver párrafos A65-A76)
- 22.** El auditor no debiera representar el cumplimiento con NAGAs en el informe del auditor a menos que el auditor haya cumplido con los requerimientos de esta Sección y con todas las demás Secciones de auditoría pertinentes a la auditoría.

Objetivos indicados en las Secciones de auditoría individuales

- 23.** Para lograr los objetivos generales del auditor, el auditor debiera utilizar los objetivos indicados en las Secciones de auditoría individuales al planificar y efectuar la auditoría, considerando las interrelaciones dentro de las NAGAs, para: (Ver párrafos A77-A79)
- a.* Determinar si cualquier procedimiento de auditoría además de los requeridos por las Secciones de auditoría individuales son necesarios en el logro de los objetivos indicados en cada Sección de auditoría, y; (Ver párrafo A80)
 - b.* Evaluar si se ha obtenido suficiente y apropiada evidencia de auditoría. (Ver párrafo A81)

Cumplimiento con los requerimientos pertinentes

- 24.** Sujeto al párrafo 26, el auditor debiera cumplir con cada requerimiento de una Sección de auditoría a menos que, en las circunstancias de la auditoría:
- a.* Toda la Sección de auditoría no es pertinente, o;

⁽⁴⁾ Ver párrafo 6 de la Sección AU 500, *Evidencia de Auditoría*, para la definición de evidencia de auditoría

- b. El requerimiento no es pertinente porque es condicional y no existe la condición. (Ver párrafos A82-A83)

Definición de las responsabilidades profesionales en las NAGAs

25. Las NAGAs utilizan las siguientes dos categorías de requerimientos profesionales, identificadas por términos específicos, para describir el grado de responsabilidad impuesto a los auditores:
- Requerimientos obligatorios. El auditor debe cumplir con un requerimiento obligatorio en todos los casos donde tal requerimiento sea pertinente. Las NAGAs utilizan la palabra “debe” para indicar un requerimiento obligatorio.
 - Requerimientos presumiblemente obligatorios. El auditor debe cumplir con un requerimiento presumiblemente obligatorio en todos los casos donde tal requerimiento sea pertinente, excepto en las circunstancias inusuales analizadas en el párrafo 26. Las NAGAs utilizan la palabra “debiera” para indicar un requerimiento presumiblemente obligatorio. (Ver párrafo A84)
26. En circunstancias inusuales, el auditor puede juzgar necesario apartarse de un requerimiento presumiblemente obligatorio. En tales circunstancias, el auditor debiera efectuar procedimientos de auditoría alternativos para lograr el objetivo de ese requerimiento. La necesidad que el auditor se aparte de un requerimiento presumiblemente obligatorio pertinente, se espera que ocurra, sólo cuando el requerimiento sea para efectuar un procedimiento específico y, en las circunstancias específicas de la auditoría, ese procedimiento sería inefectivo para lograr el objetivo del requerimiento. (Ver párrafo A85)

Publicaciones interpretativas

27. El auditor debiera considerar las publicaciones interpretativas aplicables al planificar y efectuar la auditoría. (Ver párrafo A86)

Otras publicaciones de auditoría

28. Al aplicar las guías de auditoría incluidas en otras publicaciones de auditoría, el auditor debiera, utilizando su juicio profesional, evaluar la pertinencia y lo apropiadas que son tales guías en las circunstancias de la auditoría. (Ver párrafos A87-A89)

Fracaso en lograr un objetivo

29. Si no se puede lograr un objetivo de una Sección de auditoría pertinente, el auditor debiera evaluar si esto impide que el auditor logre los objetivos generales del auditor y, por lo tanto, requiere que el auditor, de acuerdo con NAGAs, modifique la opinión del auditor o se retire del trabajo (donde el retiro es posible de acuerdo con la ley y regulación aplicable). El fracaso en lograr un objetivo representa un hallazgo o asunto significativo que requiere ser documentado de acuerdo con la

Guía de aplicación y otro material explicativo

Una auditoría de estados financieros

Alcance de la auditoría (Ver párrafo 4)

A1. La opinión del auditor sobre los estados financieros trata respecto a si los estados financieros están presentados razonablemente, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable. Tal tipo de opinión es común a todas las auditorías de estados financieros. Por lo tanto, la opinión del auditor no asegura, por ejemplo, la viabilidad futura de la entidad ni la eficiencia o efectividad con la cual la Administración ha conducido los asuntos de la entidad. Sin embargo, en algunas circunstancias, la ley o regulación aplicable pueden requerir que los auditores proporcionen opiniones sobre otros asuntos específicos, tales como la efectividad del control interno. Aún, cuándo las NAGAs incluyen requerimientos y guías en relación con tales asuntos, en la medida en que éstos sean pertinentes, para formarse una opinión sobre los estados financieros, el auditor podría ser requerido a que efectúe trabajo posterior si el auditor tenía responsabilidades adicionales de emitir tales opiniones.

Preparación y presentación razonable de los estados financieros (Ver párrafo 5)

- A2.** Una auditoría de acuerdo con NAGAs es efectuada a base de la premisa que la Administración y, cuándo fuere apropiado, los encargados del Gobierno Corporativo han reconocido y entendido que ellos tienen:
- a. Responsabilidad por la preparación y presentación razonable de los estados financieros de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable;
 - b. Responsabilidad por el diseño, implementación y mantención de un control interno pertinente para la preparación y presentación razonable de estados financieros que estén exentos de representaciones incorrectas significativas, ya sea debido a fraude o error, y;
 - c. Responsabilidad de proporcionar al auditor:
 - i. acceso a toda la información respecto de la cual la Administración y, cuándo sea apropiado, los encargados del Gobierno Corporativo tengan conocimiento, que sea pertinente para la preparación y presentación razonable de los estados financieros tales como registros, documentación y otros asuntos;

⁽⁵⁾ Ver párrafo 8.c de la Sección AU 230, *Documentación de Auditoría*.

- ii. información adicional que el auditor pueda solicitar a la Administración y, cuándo fuere aplicable, a los encargados del Gobierno Corporativo para el propósito de la auditoría, y;
- iii. acceso sin restricciones a las personas dentro de la entidad, respecto de quienes, el auditor determine sea necesario tener acceso para obtener evidencia de auditoría.

A3. La preparación y presentación razonable de los estados financieros por parte de la Administración y, cuándo fuere aplicable, por los responsables del Gobierno Corporativo requiere:

- La identificación del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, dentro del contexto de cualquier ley o regulación pertinente.
- La preparación y presentación razonable de los estados financieros de acuerdo con ese marco.
- La inclusión de una descripción adecuada de ese marco en los estados financieros.

La preparación y presentación razonable de los estados financieros requiere que la Administración ejerza su juicio al efectuar estimaciones contables que sean razonables en las circunstancias, como, asimismo, al seleccionar y aplicar políticas contables apropiadas. Estos juicios son efectuados dentro del contexto del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable.

A4. El auditor puede efectuar sugerencias respecto de la forma o contenido de los estados financieros o prestar su asistencia a la Administración al preparar un borrador de éstos, en su totalidad o en forma parcial, a base de la información proporcionada al auditor por la Administración durante la realización de la auditoría^(*). Sin embargo, la responsabilidad del auditor por los estados financieros auditados está restringida a expresar la opinión del auditor sobre éstos.

A5. Los estados financieros pueden ser preparados de acuerdo con lo siguiente:

- Un marco de propósito general (un marco de preparación y presentación de información financiera diseñado para cumplir con las necesidades de información financiera comunes a un amplio rango de usuarios, como, por ejemplo, Normas Internacionales de Información Financiera), o;
- Un marco de propósito específico (un marco de preparación y presentación de información financiera, distinto a un marco de propósito general, tal como una contabilidad a base de efectivo, tributaria, de un regulatoria o

^(*) Pié de página incluido en versión original en inglés no aplicable en Chile.

contractual u otra base que utiliza de criterios lógicos y razonables que se aplican a todos los elementos significativos de los estados financieros).

