

SECCIÓN AT 205

TRABAJOS DE EXAMEN

La presente Sección AT 205, *Trabajos de Examen*, fue aprobada por el Honorable Consejo Nacional del Colegio de Contadores de Chile A.G., en su sesión ordinaria del día 18 de agosto de 2016, de acuerdo a las atribuciones contenidas en el Artículo N° 13.11 del Estatuto del Colegio (Art. 13°, letra (g) de la Ley N° 13.011). Esta Sección AT 205, deroga total y completamente a la anterior Sección AT 101 en las partes correspondientes a trabajos de examen, aprobadas por el Honorable Consejo Nacional del Colegio de Contadores de Chile A.G., en su sesión ordinaria del día 25 de septiembre de 2014.

CONTENIDO	Párrafos
Introducción	1
Fecha de vigencia	2
Objetivos	3
Definiciones	4
Requerimientos	
Realizar un trabajo de examen	5
Condiciones previas para un trabajo de examen	6
Acordar los términos del trabajo	7-9
Solicitar una afirmación escrita	10
Planificar y realizar el trabajo	11-13
Procedimientos de evaluación de riesgos	14-15
Importancia relativa al planificar y realizar el trabajo	16-17
Identificar riesgos de representaciones incorrectas significativas	18
Responder a los riesgos evaluados y obtener evidencia	19-20
Procedimientos posteriores	21-31
Fraude, leyes y regulaciones	32-33
Modificación de la evaluación de riesgos	34
Evaluar la fiabilidad de la información preparada por la entidad	35
Utilizar el trabajo de un especialista del profesional	36-38
Utilizar el trabajo de auditores internos	39-44
Evaluar los resultados de los procedimientos	45-47
Considerar hechos posteriores y hechos descubiertos con posterioridad	48-49
Representaciones escritas	50-54
Representaciones escritas solicitadas, pero no proporcionadas o no fiables	55-56
Otra información	57
Descripción de los criterios	58
Formarse una opinión	59-60
Preparar el informe del profesional	61-62
Contenido del informe del profesional	63-66

CONTENIDO	Párrafos
Referencia al especialista del profesional	67
Opiniones modificadas	68-81
Negativa de la parte responsable a proporcionar una afirmación escrita	82-84
Responsabilidades de comunicación	85-86
Documentación	87-89
Guía de aplicación y otro material explicativo	
Realizar un trabajo de examen	A1
Acordar los términos del trabajo	A2-A4
Solicitar una afirmación escrita	A5-A8
Planificar y realizar el trabajo	A9-A12
Procedimientos de evaluación de riesgos	A13-A14
Importancia relativa al planificar y realizar el trabajo	A15-A21
Identificar riesgos de representaciones incorrectas significativas	A22-A23
Responder a los riesgos evaluados y obtener evidencia	A24-A25
Procedimientos posteriores	A26-A28
Fraude, leyes y regulaciones	A29-A30
Modificación de la evaluación de riesgos	A31-A32
Evaluar la fiabilidad de la información preparada por la entidad	A33-A34
Utilizar el trabajo de un especialista del profesional	A35-A43
Utilizar el trabajo de auditores internos	A44-A46
Evaluar los resultados de los procedimientos	A47-A53
Considerar hechos posteriores y hechos descubiertos con posterioridad	A54-A58
Representaciones escritas	A59-A63
Representaciones escritas solicitadas, pero no proporcionadas o no fiables	A64-A66
Otra información	A67-A68
Descripción de los criterios	A69-A70
Formarse una opinión	A71-A74
Preparar el informe del profesional	A75-A77
Contenido del informe del profesional	A78-A101
Referencia al especialista del profesional	A102
Opiniones modificadas	A103-A110
Negativa de la parte responsable a proporcionar una afirmación escrita	A111-A113
Responsabilidades de comunicación	A114-A116
Documentación	A117-A120
Anexo: Ejemplos ilustrativos de informes del profesional del examen	A121

SECCIÓN AT 205

TRABAJOS DE EXAMEN

Introducción

1. Esta Sección AT incluye los requerimientos y guías de aplicación para la realización y emisión de informes de todos los trabajos de examen. Los requerimientos y guías de esta Sección AT complementan los requerimientos y guías de la Sección AT 105, *Conceptos Comunes a Todos los Trabajos de Atestiguación*.