A6. El marco de preparación y presentación de información financiera aplicable a menudo comprende normas financiero contables establecidos por un organismo emisor de normas autorizado y reconocido, o por requerimientos legales o regulatorios. En algunos casos, el marco de preparación y presentación de información financiera puede comprender tanto las normas financiero contables establecidas por un organismo emisor de normas autorizado y reconocido y requerimientos legales o regulatorios. Otras fuentes pueden proporcionar guías para la aplicación del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable. En algunos casos, el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable puede comprender tales otras fuentes, o pueden, aún, sólo consistir de tales fuentes. Tales otras fuentes pueden incluir lo siguiente:

- El entorno legal y ético, incluyendo el marco normativo legal, regulaciones, decisiones judiciales y obligaciones éticos profesionales relacionados con asuntos contables;
- Publicaciones de interpretaciones contables de diversos grados de autoridad emitidos por organismos emisores de normas, profesionales u organismos reguladores;
- Opiniones publicadas de variados grados de autoridad sobre temas contables de actualidad, emitidos por organismos emisores de normas, profesionales u organismos reguladores;
- Prácticas generales y de la industria que son ampliamente reconocidas y prevalecientes, y;
- Literatura contable.

Cuando existen conflictos entre el marco de preparación y presentación de información financiera y las fuentes de las cuales pueden obtenerse las guías para su aplicación, o entre fuentes que comprenden al marco de preparación y presentación de información financiera, prevalece la fuente que tenga el mayor grado de autoridad.

A7. Los requerimientos del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable determinan la forma y el contenido de los estados financieros. Aún, cuándo el marco pueda no especificar cómo contabilizar o revelar todas las transacciones o hechos, normalmente incorpora principios suficientemente amplios que pueden servir como una base para desarrollar y aplicar políticas contables que son uniformes con los conceptos que subyacen a los requerimientos del marco.

A8. Las normas financiero contables establecidas por organismos que están autorizados o reconocidos para promulgar normas a ser utilizadas por entidades que preparan estados financieros de acuerdo con un marco de propósito general incluye, por

ejemplo, a los siguientes: (1) *Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)* - “*International Financial Reporting Standards (IFRSs)*” o *Normas Internacionales de Información Financiera para Entidades Pequeñas y Medianas (NIIF para EPYM)* - “*International Financial Reporting Standard for Small and Medium-Sized Entities*” (*IFRS for SMEs*) emitidos por “*International Accounting Standards Board (IASB)*”, (2) *Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Gubernamental (NICsg)* – “*International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)*”, (3) *Otro marco de preparación y presentación de información financiera aplicable (por ejemplo US GAAP)*.

A9. Los requerimientos del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable también determinan lo que constituye un juego completo de estados financieros. En el caso de muchos marcos, los estados financieros tienen por objetivo proporcionar información respecto a la situación financiera, desempeño financiero y flujos de efectivo de una entidad. Por ejemplo, un juego completo de estados financieros podría incluir un estado de situación financiera, un estado de resultados integrales, un estado de cambios en el patrimonio, un estado de flujo de efectivo y las notas relacionadas. Para algunos otros marcos de preparación y presentación de información financiera, un único estado financiero y sus notas relacionadas podrían constituir un juego completo de estados financieros. Ejemplos de un único estado financiero, cada uno de los cuales incluiría las notas relacionadas, incluyen los siguientes:

- Estado de situación financiera.
- Estado de resultados integrales o estado de operaciones.
- Estado de utilidades acumuladas.
- Estado de flujos de efectivo.
- Estado de activos y pasivos.
- Estado de cambios en el patrimonio de los dueños.
- Estado de ingresos y gastos.
- Estado de operaciones por líneas de productos.

A10. La Sección AU 210, *Términos del Trabajo*, establece los requerimientos y proporciona guías para determinar la aceptabilidad del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable.⁽⁶⁾ La Sección AU 800, *Consideraciones Especiales - Auditorías de Estados Financieros Preparados de Acuerdo con Marcos de Propósito Específico*. Trata acerca de trabajos dónde el auditor emite un informe relacionado con estados financieros preparados de acuerdo

⁽⁶⁾ Ver párrafo 6.a de la Sección AU 210, *Términos del Trabajo*.

con un marco de propósito específico.

- A11.** Debido a la importancia de la premisa al efectuar una auditoría, se requiere que el auditor obtenga un acuerdo de la Administración y, cuándo fuere apropiado, de los encargados del Gobierno Corporativo, que ellos reconocen y entienden que ellos tienen las responsabilidades establecidas en el párrafo A2 como una condición previa a la aceptación del trabajo de auditoría⁽⁷⁾.

Consideraciones específicas para auditorías de entidades gubernamentales

- A12.** Los requerimientos para auditorías de los estados financieros de entidades gubernamentales pueden ser más amplios que aquellos para otras entidades. Como consecuencia de ello, la premisa relacionada con las responsabilidades de la Administración, sobre las cuales se efectúa una auditoría de los estados financieros de una entidad gubernamental, puede incluir responsabilidades adicionales, tales como la responsabilidad de realizar transacciones y hechos de acuerdo con la ley, regulación u otra autoridad. (Ver párrafo A63)
- A13.** En auditorías de entidades gubernamentales, los auditores pueden tener la responsabilidad bajo ley, regulación, contrato o un acuerdo por una subvención, de informar a terceros, tales como agencias de financiamiento u organismos supervisores.

Importancia relativa (Ver párrafo 7)

Consideraciones específicas para entidades gubernamentales

- A14.** Para la mayoría de las entidades gubernamentales estatales y locales, el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable está basado en múltiples unidades informantes y requiere, por lo tanto, la presentación de estados financieros por sus actividades en varias unidades informantes. En consecuencia, una entidad informante, o la suma de unidades informantes de la entidad gubernamental, representan para el auditor una unidad sobre la cual expresa una opinión. Generalmente, el auditor expresa o se abstiene de opinar sobre los estados financieros de una entidad gubernamental tomada como un todo, proporcionando una opinión o una abstención de opinar sobre cada unidad sobre la cual expresa una opinión. Dentro de este contexto, el auditor es responsable por detectar las representaciones incorrectas que son significativas para una unidad sobre la cual expresa una opinión dentro de una entidad gubernamental, pero no es responsable por detectar representaciones incorrectas que son no significativas para una unidad sobre la cual tiene que informar.

Riesgo de representaciones incorrectas significativas

- A15.** Para el propósito de las NAGAs, existe un riesgo de representación incorrecta

⁽⁷⁾ Ver párrafo 6.b de la Sección AU 210, *Términos del Trabajo*.

significativa cuando:

- a. Existe una probabilidad razonable de ocurrencia de una representación incorrecta (es decir, su probabilidad), y;
- b. En caso de ocurrir, existe una probabilidad razonable que la representación incorrecta sea significativa (es decir, su magnitud)

Requerimientos éticos relacionados con una auditoría de estados financieros (Ver párrafo 16)

A16. El auditor está sujeto a los requerimientos éticos pertinentes relacionados a los trabajos de auditoría de estados financieros. Los requerimientos éticos consisten en el Código de Ética Internacional para Profesionales de la Contabilidad emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA) publicado por la Federación Internacional de Contadores (IFAC) (en adelante se puede mencionar también como Código de Ética de IFAC), junto con requerimientos específicos de leyes y de organismos reguladores que pudieran ser más restrictivos.

A17. El Código de Ética de IFAC, establece los principales fundamentos de ética profesional, los cuales incluyen los siguientes:

- Integridad
- Objetividad
- Competencia profesional y debido cuidado
- Confidencialidad
- Comportamiento profesional

A18. En el caso de un trabajo de auditoría, que sea de interés público y, por lo tanto, requerido por el *Código de Ética de IFAC*, que el auditor sea independiente a la entidad sujeta a la auditoría, el concepto de independencia se refiere tanto a la independencia de hecho como a la independencia en apariencia. La independencia del auditor de la entidad protege la capacidad del auditor para formarse una opinión sin ser afectado por influencias que podrían afectar esa opinión. La independencia aumenta la capacidad del auditor para actuar con integridad, ser objetivo y mantener una actitud de escepticismo profesional. La independencia implica una imparcialidad que reconoce una obligación de ser justo no sólo con la Administración y los encargados del Gobierno Corporativo de una entidad, sino también con los usuarios de los estados financieros que puedan confiar en el informe del auditor independiente. En el “*Código de Ética Internacional para Profesionales de la Contabilidad de la Federación Internacional de Contadores*”, se presentan guías sobre las amenazas a la independencia.

- A19.** Cuando el auditor no es independiente, pero la ley o regulación requieren que el auditor informe sobre los estados financieros, se aplica la Sección AU 705, *Modificaciones a la Opinión en el Informe del Auditor Independiente*.
- A20.** El debido cuidado profesional requiere que el auditor lleve a cabo sus responsabilidades profesionales en forma competente y tener las apropiadas capacidades para efectuar la auditoría y permitir que un informe del auditor apropiado sea emitido.
- A21.** La *Norma de Control de Calidad (NCC), El Sistema de Control de Calidad de una Firma*, presenta las responsabilidades de la firma de establecer y mantener un sistema de control de calidad para los trabajos de auditoría y de establecer políticas y procedimientos diseñados para proporcionarle con una seguridad razonable que la firma y su personal cumplen con los requerimientos éticos pertinentes, incluyendo los relacionados con independencia.⁽⁸⁾ La Sección AU 220, *Control de Calidad para Trabajos Efectuados de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas*, trata las responsabilidades del socio a cargo del trabajo relacionadas con los requerimientos éticos pertinentes. Éstos incluyen permanecer alerta, a través de observación y efectuando indagaciones en la medida necesaria, respecto a evidencia de no cumplimiento con los requerimientos éticos pertinentes por miembros del equipo de trabajo, determinando la acción apropiada si llegan a la atención del socio a cargo del trabajo asuntos que indican que miembros del equipo de trabajo no han cumplido con los requerimientos éticos pertinentes y para formarse una conclusión sobre el cumplimiento con los requerimientos de independencia aplicables al trabajo de auditoría.⁽⁹⁾ La Sección AU 220, *Control de Calidad para Trabajos Efectuados de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas*, reconoce que el equipo de trabajo tiene derecho a confiar en el sistema de control de calidad de una firma en el cumplimiento de sus responsabilidades en relación con los procedimientos de control de calidad aplicables al trabajo de auditoría individual, a menos que el socio a cargo del trabajo determine que es inapropiado hacerlo, a base de en información proporcionada por la firma o por otras partes.

Consideraciones específicas para auditorías de entidades gubernamentales

- A22.** Además del “Código de Ética Internacional para Profesionales de la Contabilidad de la Federación Internacional de Contadores” y NAGAs, las *normas gubernamentales de auditoría*, que pueden ser requeridas por ley, regulación, contrato o acuerdos de subvenciones en auditorías de entidades gubernamentales y de entidades que reciben subvenciones gubernamentales, establecen principios éticos pertinentes y normas de auditoría, incluyendo normas sobre independencia, juicio profesional, competencia y control de calidad de la auditoría y seguridad relacionadas con el auditor.

⁽⁸⁾ Ver párrafos 21-26 de la *Norma de Control de Calidad (NCC), El Sistema de Control de Calidad de una Firma*.

⁽⁹⁾ Ver párrafos 11-13 de la Sección AU 220, *Control de Calidad para Trabajos Efectuados de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas*.

Escepticismo profesional (Ver párrafo 17)

A23. El escepticismo profesional incluye estar alerta a lo siguiente, por ejemplo:

- Evidencia de auditoría que contradice a otra evidencia de auditoría obtenida.
- Información que hace cuestionar la fiabilidad de documentos y de las respuestas a las indagaciones que serán utilizadas como evidencia de auditoría.
- Condiciones que pueden indicar un posible fraude.
- Circunstancias que sugieren la necesidad de procedimientos de auditoría adicionales a los requeridos por NAGAs.

A24. Mantener un escepticismo profesional a través de toda la auditoría es necesario si el auditor desea, por ejemplo, reducir los riesgos de:

- Pasar por alto circunstancias inusuales.
- Generalizar demasiado al determinar sus conclusiones de los hallazgos de la auditoría.
- Utilizar supuestos inapropiados al determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría y al evaluar los resultados de éstos.

A25. El escepticismo profesional es necesario para una evaluación crítica de la evidencia de auditoría. Esto incluye cuestionar evidencia de auditoría contradictoria y la fiabilidad de los documentos y las respuestas a las indagaciones y otra información obtenida de la Administración y de los encargados del Gobierno Corporativo. También incluye la consideración de la suficiencia y de lo apropiado de la evidencia de auditoría obtenida en las circunstancias. Por ejemplo, en el caso en que existan factores de riesgo de fraude y un único documento, de una naturaleza tal que sea susceptible a fraude, sea la única evidencia que respalda a un monto significativo incluido en los estados financieros.

A26. El auditor puede aceptar registros y documentos como genuinos a menos que el auditor tenga motivos para considerar lo contrario. No obstante, se requiere que el auditor considere la fiabilidad de la información a ser utilizada como evidencia de auditoría.⁽¹⁰⁾ En casos de dudas respecto a la fiabilidad de la información o indicios de un posible fraude (por ejemplo, si las condiciones identificadas durante la auditoría hacen considerar al auditor que un documento pueda no ser auténtico o que los términos del documento puedan haber sido falsificados), las NAGAs requieren que el auditor investigue adicionalmente y determine cuáles

⁽¹⁰⁾ Ver párrafos 7-9 de la Sección AU 500, *Evidencia de Auditoría*.

modificaciones o procedimientos adicionales de auditoría son necesarios para solucionar el asunto.⁽¹¹⁾

- A27.** El auditor no supone que la Administración no sea honrada ni supone una honradez a todo evento. No se puede esperar que el auditor no considere la experiencia anterior con respecto a la honradez y a la integridad de la Administración de la entidad y de los encargados del Gobierno Corporativo. No obstante, considerar que la Administración y los encargados del Gobierno Corporativo son honrados y tienen integridad no absuelve al auditor de la necesidad de mantener un escepticismo profesional ni permite que el auditor se dé por satisfecho con evidencia de auditoría menos que persuasiva al obtener una seguridad razonable.
- A28.** Los sesgos inconscientes o conscientes del auditor pueden afectar su escepticismo y su juicio profesional, incluido, por ejemplo, en el diseño y ejecución de los procedimientos de auditoría o en la evaluación de la evidencia de auditoría. Ejemplos de sesgos inconscientes del auditor que pueden impedir mantener el escepticismo profesional y, por lo tanto, la razonabilidad de los juicios profesionales efectuados por el auditor para cumplir con los requerimientos de esta Sección, pueden incluir los siguientes:
- **Sesgo de disponibilidad**, es una tendencia a dar mayor relevancia a los hechos o experiencias que provienen a la mente de inmediato o que están fácilmente disponibles que a los que no lo están.
 - **Sesgo de confirmación**, es una tendencia a dar mayor relevancia a la información que corrobora una creencia existente que a la información que contradice o entrega dudas sobre esa creencia.
 - **Sesgo de exceso de confianza**, es una tendencia a sobreestimar la propia capacidad para realizar evaluaciones precisas del riesgo u otros juicios o decisiones.
 - **Sesgo de parcialidad**, es una tendencia a utilizar una parte inicial de información como invariable en contra de la cual, la información posterior no se evalúa adecuadamente.
 - **Sesgo de automatización**, es una tendencia en favor de resultados generados por sistemas automatizados, incluso cuando el razonamiento humano o la información contradictoria originen dudas sobre si dichos resultados son confiables o apropiados para su propósito.

Juicio profesional (Ver párrafo 18)

- A29.** El juicio profesional es esencial para efectuar correctamente una auditoría. Esto se debe a que la interpretación de los requerimientos éticos pertinentes y de las

⁽¹¹⁾ Ver párrafo 10 de la Sección AU 500, *Evidencia de Auditoría* y los párrafos 10-11 y 16 de la Sección AU 505, *Confirmaciones Externas*.

NAGAs y las decisiones informadas requeridas a través de la auditoría no pueden ser efectuadas sin aplicar el conocimiento y la experiencia pertinentes a los hechos y las circunstancias. En particular, es necesario considerar el juicio profesional en relación con decisiones respecto de lo siguiente:

- Importancia relativa y riesgo de auditoría.
- La naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría utilizados para cumplir con los requerimientos de las NAGAs y obtener la evidencia de auditoría.
- Evaluar si se ha obtenido suficiente y apropiada evidencia de auditoría y si se requiere efectuar trabajo adicional para lograr los objetivos de las NAGAs y, en consecuencia, los objetivos generales del auditor.
- La evaluación de los juicios de la Administración al aplicar el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable.
- Alcanzar conclusiones basadas en la evidencia de auditoría obtenida. Por ejemplo, evaluar la razonabilidad de las estimaciones efectuadas por la Administración al preparar los estados financieros.

A30. La característica distintiva del juicio profesional que se espera de un auditor es que tal juicio sea ejercido a base de las competencias necesarias para lograr juicios razonables, desarrollados por el auditor mediante entrenamiento, conocimientos y experiencia pertinentes.