Fecha de vigencia

2. Esta Sección AT tiene vigencia para informes de trabajos de examen de un profesional fechados el o con posterioridad del 1 de mayo de 2017, se permite su aplicación anticipada.

Objetivos

3. Al realizar un trabajo de examen, los objetivos del profesional son los siguientes:
 - a. Obtener una seguridad razonable que la medición o evaluación de la materia a evaluar bajo los criterios, está exenta de representaciones incorrectas significativas;
 - b. Expresar una opinión en un informe escrito respecto a sí:
 - i. La materia a evaluar está de acuerdo con (o a base de) los criterios, en todos sus aspectos significativos, o;
 - ii. La afirmación de la parte responsable está razonablemente presentada, en todos sus aspectos significativos, y;
 - c. Realizar comunicaciones adicionales tal como lo requieren las Secciones AT pertinentes.

Definiciones

4. Para los propósitos de esta Sección AT, los siguientes términos tienen los significados que se indican a continuación:

Lo apropiado de la evidencia. La medición de la calidad de evidencia, esto es, su pertinencia y fiabilidad al proporcionar respaldo a la opinión del profesional.

Opinión modificada. Una opinión con salvedades, una opinión adversa o una abstención de opinión.

Riesgo de representación incorrecta significativa. El riesgo que una materia a evaluar no esté de acuerdo con (o a base de) los criterios en todos sus aspectos significativos o que la afirmación no esté presentada razonablemente, en todos sus aspectos significativos.

La suficiencia de la evidencia. La medición de la cantidad de evidencia. La cantidad de evidencia necesaria se afecta por los riesgos de representaciones incorrectas significativas y, también, por la calidad de dicha evidencia.

Pruebas de los controles. Un procedimiento diseñado para evaluar la efectividad operativa de los controles al prevenir, o detectar y corregir representaciones incorrectas significativas de la materia a evaluar.

Requerimientos

Realizar un trabajo de examen

5. Al realizar un trabajo de examen, el profesional debiera cumplir con esta Sección AT, con la Sección AT 105, y con cualquier otra Sección AT que sea pertinente al trabajo. Una Sección AT que trate la materia a evaluar específica del trabajo es pertinente al trabajo cuando tal Sección AT se encuentre vigente y existan las circunstancias tratadas por dicha Sección AT. (Ver párrafo A1)

Condiciones previas para un trabajo de examen

6. La Sección AT 105 indica que un profesional debe ser independiente cuando realiza un trabajo de atestiguación de acuerdo con *Normas de Atestiguación*, a menos, que, se requiera por leyes y regulaciones que el profesional acepte el trabajo e informe sobre la materia a evaluar o la afirmación.⁽¹⁾ Cuando el profesional no es independiente, pero, por ley o regulación, se requiere que el profesional acepte el trabajo e informe sobre la materia a evaluar o la afirmación, el profesional debiera abstenerse de opinar y declarar específicamente que él no es independiente. No se requiere que el profesional dé, ni se le impide no dar, las razones de su falta de independencia; Sin embargo, si el profesional escoge dar las razones de su falta de independencia, debiera incluir todas las razones de aquello.

Acordar los términos del trabajo

7. El profesional debiera acordar los términos del trabajo con la parte contratante. Los términos a acordar del trabajo debieran especificarse, con suficiente detalle, en una carta de contratación o en otra forma adecuada a base de un acuerdo escrito. (Ver párrafo A2)

⁽¹⁾ Ver párrafo 24 de la Sección AT 105, *Conceptos Comunes a Todos los Trabajos de Atestiguación*.