A31. El ejercicio de juicio profesional en cualquier caso en particular está basado en los hechos y circunstancias que son conocidos por el auditor. Las consultas sobre asuntos difíciles o polémicos durante el transcurso de la auditoría, tanto dentro del equipo de trabajo y entre el equipo de trabajo y otros a un nivel apropiado dentro o fuera de la firma, tales como los requeridos por la Sección AU 220, *Control de Calidad para Trabajos Efectuados de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas*,⁽¹²⁾ ayudan al auditor a efectuar juicios informados y razonables.

A32. El juicio profesional puede ser evaluado basado en si el juicio alcanzado refleja una aplicación competente de las normas de auditoría y de los principios contables y si es apropiado en vista de y en consecuencia con, los hechos y las circunstancias que eran de conocimiento del auditor hasta la fecha del informe del auditor.

A33. Es necesario que el juicio profesional sea ejercido durante toda la auditoría. Y también, es necesario que sea apropiadamente documentado. Al respecto, se requiere que el auditor prepare documentación de auditoría suficiente para permitir

⁽¹²⁾ Ver párrafo 20 de la Sección AU 220, *Control de Calidad para Trabajos Efectuados de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas*.

que un auditor experimentado, que no tiene una relación anterior con la auditoría, entienda los juicios profesionales significativos efectuados para alcanzar conclusiones sobre hallazgos o asuntos significativos que surgen durante la auditoría.⁽¹³⁾ No se debe utilizar el juicio profesional como una justificación para decisiones que de otro modo no están respaldados por hechos y circunstancias del trabajo ni por suficiente y apropiada evidencia de auditoría.

Suficiente y apropiada evidencia de auditoría y riesgo de auditoría (Ver párrafo 19)

La suficiencia y lo apropiado de la evidencia de auditoría

A34. La evidencia de auditoría es necesaria para respaldar la opinión del auditor y su informe. Es acumulativa por naturaleza y se obtiene principalmente de los procedimientos de auditoría efectuados durante el transcurso de la auditoría. Sin embargo, también puede incluir información obtenida de otras fuentes tales como de auditorías anteriores (siempre que el auditor haya determinado si han ocurrido cambios desde la auditoría anterior que puedan afectar su pertinencia para la auditoría actual)⁽¹⁴⁾ o de los procedimientos de control de calidad de una firma relacionadas con la aceptación y continuidad de clientes. Además de las otras fuentes dentro o fuera de la entidad, los registros contables de la entidad son una importante fuente de evidencia de auditoría. También, la información que puede ser utilizada como evidencia de auditoría puede haber sido preparada por un especialista, empleado o contratado por la entidad. La evidencia de auditoría comprende tanto la información que respalda y corrobora las afirmaciones de la Administración como cualquier información que contradiga a tales afirmaciones. Además, en algunos casos, la falta de información (por ejemplo, cuándo la Administración rehúsa proporcionar la información solicitada) es utilizada por el auditor y, por lo tanto, también constituye evidencia de auditoría. La mayor parte del trabajo del auditor al formarse su opinión consiste en obtener y evaluar evidencia de auditoría.

A35. La suficiencia y lo apropiado de la evidencia de auditoría están interrelacionados. La *suficiencia* es la medición de la cantidad de evidencia de auditoría. La cantidad de evidencia de auditoría necesaria está afectada por la evaluación del auditor de los riesgos de representaciones incorrectas (mientras más altos sean los riesgos evaluados, mayor será la cantidad de evidencia de auditoría que probablemente se requerirá) y también por la calidad de tal evidencia de auditoría (mientras mayor sea la calidad, menor puede ser la cantidad que se requiera). Sin embargo, la obtención de mayor cantidad de evidencia de auditoría puede no compensarse por su mala calidad.

A36. Lo *apropiado* es la medición de la calidad de la evidencia de auditoría, o sea, su pertinencia y su fiabilidad en proporcionar el respaldo para las conclusiones sobre las cuales está basada la opinión del auditor. La fiabilidad de la evidencia está

⁽¹³⁾ Ver párrafo 8 de la Sección AU 230, *Documentación de Auditoría*.

⁽¹⁴⁾ Ver párrafo 10 de la Sección AU 315, *Entendimiento de la Entidad y de su Entorno y Evaluar los Riesgos de Representaciones Incorrectas Significativas*.

influenciada por su fuente y por su naturaleza y depende de las circunstancias individuales bajo las cuales se obtiene.

- A37.** Respecto a si se ha obtenido suficiente y apropiada evidencia de auditoría para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo y, por lo tanto, permitir al auditor alcanzar conclusiones razonables sobre las cuales basar la opinión del auditor, es un tema de juicio profesional. La Sección AU 500, *Evidencia de Auditoría* y otras Secciones de auditoría pertinentes, establecen requerimientos adicionales y proporcionan guías posteriores aplicables durante toda la auditoría relacionadas con las consideraciones del auditor para obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría.

Riesgo de auditoría

- A38.** El riesgo de auditoría es una función de los riesgos de representaciones incorrectas significativas y del riesgo de detección. La evaluación de riesgos está basada en procedimientos de auditoría para obtener la información necesaria para ese propósito y de la evidencia obtenida durante toda la auditoría. La evaluación de riesgos es un asunto de juicio profesional, en vez, de un asunto que pueda ser medido con precisión.
- A39.** Para los propósitos de las NAGAs, el riesgo de auditoría no incluye el riesgo que el auditor podría expresar una opinión que los estados financieros están representados incorrectamente en forma significativa cuando no lo están. Normalmente, este riesgo no es significativo. Además, el riesgo de auditoría es un término técnico relacionado con el proceso de la auditoría y no se refiere a los riesgos del negocio del auditor, como una pérdida derivada de un litigio, publicidad adversa u otros hechos que surjan en relación con la auditoría de estados financieros.

Riesgos de representaciones incorrectas significativas

- A40.** Los riesgos de representaciones incorrectas significativas existen en dos niveles:
- A nivel general de los estados financieros.
 - A nivel de afirmación para clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones.
- A41.** Los riesgos de representaciones incorrectas significativas a nivel general de los estados financieros se refieren a los riesgos de representaciones incorrectas significativas que se relacionan en forma invasiva con los estados financieros tomados como un todo y que potencialmente afectan a muchas afirmaciones.
- A42.** Los riesgos de representaciones incorrectas significativas a nivel de afirmación son evaluados con el objeto de determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría posteriores necesarios para obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría. Esta evidencia permite al auditor expresar una opinión sobre los estados financieros a un nivel aceptablemente bajo de riesgo de auditoría. Los auditores utilizan varios enfoques para lograr el objetivo de evaluar

los riesgos de representaciones incorrectas significativas. Por ejemplo, el auditor puede utilizar un modelo que exprese la relación general de los componentes del riesgo de auditoría en términos matemáticos para alcanzar un nivel aceptable de riesgo de detección. Algunos auditores encuentran útil tal tipo de modelo al planificar los procedimientos de auditoría.

- A43.** Los riesgos de representaciones incorrectas significativas a nivel de afirmación consisten en dos componentes: el riesgo inherente y el riesgo de control. El riesgo inherente y el riesgo de control son los riesgos de la entidad y existen en forma independiente a la auditoría de los estados financieros.
- A44.** El riesgo inherente es influenciado por factores de riesgo inherente. Dependiendo del grado en que los factores de riesgo inherente afecten a la susceptibilidad de una afirmación a la representación incorrecta, el nivel de riesgo inherente varía en una escala que se denomina *espectro de riesgo inherente*. El auditor determina las clases significativas de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones, así como sus afirmaciones pertinentes, como parte del proceso de identificación y evaluación de los riesgos de representación incorrecta significativa. Por ejemplo, los saldos de cuentas que representan montos provenientes de estimaciones contables que están sujetas a incertidumbres de estimación significativas pueden ser identificados como saldos de cuentas significativos, y la evaluación realizada por auditor del riesgo inherente para los riesgos relacionados a nivel de afirmación puede ser mayor debido a la alta incertidumbre de estimación. Circunstancias externas que originan riesgos de negocios pueden también influir en el riesgo inherente. Por ejemplo, desarrollos tecnológicos pueden hacer que un producto en particular quede obsoleto y en consecuencia, esto resultar en que las existencias estén más susceptibles a estar “sobrestimadas”. Factores en la entidad y en su entorno relacionados con varias o a todo de clases de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones, pueden también influir en el riesgo inherente relacionado con una afirmación específica. Tales factores pueden incluir, por ejemplo, una falta de suficiente capital de trabajo para continuar las operaciones o una industria en declinación caracterizada por numerosos fracasos en sus negocios.
- A45.** El riesgo de control es una función de la efectividad del diseño, implementación y mantención de controles por parte de la Administración para tratar los riesgos identificados que amenazan al logro de los objetivos de la entidad pertinentes para la preparación y presentación razonable de los estados financieros de la entidad. Sin embargo, el control interno, no importando cuán bien diseñado y operado sea sólo puede reducir, pero no eliminar, los riesgos de representaciones incorrectas significativas en los estados financieros debido a las limitaciones inherentes de los controles. Éstas incluyen, por ejemplo, la posibilidad de errores o equivocaciones humanas, o que los controles sean eludidos por colusión o por hacer caso omiso de éstos en forma malintencionada por parte de la Administración. En consecuencia, algunos riesgos de control siempre existirán. Las NAGAs proporcionan las condiciones bajo las cuales se requiere que el auditor pruebe, o pueda optar a probar, la efectividad operativa de los controles al determinar la naturaleza,

oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos a ser efectuados.⁽¹⁵⁾

- A46.** La evaluación de los riesgos de representaciones incorrectas significativas puede ser expresada en términos cuantitativos como en porcentajes o en términos no cuantitativos. En cualquier caso, la necesidad que el auditor efectúe evaluaciones de riesgos apropiadas es más importante que los diferentes enfoques por los cuales pueden ser efectuados. Las NAGAs se refieren generalmente a los riesgos de representaciones incorrectas significativas, en vez de al riesgo inherente y al riesgo de control de forma separada. Sin embargo, la Sección AU 540,⁽¹⁶⁾ requiere que el riesgo inherente sea evaluado de forma separada del riesgo de control que sirva de base para diseñar y aplicar otros procedimientos de auditoría que respondan a los riesgos evaluados de representaciones incorrectas significativas, incluyendo los riesgos significativos, para las estimaciones contables al nivel de afirmación pertinente, de acuerdo con la Sección AU 330, *Efectuar Procedimientos de Auditoría en Respuesta a Riesgos Evaluados y Evaluar la Evidencia de Auditoría Obtenida*.^{(17),(18)}
- A47.** Los riesgos de representaciones incorrectas significativas se evalúan a nivel de afirmación para determinar la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría posteriores necesarios para obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría.⁽¹⁹⁾
- A48.** La Sección AU 315, *Entendimiento de la Entidad y de su Entorno y Evaluar los Riesgos de Representaciones Incorrectas Significativas*, establece requerimientos y proporciona guías para identificar y evaluar los riesgos de representaciones incorrectas significativas a los niveles de los estados financieros y de las afirmaciones.

Riesgo de detección

- A49.** Para un nivel de riesgo de auditoría dado, el nivel aceptable de riesgo de detección tiene una relación inversa con los riesgos evaluados de representaciones incorrectas significativas a nivel de la afirmación. Por ejemplo, mientras mayores sean los riesgos de representaciones incorrectas significativas que el auditor considere que existan, menor será el riesgo de detección que puede ser aceptado y, en consecuencia, más persuasiva será la evidencia de auditoría requerida por el auditor.
- A50.** El riesgo de detección está relacionado con la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos del auditor que son determinados por el auditor para reducir el

⁽¹⁵⁾ Ver párrafo 8 de la Sección AU 330, *Efectuar Procedimientos de Auditoría en Respuesta a Riesgos Evaluados y Evaluar la Evidencia de Auditoría Obtenida*.

⁽¹⁶⁾ Pie de página eliminado en versión original en inglés.

⁽¹⁷⁾ Ver párrafo 7.b de la Sección AU 330.

⁽¹⁸⁾ Los párrafos A227-A239 de la Sección AU 315 tratan la evaluación de riesgo, y los párrafos A248-A252 de la Sección AU 315, tratan la evaluación del riesgo de control.

⁽¹⁹⁾ Ver párrafo 6 de la Sección AU 330.

riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo. Por lo tanto, es una función de la efectividad de un procedimiento de auditoría y de su aplicación por el auditor. Los siguientes asuntos ayudan a aumentar la efectividad de un procedimiento de auditoría y de su aplicación y reducen la posibilidad que el auditor pueda seleccionar un procedimiento de auditoría inapropiado, aplicar incorrectamente un procedimiento de auditoría o malinterpretar los resultados de la auditoría:

- Planificación adecuada.
- Asignación correcta de personal al equipo de trabajo.
- Aplicación de escepticismo profesional.
- Supervisión y revisión del trabajo de auditoría efectuado.

A51. La Sección AU 300, *Planificar una Auditoría* y la Sección AU 330, *Efectuar Procedimientos de Auditoría en Respuesta a Riesgos Evaluados y Evaluar la Evidencia de Auditoría Obtenida*, establecen requerimientos y proporcionan guías para planificar una auditoría de estados financieros y las respuestas del auditor destinadas a responder a los riesgos evaluados. Sin embargo, el riesgo de detección sólo puede ser reducido, no eliminado, debido a las limitaciones inherentes de una auditoría. En consecuencia, siempre existirá algún riesgo de detección.

Limitaciones inherentes de una auditoría

A52. No se espera, y no puede, el auditor reducir el riesgo de auditoría a cero y, por lo tanto, no puede obtener seguridad absoluta que los estados financieros estén exentos de representaciones incorrectas significativas debido a fraude o error. Esto es debido a que existen limitaciones inherentes a una auditoría, lo cual resulta en que la mayor parte de la evidencia de auditoría sobre la cual el auditor alcanza sus conclusiones y en las que basa la opinión del auditor es persuasiva en vez de concluyente. Las principales limitaciones inherentes de una auditoría surgen de:

- La naturaleza del proceso de preparación y presentación de información financiera;
- La naturaleza de los procedimientos de auditoría, y;
- La necesidad que la auditoría sea efectuada dentro de un período razonable de tiempo y así lograr un equilibrio entre beneficio y costo.

La naturaleza del proceso de preparación y presentación de información financiera

A53. La preparación y presentación razonable de los estados financieros involucra juicios por parte de la Administración al aplicar los requerimientos del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable a los hechos y circunstancias de la entidad. Además, muchas partidas de los estados financieros involucran decisiones o evaluaciones subjetivas o un grado de incertidumbre, existiendo un rango de

interpretaciones o juicios aceptables que pueden ser efectuados. Por lo tanto, algunas partidas de los estados financieros están sujetas a un nivel inherente de variabilidad que no puede ser eliminado por la aplicación de procedimientos de auditoría adicionales. Por ejemplo, este es a menudo el caso de ciertas estimaciones contables que dependen de predicciones o de hechos futuros. Sin embargo, las NAGAs requieren que el auditor le otorgue consideración específica respecto a si las estimaciones contables son razonables dentro del contexto del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable y de las revelaciones relacionadas y a los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, incluyendo indicadores de posible sesgo en los juicios de la Administración.⁽²⁰⁾

La naturaleza de los procedimientos de auditoría

A54. Existen limitaciones prácticas y legales sobre la capacidad del auditor para obtener evidencia de auditoría. Por ejemplo:

- Existe la posibilidad que la Administración y otros puedan no proporcionar, ya sea intencionalmente o no, la información completa que es pertinente para la preparación y presentación razonable de los estados financieros o que ha sido solicitada por el auditor. En consecuencia, el auditor no puede tener certeza de la integridad de la información, aún, cuándo el auditor haya efectuado procedimientos de auditoría para obtener seguridad que toda la información pertinente ha sido obtenida.
- El fraude puede involucrar sofisticados y cuidadosamente organizados esquemas diseñados para ocultarlo. Por lo tanto, los procedimientos de auditoría utilizados para obtener evidencia de auditoría pueden ser inefectivos para detectar una representación incorrecta intencional que involucra, por ejemplo, colusión para falsificar documentación que puede hacer que el auditor considere que la evidencia de auditoría es válida cuando no lo es. El auditor no está entrenado para, ni se espera que sea un experto en la autenticación de documentos.
- Una auditoría no es una investigación oficial de la imputación de un presunto acto indebido. Por lo tanto, no se le otorgan al auditor poderes legales específicos, tales como el poder de inspeccionar una propiedad privada, que puede ser necesario para tal tipo de investigación.

Oportunidad del proceso de preparación y presentación de información financiera y el equilibrio entre beneficio y costo

A55. Los asuntos que involucren dificultad, tiempo o costo involucrados, no son por sí mismos, una base válida para que el auditor omita un procedimiento de auditoría, para el cual no exista alternativa, o quedar satisfecho con evidencia de auditoría que sea menos que persuasiva. La realización de una planificación apropiada ayuda al

⁽²⁰⁾ Ver Sección AU 540, *Auditar Estimaciones Contables, Incluyendo Estimaciones de Contabilizaciones al Valor Justo y Revelaciones Relacionadas* y Sección AU 700, *Formar una Opinión e Informar sobre Estados Financieros*.

hacer que exista suficiente tiempo y recursos disponibles para efectuar la auditoría. A pesar de esto, la pertinencia de la información y, por lo tanto, su valor, tiende a disminuir a través del tiempo y existe un equilibrio a ser determinado entre la fiabilidad de la información y su costo. Esto está reconocido en ciertos marcos de preparación y presentación de información financiera (ver, por ejemplo, el *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera* del IASB). Por lo tanto, existe una expectativa por parte de los usuarios de los estados financieros que el auditor se formará una opinión sobre los estados financieros dentro de un período razonable de tiempo y así alcanzar un equilibrio entre beneficio y costo, reconociendo que no es practicable tratar con toda la información que puede existir o de investigar cada asunto exhaustivamente sobre el supuesto que la información está errada o es fraudulenta hasta que se pruebe lo contrario.

A56. En consecuencia, es necesario que el auditor:

- Planifique la auditoría para que sea efectuada de una manera efectiva;
- Dirija el esfuerzo de auditoría a las áreas que más se espera que incluyan riesgos de representaciones incorrectas significativas, ya sea debido a fraude o error, con el correspondiente menor esfuerzo dirigido a otras áreas, y;
- Utilice pruebas y otros medios, al examinar poblaciones, buscando representaciones incorrectas.

A57. En vista de los enfoques descritos en el párrafo A53, las NAGAs incluyen requerimientos para planificar y efectuar la auditoría y, entre otras cosas, requiere que el auditor:

- Tenga una base para identificar y evaluar los riesgos de representaciones incorrectas significativas a los niveles de los estados financieros y de las afirmaciones, efectuando procedimientos de evaluación de riesgos y actividades relacionadas,⁽²¹⁾ y;
- Utilice pruebas y otros medios, al examinar poblaciones, en una forma que proporcione una base razonable para que el auditor obtenga conclusiones respecto a tales poblaciones.⁽²²⁾

Otros asuntos que afectan a las limitaciones inherentes de una auditoría

A58. En el caso de ciertas afirmaciones o materias a evaluar, los efectos potenciales de las limitaciones inherentes sobre la capacidad del auditor para detectar representaciones incorrectas significativas son particularmente significativos. Tales

⁽²¹⁾ Ver Sección AU 315, *Entendimiento de la Entidad y de su Entorno y Evaluar los Riesgos de Representaciones Incorrectas Significativas*.

⁽²²⁾ Ver Sección AU 330, *Efectuar Procedimientos de Auditoría en Respuesta a Riesgos Evaluados y Evaluar la Evidencia de Auditoría Obtenida*; Sección AU 500, *Evidencia de Auditoría*; Sección AU 530, *Muestreo en Auditoría*, y; Sección AU 520, *Procedimientos Analíticos*.

afirmaciones o asuntos de auditoría, incluyen los siguientes:

- Fraude, particularmente aquel fraude o colusión que involucra a la Administración Superior. Ver la Sección AU 240, *Consideración de Fraude en una Auditoría de Estados Financieros*, para un análisis posterior.
- La existencia y la integridad de las relaciones y transacciones con partes relacionadas. Ver la Sección AU 550, *Partes Relacionadas*, para un análisis posterior.
- La ocurrencia de incumplimientos con leyes y regulaciones. Ver la Sección AU 250, *Consideración de Leyes y Regulaciones en una Auditoría de Estados Financieros*, para un análisis posterior.
- Hechos o condiciones futuras que pueden resultar en que la entidad deje de continuar como una empresa en marcha. Ver la Sección AU 570, *Consideración del Auditor Acerca de la Capacidad de una Entidad para Continuar como una Empresa en Marcha*, para un análisis adicional.^(*)

Las Secciones de auditoría pertinentes identifican los procedimientos específicos de auditoría para ayudar a minimizar el efecto de las limitaciones inherentes.

A59. Debido a las limitaciones inherentes de una auditoría, existe un riesgo inevitable que algunas representaciones incorrectas significativas de los estados financieros puedan no ser detectadas, aún, cuándo la auditoría sea correctamente planificada y efectuada de acuerdo con las NAGAs. En consecuencia, el descubrimiento posterior de una representación incorrecta significativa de los estados financieros debido a fraude o error no es indicativo por sí misma de no haber efectuado una auditoría de acuerdo con NAGAs. Sin embargo, las limitaciones inherentes de una auditoría no son una justificación para que el auditor se dé por satisfecho con evidencia de auditoría menos que persuasiva. Respecto a si el auditor ha efectuado una auditoría de acuerdo con las NAGAs, esto es determinado por los procedimientos de auditoría efectuados en las circunstancias, la suficiencia y lo apropiado de la evidencia de auditoría obtenida como resultado de ello y lo adecuado que sea el informe del auditor basado en una evaluación de esa evidencia a la luz de los objetivos generales del auditor.

Efectuar una auditoría de acuerdo con NAGAs

Naturaleza de las NAGAs (Ver párrafo 20)

A60. Tanto el Código de Ética del Colegio de Contadores de Chile como el “*Código de Ética Internacional para Profesionales de la Contabilidad de la Federación*”

^(*) Ver Sección AU 570, *Consideración del Auditor Acerca de la Capacidad de una Entidad para Continuar como una Empresa en Marcha*.

Internacional de Contadores”, requiere que los auditores que efectúen una auditoría, cumplan con las normas profesionales pertinentes. Por ejemplo con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Chile promulgadas por el Colegio de Contadores de Chile A.G.

- A61.** Las Secciones de auditoría proporcionan las normas para el trabajo del auditor en el cumplimiento de los objetivos generales del auditor. Las Secciones de auditoría tratan las responsabilidades generales del auditor, cómo, asimismo, las consideraciones posteriores del auditor pertinentes a la aplicación de esas responsabilidades a temas específicos.
- A62.** El alcance, fecha de vigencia y cualquier limitación específica en la aplicabilidad de una Sección de auditoría, son aclaradas en la respectiva Sección de auditoría. A menos que se indique lo contrario, en la Sección de auditoría, se le permite al auditor aplicar una Sección de auditoría con anterioridad a la fecha de vigencia allí especificada.
- A63.** En ciertos trabajos de auditoría, se puede requerir que el auditor cumpla con otros requerimientos de auditoría además de las NAGAs. Las NAGAs no invalidan la ley o regulación que rige a una auditoría de estados financieros. En el caso que tal ley o regulación difiera de las NAGAs, una auditoría efectuada sólo de acuerdo con una ley o regulación no cumplirá necesariamente con NAGAs.
- A64.** El auditor también puede efectuar la auditoría de acuerdo con ambas NAGAs y:
- Normas de auditoría establecidas por el “*Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)*”,
 - *Normas Internacionales de Auditoría (NIAs)* – “*International Standards on Auditing (ISAs)*” emitidas por IFAC,
 - *Normas gubernamentales de auditoría,*
 - Normas de auditoría de una jurisdicción o de un país específico.

En tales casos, además de cumplir con cada una de las Secciones de auditoría pertinentes a la auditoría, puede ser necesario que el auditor efectúe procedimientos de auditoría adicionales a fin de cumplir con esas otras normas de auditoría.

Consideraciones específicas para auditorías de entidades gubernamentales

- A65.** Las NAGAs son pertinentes a las auditorías de estados financieros de entidades gubernamentales. Sin embargo, las responsabilidades del auditor pueden ser afectadas por ley, regulación u otra autoridad (tales como requerimientos de políticas gubernamentales o resoluciones del poder legislativo), que pueden tener un alcance más amplio que una auditoría de estados financieros de acuerdo con NAGAs. Estas responsabilidades adicionales no son tratadas en las NAGAs. Las

normas de gubernamentales auditoría son pertinentes, en estos casos, para la auditoría de entidades gubernamentales en Chile y cuando sean requeridas por ley, regulación, contrato o acuerdo de subvención. En estos casos, serían las propias *normas de gubernamentales auditoría* las que incluirían una referencia de las leyes, regulaciones y guías que requerirían el uso de las *normas de auditoría gubernamentales*.