8. Los términos a acordar del trabajo debieran incluir los siguientes aspectos:
 - a. El objetivo y el alcance del trabajo.
 - b. Las responsabilidades del profesional. (Ver párrafo A3)
 - c. Una declaración que el trabajo se efectuará de acuerdo con *Normas de Atestiguación* emitidas por el Colegio de Contadores de Chile A.G..
 - d. Las responsabilidades de la parte responsable y las responsabilidades de la parte contratante, si fueran distintas.
 - e. Una declaración respecto de las limitaciones inherentes de un trabajo de examen. (Ver párrafo A4)
 - f. Identificación de los criterios para la medición, evaluación o revelación de la materia a evaluar.
 - g. Un reconocimiento que la parte contratante acepta entregar una carta de representación al profesional, al finalizar el trabajo.

9. Aunque un trabajo puede ser recurrente, se considera cada trabajo como un trabajo separado. El profesional debiera evaluar si existen circunstancias que requieran una modificación de los términos de un trabajo anterior. Si el profesional concluye que los anteriores términos del trabajo no necesitan ser modificados para el actual trabajo, el profesional debiera recordar a la parte contratante acerca de los términos del trabajo, y el recordatorio debiera realizarse por escrito.

Solicitar una afirmación escrita

10. El profesional debiera solicitar una afirmación escrita de la parte responsable, sobre la medición o evaluación de la materia a evaluar bajo los criterios. Cuando la parte contratante es la parte responsable y se niega a proporcionar una afirmación escrita, el párrafo 82 de esta Sección AT requiere que el profesional se retire del trabajo cuando tal retiro sea posible bajo la ley o regulación aplicables. Cuando la parte contratante no es la parte responsable, y la parte responsable se niega a proporcionar una afirmación escrita, no es necesario que el profesional se retire del trabajo. En este caso, el párrafo 84 de esta Sección AT requiere que el profesional revele tal negativa en el informe del profesional y restrinja el uso del informe a la parte contratante. (Ver párrafos A5-A8 y A97)

Planificar y realizar el trabajo

11. El profesional debiera establecer una estrategia general del trabajo que establezca el alcance, oportunidad y dirección del trabajo y las guías del desarrollo del plan de trabajo. (Ver párrafos A9-A12)

12. Al establecer la estrategia general del trabajo, el profesional debiera:
 - a. Identificar las características del trabajo que definen su alcance y determinar los objetivos del informe del trabajo para planificar la oportunidad del trabajo y la naturaleza de las comunicaciones necesarias;
 - b. Considerar los factores que, a juicio del profesional, son significativos al dirigir los esfuerzos del equipo de trabajo;
 - c. Considerar los resultados de las actividades preliminares del trabajo, tales como las de la aceptación del cliente y, cuando fuere aplicable, si es pertinente el conocimiento adquirido en otros trabajos realizados por el socio a cargo del trabajo para la entidad, y;
 - d. Determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los recursos necesarios para realizar el trabajo.
13. El profesional debiera desarrollar un plan que incluya una descripción de los siguientes aspectos:
 - a. La naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de evaluación de riesgos planificados.
 - b. La naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos posteriores planificados. (Ver párrafo 21)
 - c. Otros procedimientos planificados que requieran realizarse para que el trabajo cumpla con *Normas de Atestiguación*.

Procedimientos de evaluación de riesgos

14. El profesional debiera obtener un entendimiento de la materia a evaluar y de cualquier otra circunstancia del trabajo, suficiente para: (Ver párrafos A13-A14)
 - a. Permitirle al profesional identificar y evaluar los riesgos de representación incorrecta significativa de la materia a evaluar, y;
 - b. Proporcionar una base para diseñar y realizar procedimientos que respondan a los riesgos evaluados y obtener una seguridad razonable para respaldar la opinión del profesional.
15. Al obtener un entendimiento de la materia a evaluar de acuerdo con el párrafo 14 de esta Sección AT, el profesional debiera obtener un entendimiento del control interno sobre la preparación de la materia a evaluar pertinente al trabajo. Esto incluye la evaluación del diseño de los controles pertinentes para la materia a evaluar y la determinación de si tales controles han sido implementados, al realizar

procedimientos adicionales a los de indagación al personal responsable por la materia a evaluar.

Importancia relativa al planificar y realizar el trabajo

16. Cuando se establece la estrategia general del trabajo, el profesional debiera considerar la importancia relativa para la materia a evaluar. (Ver párrafos A15-A21)
17. El profesional debiera reconsiderar la importancia relativa para la materia a evaluar si el profesional toma conocimiento de información, durante la realización del trabajo, que le habría hecho determinar, inicialmente, una importancia relativa diferente.

Identificar riesgos de representaciones incorrectas significativas

18. El profesional debiera identificar y evaluar los riesgos de representaciones incorrectas significativas como la base para diseñar y realizar procedimientos posteriores cuya naturaleza, oportunidad y alcance: (Ver párrafos A22-A23)
 - a. Sean respuesta a la evaluación de los riesgos de representaciones incorrectas significativas, y;
 - b. Le permitan al profesional obtener una seguridad razonable que la materia a evaluar se encuentra, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con (o a base de) los criterios.

Responder a los riesgos evaluados y obtener evidencia

19. Para obtener una seguridad razonable, el profesional debiera obtener suficiente y apropiada evidencia para reducir el riesgo de atestiguación a un nivel aceptablemente bajo y, de este modo, permitirle al profesional llegar a conclusiones razonables sobre las que basar la opinión del profesional.
20. El profesional debiera diseñar e implementar respuestas generales para tratar aquellos riesgos evaluados de representación incorrecta significativa para la materia a evaluar o la afirmación. (Ver párrafos A24-A25)

Procedimientos posteriores

21. El profesional debiera diseñar y realizar procedimientos posteriores cuya naturaleza, oportunidad y alcance se basen y respondan a los riesgos evaluados de representación incorrecta significativa.
22. Al diseñar y realizar los procedimientos posteriores de acuerdo con el párrafo 21 de esta Sección AT, el profesional debiera:

- a. Considerar las razones de la evaluación dado el riesgo de representación incorrecta significativa, incluyendo:
 - i. La probabilidad de una representación incorrecta significativa debido a las específicas características de la materia a evaluar, y;
 - ii. Si el profesional considera confiar en la efectividad operativa de los controles al determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de otros procedimientos, y;
 - b. Obtener mayor evidencia persuasiva cuanto mayor sea el riesgo evaluado por parte del profesional.
23. Cuando diseña y realiza los procedimientos, el profesional debiera considerar la pertinencia y fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia. Esto es:
- a. Si la evidencia obtenida de una fuente es inconsecuente con aquella obtenida de otra fuente;
 - b. Si el profesional tiene dudas sobre la fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia, o;
 - c. Si las respuestas a sus indagaciones a la parte responsable o a otros son inconsecuentes, o de algún modo, insatisfactorias (por ejemplo, vagas o pocos plausibles),

el profesional debiera determinar cuáles modificaciones o adiciones a los procedimientos son necesarios para resolver tal asunto y debiera considerar el efecto de dicho asunto, si hubiere alguno, sobre otros aspectos del trabajo.

Pruebas de los controles

24. El profesional debiera diseñar y realizar pruebas de los controles para obtener suficiente y apropiada evidencia sobre la efectividad operativa de los controles pertinentes, sí:
- a. El profesional pretende confiar en la efectividad operativa de los controles al determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de otros procedimientos;
 - b. Otros procedimientos diferentes a las pruebas de los controles no pueden por sí solas, proporcionar suficiente y apropiada evidencia, o;
 - c. La materia a evaluar sea el propio control interno.
25. Si el profesional diseñó y realizó pruebas de los controles para confiar en la efectividad operativa de los controles y detecta desviaciones en dichos controles, el profesional debiera realizar indagaciones específicas y realizar otros procedimientos

en la medida que sea necesario hacerlo para entender tales asuntos y las consecuencias potenciales de estos. El profesional también debiera determinar sí:

- a. Las pruebas de los controles realizadas proporcionan una base apropiada para confiar en los controles;
- b. Son necesarias pruebas adicionales de los controles, o;
- c. Los riesgos potenciales de representación incorrecta necesitan tratarse utilizando otros procedimientos.