Contenido de las NAGAs (Ver párrafo 21)

A66. Además de los objetivos y de los requerimientos, una Sección de auditoría incluye guías relacionadas en la forma de guías de aplicación y de otro material explicativo. También puede incluir material introductorio que proporciona el contexto pertinente para un correcto entendimiento de la Sección de auditoría y definiciones pertinentes. Por lo tanto, el texto completo de una Sección de auditoría es pertinente para un entendimiento de los objetivos indicados en una Sección de auditoría y la correcta aplicación de los requerimientos de una Sección de auditoría.

A67. Cuando fuere necesario, las guías de aplicación y otro material explicativo proporcionan explicaciones posteriores de los requerimientos de una Sección de auditoría y guías para efectuarlos. En particular, puede:

- Explicar con mayor precisión lo que significa un requerimiento o qué pretende cubrir, incluyendo, en algunas Secciones AU, tales como la Sección AU 315, por qué se requiere de un procedimiento.
- Incluir ejemplos de procedimientos que pueden ser apropiados en las circunstancias.

Aún, cuándo tales guías por sí mismas no imponen un requerimiento, son pertinentes para la correcta aplicación de los requerimientos de una Sección de auditoría. El párrafo 21 requiere que el auditor entienda las guías de aplicación y el otro material explicativo. Cómo el auditor aplica las guías en el trabajo depende del ejercicio de su juicio profesional en las circunstancias consecuente con el objetivo de la Sección de auditoría. Las palabras “puede”, “podría” y “podría” son utilizadas para describir estas acciones y procedimientos. Las guías de aplicación y el otro material explicativo pueden también proporcionar antecedentes informativos sobre los temas tratados en una Sección de auditoría.

A68. Los apéndices forman parte de las guías de aplicación y del otro material explicativo. El propósito y el uso que persigue un apéndice se explican en el texto de la Sección de auditoría relacionada o dentro del título e introducción del mismo apéndice.

A69. El material introductorio puede incluir, cuándo fuere necesario, asuntos tales como, la explicación de lo siguiente:

- El propósito y alcance de la Sección de auditoría, incluyendo cómo la Sección de auditoría se relaciona con las otras Secciones de auditoría.

- El asunto objeto de la Sección de auditoría.
 - Las respectivas responsabilidades del auditor y de otros en relación con el asunto objeto de la Sección de auditoría.
 - El contexto en el que está inserto la Sección de auditoría.
- A70.** Una Sección de auditoría puede incluir, en párrafos separados bajo el título de “Definiciones”, una descripción de los significados atribuidos a ciertos términos para los propósitos de las NAGAs. Éstos son proporcionados para ayudar en la aplicación e interpretación uniforme de las Secciones de auditoría y no tienen por propósito hacer caso omiso intencional de las definiciones que puedan ser establecidas para otros propósitos, ya sea, por ley, regulación o de algún otro modo. A menos, que se indique lo contrario, esos términos tendrán los mismos significados a través de todas las Secciones de auditoría.
- 71.** Cuando fuere apropiado, consideraciones adicionales específicas para auditorías de entidades más pequeñas, menos complejas y de entidades gubernamentales se incluyen dentro de las guías de aplicación y del otro material explicativo de una Sección de auditoría. Estas consideraciones adicionales ayudan en la aplicación de los requerimientos de las Secciones de auditoría en las auditorías de tales entidades. Sin embargo, no limitan ni reducen la responsabilidad del auditor de aplicar y cumplir con los requerimientos de las NAGAs.

Consideraciones de escalabilidad

- A72.** Se han incluido consideraciones de escalabilidad en algunas Secciones de auditoría (por ejemplo, la Sección AU 315) para mostrar la aplicación de los requerimientos a todas las entidades, independientemente de que su naturaleza y circunstancias sean menos complejas o más complejas. Las entidades menos complejas son entidades a las que se aplican las características del párrafo A73.
- A73.** Para los propósitos de especificar consideraciones adicionales para auditorías de entidades más pequeñas, menos complejas, *una entidad más pequeña, menos compleja* se refiere a una entidad que normalmente posee características cualitativas tales como las siguientes:
- a. Concentración de la propiedad y de la Administración en un número pequeño de personas, y;
 - b. Una o más de los siguientes:
 - i. transacciones simples y no complicadas,
 - ii. teneduría de libros sencilla,
 - iii. pocas líneas de negocios y pocos productos dentro de las líneas de

negocios,

- iv. sistemas menos complejos de control interno,
- v. pocos niveles de Administración con responsabilidad por un amplio rango de controles, y;
- vi. poco personal, muchos de los cuales tienen un amplio rango de deberes.

Estas características cualitativas no son exhaustivas, estas características cualitativas no son exclusivas a entidades más pequeñas, menos complejas y estas entidades más pequeñas, menos complejas no presentan necesariamente todas estas características.

Consideraciones específicas para herramientas y técnicas automatizadas

- A74.** Las consideraciones específicas de las “herramientas y técnicas automatizadas” incluidas en algunas Secciones de auditoría (por ejemplo, la Sección AU 315) se han desarrollado para explicar cómo el auditor puede implementar ciertos requerimientos al utilizar herramientas y técnicas automatizadas para realizar procedimientos de auditoría.
- A75.** Las Secciones de auditoría se refieren al dueño de una entidad más pequeña que está involucrado en dirigir la entidad día a día cómo el dueño-gerente.

Consideraciones específicas para entidades gubernamentales

- A76.** En auditorías de entidades gubernamentales, las consideraciones específicas a auditorías de entidades más pequeñas, menos complejas pueden no ser aplicables, aún, cuándo la entidad gubernamental tenga pocos empleados, operaciones simples o un presupuesto relativamente pequeño, debido a que las entidades gubernamentales pequeñas: (1) pueden tener transacciones complejas con el gobierno central o locales, (2) se requiere que cumplan con leyes, regulaciones, políticas y sistemas determinados por un nivel más alto de gobierno y (3) están sujetas a expectativas adicionales del público respecto de rendir cuentas de su gestión y a su transparencia.

Objetivos indicados en las Secciones de auditoría individuales (Ver párrafo 23)

- A77.** Cada Sección de auditoría incluye uno o más objetivos que proporcionan una conexión entre los requerimientos y los objetivos generales del auditor. Los objetivos en las Secciones de auditoría individuales sirven para enfocar al auditor en el resultado deseado de la Sección de auditoría, mientras continúa siendo suficientemente específica para ayudar al auditor a:
- Entender lo que se necesita lograr y, cuándo fuere necesario, los medios apropiados para hacerlo, y;

- Decidir si se requiere hacer más para lograr los objetivos en las circunstancias particulares de la auditoría.

A78. Los objetivos deben ser entendidos dentro del contexto de los objetivos generales de la auditoría indicados en el párrafo 12 de esta Sección. Al igual que con los objetivos generales del auditor, la capacidad para lograr un objetivo individual está igualmente sujeta a las limitaciones inherentes de una auditoría.

A79. Al usar los objetivos, se requiere que el auditor considere las interrelaciones entre las Secciones de auditoría. Esto se debe a que, como se indica en el párrafo A58, las Secciones de auditoría tratan en algunos casos con responsabilidades generales y en otras con la aplicación de esas responsabilidades a asuntos específicos. Por ejemplo, esta Sección requiere que el auditor adopte una actitud de escepticismo profesional. Esto es necesario en todos los aspectos al planificar y efectuar una auditoría, pero no se repite como un requerimiento en cada Sección de auditoría. A un nivel más detallado, la Sección AU 315, *Entendimiento de la Entidad y de su Entorno y Evaluar los Riesgos de Representaciones Incorrectas Significativas* y la Sección AU 330, *Efectuar Procedimientos de Auditoría en Respuesta a Riesgos Evaluados y Evaluar la Evidencia de Auditoría Obtenida*, incluyen, entre otros aspectos, objetivos y requerimientos que tratan con las responsabilidades del auditor de identificar y evaluar los riesgos de representaciones incorrectas significativas y diseñar y efectuar procedimientos de auditoría posteriores para responder a esos riesgos evaluados, respectivamente. Estos objetivos y requerimientos son aplicables durante toda la auditoría. Una Sección de auditoría que trata aspectos específicos de una auditoría (por ejemplo, la Sección AU 540, *Auditar Estimaciones Contables, Incluyendo Estimaciones de Contabilizaciones al Valor Justo y Revelaciones Relacionadas* puede ampliar respecto a cómo los objetivos y requerimientos de las Secciones de auditoría tales como la Sección AU 315, *Entendimiento de la Entidad y de su Entorno y Evaluar los Riesgos de Representaciones Incorrectas Significativas* y la Sección AU 330, *Efectuar Procedimientos de Auditoría en Respuesta a Riesgos Evaluados y Evaluar la Evidencia de Auditoría Obtenida*, deberán ser aplicadas en relación con el tema de esa Sección de auditoría, pero la Sección AU 540, *Auditar Estimaciones Contables, Incluyendo Estimaciones de Contabilizaciones al Valor Justo y Revelaciones Relacionadas* no repite esos objetivos y requerimientos). De este modo, al alcanzar el objetivo indicado en la Sección AU 540, *Auditar Estimaciones Contables, Incluyendo Estimaciones de Contabilizaciones al Valor Justo y Revelaciones Relacionadas*, el auditor considera los objetivos y requerimientos de otras Secciones de auditoría pertinentes.