Otros procedimientos distintos de las pruebas de los controles

26. Independientemente, de la evaluación de los riesgos de representación incorrecta significativa, el profesional debiera diseñar y realizar pruebas de detalle o procedimientos analíticos relacionados con la materia a evaluar, excepto cuando la materia a evaluar sea el control interno.

Procedimientos analíticos realizados en respuesta a la evaluación de riesgos

27. Al diseñar y realizar procedimientos analíticos como respuesta a los riesgos evaluados, el profesional debiera: (Ver párrafos A26-A27)
 - a. Determinar lo apropiado de los procedimientos analíticos específicos para la materia a evaluar, tomando en cuenta la evaluación de los riesgos de representación incorrecta significativa y cualesquiera pruebas de detalles relacionadas.
 - b. Evaluar la fiabilidad de los datos desde los cuales se desarrollan las expectativas del profesional, tomando en cuenta la fuente, comparabilidad, naturaleza y pertinencia de la información disponible y los controles para su preparación, y;
 - c. Desarrollar una expectativa que sea suficientemente precisa para identificar posibles representaciones incorrectas significativas (tomando en cuenta si los procedimientos analíticos se efectuarán solos o en combinación con las pruebas de detalle).
28. Si los procedimientos analíticos identifican fluctuaciones o relaciones que son inconsecuentes con otra información pertinente o que difieren significativamente de las cantidades o de las relaciones esperadas, el profesional debiera investigar tales diferencias por medio de:
 - a. Indagaciones a la parte responsable y la obtención de evidencia adicional que sea pertinente a sus respuestas, y;

- b. La realización de otros procedimientos, tal como fuere necesario, en las circunstancias.

Procedimientos respecto de las estimaciones

- 29. A base de la evaluación de los riesgos de representación incorrecta significativa, el profesional debiera evaluar sí:
 - a. La parte responsable ha aplicado en forma apropiada los requerimientos de los criterios que sean pertinentes a cualquier monto de las estimaciones, y;
 - b. Los métodos para realizar las estimaciones son apropiados y han sido aplicados uniformemente, y en caso de existir cambios, si hubiere alguno, en las estimaciones informadas o en el método de su cálculo desde el período anterior, si fuere aplicable, dichos cambios son apropiados en las circunstancias.

- 30. Cuando se responde a la evaluación de un riesgo de representación incorrecta significativa relacionada con una estimación, el profesional debiera realizar uno o más de los siguientes procedimientos, tomando en cuenta la naturaleza de las estimaciones:
 - a. Determinar si hechos que ocurrieron hasta la fecha del informe del profesional proporcionan evidencia respecto de la estimación.
 - b. Realizar pruebas respecto de cómo la parte responsable realizó la estimación y a los datos sobre los cuales dicha estimación se basa. Al hacer esto, el profesional debiera evaluar sí:
 - i. El método de medición utilizado es apropiado en las circunstancias;
 - ii. Los supuestos utilizados por la parte responsable son razonables, y;
 - iii. Los datos sobre los cuales se basa la estimación son suficientemente fiables para los propósitos del profesional.
 - c. Probar la efectividad operativa de los controles respecto de cómo la parte responsable realizó la estimación, junto con otros procedimientos posteriores apropiados.
 - d. Desarrollar una estimación puntual o un rango para evaluar la estimación de la parte responsable. Para este propósito:
 - i. Si el profesional utiliza supuestos o métodos que difieren de los utilizados por la parte responsable, el profesional debiera obtener un entendimiento de los supuestos o métodos utilizados por la parte responsable, que le sea suficiente para establecer que la estimación

puntual o el rango del profesional considera las variables pertinentes y para evaluar cualquier diferencia significativa con la estimación puntual realizada por la parte responsable.

- ii. Si el profesional concluye que es apropiado utilizar un rango, el profesional debiera estrechar el rango, a base de la evidencia disponible, hasta considerar razonables todos los resultados dentro de ese rango.

Muestreo

31. Si se utiliza muestreo, el profesional debiera, al diseñar la muestra, considerar el propósito del procedimiento y las características de la población de dónde se extraerá la muestra. El muestreo involucra: (Ver párrafo A28)
 - a. Determinar un tamaño de muestra suficiente para reducir el riesgo de muestreo a un bajo nivel aceptable.
 - b. Seleccionar partidas para la muestra de tal manera que el profesional pueda esperar razonablemente que la muestra sea representativa de la población pertinente y probablemente le proporcionará al profesional una base razonable para las conclusiones sobre la población.
 - c. Tratar cualquier partida seleccionada, respecto de la cual le sea imposible al profesional aplicar los procedimientos diseñados o los procedimientos alternativos adecuados, como una desviación del control en el caso de pruebas de controles o como una representación incorrecta en el caso de pruebas de detalles.
 - d. Investigar la naturaleza y la causa de las desviaciones o de las representaciones incorrectas identificadas, y evaluar su posible efecto sobre el propósito del procedimiento y sobre otras áreas del trabajo.
 - e. Evaluar los resultados de la muestra, incluyendo la proyección de las representaciones incorrectas detectadas en la muestra a la población, y;
 - f. Evaluar si el uso de muestreo ha proporcionado una base apropiada para las conclusiones respecto de la población que ha sido sometida a prueba.

Fraude, leyes y regulaciones

32. El profesional debiera:
 - a. Considerar si los procedimientos de evaluación de riesgo y otros procedimientos relacionados con el entendimiento de la materia a evaluar, indican riesgo de una representación incorrecta significativa debido a fraude o de un incumplimiento con leyes y regulaciones.

- b. Indagar con las partes apropiadas, para determinar si dichas partes tienen conocimiento de cualquier fraude conocido, sospechas o imputación de fraude, o de incumplimiento con leyes o regulaciones que afecten a la materia a evaluar.
 - c. Evaluar si hay relaciones poco usuales o inesperadas dentro de la materia a evaluar o entre la materia a evaluar y otra información relacionada, que indiquen riesgos de representación incorrecta significativa debido a fraude o de un incumplimiento con leyes o regulaciones.
 - d. Evaluar si otra información obtenida indica riesgo de representación incorrecta significativa debido a fraude o de un incumplimiento con leyes y regulaciones.
33. El profesional debiera responder en forma apropiada a un fraude o a una sospecha de fraude y a un incumplimiento o a la sospecha de un incumplimiento con leyes y regulaciones que afectan a la materia a evaluar y que se identifiquen durante el trabajo. (Ver párrafos A29-A30)

Modificación de la evaluación de riesgos

34. La evaluación del profesional de los riesgos de representación incorrecta significativa puede cambiar durante el transcurso del trabajo, en la medida que se obtenga evidencia adicional al respecto. En tales circunstancias en las que el profesional obtenga evidencia como resultado de la realización de procedimientos posteriores, o bien, obtenga nueva información, que sea inconsecuente con la evidencia sobre la cual el profesional basó originalmente su evaluación, el profesional debiera modificar la evaluación y modificar, consecuentemente, los procedimientos planificados. (Ver párrafos A31-A32)

Evaluar la fiabilidad de la información preparada por la entidad

35. Cuando se utiliza información preparada por la entidad, el profesional debiera evaluar si dicha información es suficientemente fiable para los propósitos del profesional, incluyendo, cuando fuere necesario, los siguientes: (Ver párrafos A33-A34)
- a. Obtener evidencia sobre la exactitud e integridad de la información.
 - b. Evaluar si la información es lo suficientemente precisa y detallada para los propósitos del profesional.