Uso de los objetivos para determinar la necesidad de procedimientos de auditoría adicionales (Ver párrafo 23.a)

A80. Los requerimientos de las NAGAs están diseñados para permitir al auditor lograr los objetivos especificados en las NAGAs y, por lo tanto, los objetivos generales del auditor. Se espera que la correcta aplicación de los requerimientos de las NAGAs por el auditor proporcionará una base suficiente para que el auditor logre los objetivos. Sin embargo, debido a que las circunstancias de los trabajos de auditoría

varían ampliamente y todas tales circunstancias no pueden ser previstas en las NAGAs, el auditor es responsable de determinar los procedimientos de auditoría necesarios para cumplir con los requerimientos de las NAGAs y lograr los objetivos. En las circunstancias de un trabajo, puede haber asuntos particulares que requieran que el auditor efectúe procedimientos de auditoría adicionales a los requeridos por las NAGAs para cumplir con los objetivos especificados en las NAGAs.

Uso de los objetivos para evaluar si se ha obtenido suficiente y apropiada evidencia de auditoría (Ver párrafo 23.b)

A81. El párrafo 23.b requiere que el auditor use los objetivos indicados en la Secciones de auditoría pertinentes para evaluar si suficiente y apropiada evidencia de auditoría ha sido obtenida dentro del contexto de los objetivos generales del auditor. Si, como resultado, el auditor concluye que no ha sido obtenida suficiente y apropiada evidencia de auditoría, entonces el auditor puede seguir uno o más de los siguientes enfoques para cumplir el requerimiento del párrafo 23.b:

- Evaluar si la evidencia de auditoría pertinente posterior ha sido, o será, obtenida como resultado de cumplir con otras Secciones de auditoría, en particular de la Sección AU 330.
- Ampliar el trabajo efectuado al aplicar uno o más requerimientos.
- Efectuar otros procedimientos que el auditor juzgue necesarios en las circunstancias.

Cuando ninguno de los anteriores se espera que sean prácticos o posibles en las circunstancias, el auditor no podrá obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría y éste es requerido por las NAGAs a determinar el efecto sobre el informe del auditor o sobre la capacidad del auditor para finalizar el trabajo.

Cumplir con los requerimientos pertinentes

Requerimientos pertinentes (Ver párrafo 24)

A82. En algunos casos una Sección de auditoría (y por lo tanto todos sus requerimientos) pueden no ser pertinentes en las circunstancias. Por ejemplo, si una entidad no tiene una función de auditoría interna, nada de la Sección AU 610, *Utilizar el trabajo de los Auditores Internos.*, es pertinente.

A83. Dentro de una Sección de auditoría pertinente, pueden existir requerimientos condicionales. Tal tipo de requerimiento es pertinente cuando las circunstancias previstas en el requerimiento son aplicables y la condición existe. En general, la condicionalidad de un requerimiento será, ya sea explícita o implícita, por ejemplo:

- El requerimiento de modificar la opinión del auditor, sí existe una limitación

al alcance,⁽²³⁾ representa un requerimiento condicional explícito.

- El requerimiento de comunicar deficiencias significativas y debilidades importantes en el control interno identificadas durante la auditoría a la Administración y a los encargados del Gobierno Corporativo,⁽²⁴⁾ lo cual depende de la existencia e identificación de tales deficiencias, representa un requerimiento condicional implícito.

En algunos casos, un requerimiento puede ser expresado como condicional a una ley o regulación aplicable. Por ejemplo, un auditor puede ser requerido de retirarse del trabajo de auditoría, donde su retiro es posible de acuerdo con la ley o regulación aplicable, o el auditor puede ser requerido efectuar una determinada acción a menos que fuere prohibida por ley o regulación. Dependiendo de la jurisdicción, el permiso o la prohibición legal o regulatoria pueden ser explícitos o implícitos.

Requerimientos presumiblemente obligatorios (Ver párrafo 25)

A84. Si una Sección de auditoría estipula que un procedimiento o acción es uno que un auditor *debiera considerar*, la consideración del procedimiento o acción es presumiblemente requerida. Respecto a si el auditor efectúa el procedimiento o acción está basado en el resultado de la consideración del auditor y del juicio profesional del auditor.

Incumplimiento de un requerimiento (Ver párrafo 26)

A85. La Sección AU 230,⁽²⁵⁾ *Documentación de Auditoría*, establece los requerimientos de documentación en aquellas circunstancias excepcionales en que el auditor no cumple con un requerimiento pertinente. Las NAGAs no requieren el cumplimiento con un requerimiento que no sea pertinente en las circunstancias de la auditoría.

Publicaciones interpretativas (Ver párrafo 27)

A86. Las Circulares de Auditoría son emitidas por la Comisión de Normas de Auditoría del Colegio de Contadores de Chile A.G. y no son Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas. Las Circulares de Auditoría son guías e interpretaciones de asuntos o requerimientos de carácter nacional que 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 son obligatorias para los auditores. (Ver definición de estas circulares en Circular de Auditoría N°1)

⁽²³⁾ Ver Sección AU 705, *Modificaciones a la Opinión en el Informe del Auditor Independiente*.

⁽²⁴⁾ Ver párrafo 11 de la Sección AU 265, *Comunicar Asuntos Relacionados con el Control Interno Identificados en una Auditoría*.

⁽²⁵⁾ Ver párrafo 13 de la Sección AU 230, *Documentación de Auditoría*.

Otras publicaciones de auditoría (Ver párrafo 28)

- A87.** Otras publicaciones de auditoría no tienen el estatus de autorizadas, sin embargo, pueden ayudar al auditor a entender y a aplicar las NAGAs. No se espera que el auditor tenga conocimiento de la totalidad de las otras publicaciones de auditoría.
- A88.** Aunque el auditor determina la pertinencia de estas otras publicaciones de auditoría de acuerdo con el párrafo 28, el auditor puede asumir que otras publicaciones de auditoría revisadas y publicadas por AICPA o IFAC son apropiadas.
- A89.** Al determinar si otras publicaciones de auditoría 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.

Fracaso en lograr un objetivo (Ver párrafo 29)

- A90.** Respecto a si se ha logrado un objetivo es un asunto de juicio profesional del auditor. Ese juicio toma en consideración los resultados de los procedimientos de auditoría efectuados en el cumplimiento de los requerimientos de las NAGAs y la evaluación del auditor de si suficiente y apropiada evidencia de auditoría ha sido obtenida y si se requiere efectuar algo más en las circunstancias particulares de la auditoría para alcanzar los objetivos establecidos en las NAGAs. En consecuencia, las circunstancias que pueden originar el fracaso de un objetivo, incluyen aquellas que:
- Impiden al auditor cumplir con los requerimientos pertinentes a una Sección de auditoría.
 - Resultan en que no sea ni práctico ni posible que el auditor efectúe procedimientos de auditoría adicionales u obtenga evidencia de auditoría posterior determinada como necesaria al uso de los objetivos de acuerdo con el párrafo 23, por ejemplo, debido a una limitación en la evidencia de auditoría disponible.
- A91.** La documentación de auditoría que cumple con los requerimientos de la Sección AU 230, *Documentación de Auditoría* y los requerimientos específicos de documentación de otras Secciones de auditoría pertinentes proporcionan evidencia de la base del auditor para una conclusión respecto al logro de los objetivos generales del auditor. Aún, cuándo no es necesario que el auditor documente en forma separada (como en un listado de control, por ejemplo), que los objetivos individuales han sido logrados, la documentación de un fracaso en lograr un objetivo ayuda a la evaluación del auditor respecto a si tal tipo de fracaso ha impedido al auditor lograr los objetivos generales del auditor.