Utilizar el trabajo de un especialista del profesional

36. Cuando el profesional espera utilizar el trabajo de un especialista del profesional, el profesional debiera:

- a. Evaluar si el especialista del profesional posee la necesaria competencia, capacidad y objetividad para los propósitos del profesional. En el caso de un especialista externo del profesional, la evaluación de la objetividad debiera incluir indagaciones respecto de los intereses y de las relaciones que puedan crear una amenaza a la objetividad del especialista del profesional. (Ver párrafos A38-A41)
- b. Obtener un entendimiento suficiente del área de conocimientos específicos de un especialista del profesional para permitirle al profesional:
 - i. Determinar la naturaleza, alcance y objetivos del trabajo de dicho especialista para los propósitos del profesional, y;
 - ii. Evaluar lo adecuado de dicho trabajo para los propósitos del profesional.
- c. Acordar con el especialista del profesional, los siguientes aspectos: (Ver párrafo A43)
 - i. La naturaleza, alcance y objetivos del trabajo del especialista del profesional;
 - ii. Los respectivos roles y responsabilidades del profesional y de dicho especialista;
 - iii. La naturaleza, oportunidad y alcance de las comunicaciones entre el profesional y dicho especialista, incluyendo el formato y forma de cualquier informe o la documentación que dicho especialista proporcione, y;
 - iv. La necesidad que el especialista del profesional respete requerimientos de confidencialidad.
- d. Evaluar lo adecuado del trabajo del especialista del profesional para los propósitos del profesional, incluyendo:
 - i. La pertinencia y razonabilidad de los hallazgos y conclusiones del especialista del profesional y su consecuencia con otra evidencia;
 - ii. Si el trabajo del especialista del profesional involucra la utilización de supuestos y métodos significativos:
 - (1) Obtener un entendimiento de esos supuestos y métodos, y;
 - (2) Evaluar la pertinencia y razonabilidad de dichos supuestos y métodos, en las circunstancias, al considerar la

fundamentación y el respaldo proporcionados por el especialista y en relación con otros hallazgos y conclusiones del profesional, y;

- iii. Si el trabajo del especialista del profesional involucra la utilización de una fuente de información que sea significativa para el trabajo del especialista del profesional, la pertinencia, integridad y exactitud de los datos de tal fuente de información.
37. Si el profesional determina que el trabajo del especialista del profesional no es adecuado para los propósitos del profesional, el profesional debiera:
- a. Acordar con dicho especialista del profesional la naturaleza y alcance del trabajo posterior a realizarse por dicho especialista, o;
 - b. Realizar procedimientos adicionales apropiados en las circunstancias.
38. La naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos que un profesional realiza cuándo el profesional espera utilizar el trabajo de un especialista del profesional variará según sean las circunstancias. En la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de esos procedimientos, se considerará: (Ver Sección AT 105⁽²⁾)
- a. Lo significativo que sea el trabajo de ese especialista en el contexto del trabajo. (Ver párrafos A35-A36)
 - b. La naturaleza de la materia a evaluar que se relaciona con el trabajo del especialista.
 - c. Los riesgos de representación incorrecta significativa de la materia a evaluar que se relaciona con el trabajo del especialista.
 - d. El conocimiento del profesional y su experiencia con trabajos anteriores realizados por el especialista.
 - e. Si el especialista está sujeto a las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma del profesional. (Ver párrafo A37)

Utilizar el trabajo de auditores internos

39. Cuando el profesional espera utilizar el trabajo de la función de auditoría interna al obtener evidencia o espera utilizar a los auditores internos para que le proporcionen asistencia directa, el profesional debiera determinar si el trabajo de la función de auditoría interna puede utilizarse para los propósitos del examen, por medio de la evaluación de: (Ver párrafos A44-A46)

⁽²⁾ Ver párrafo 32 de la Sección AT 105.

- a. El nivel de competencia de la función de auditoría interna o de los auditores internos, individualmente, los que proporcionarán la asistencia directa;
 - b. El nivel respecto del cual la función de auditoría interna, se posiciona, organizacionalmente, dentro de la entidad y las políticas y procedimientos pertinentes que respaldan la objetividad de la función de auditoría interna o para los auditores internos que proporcionarán la asistencia directa, la existencia de amenazas a la objetividad de tales auditores internos y las respectivas protecciones o salvaguardas aplicables para reducir o eliminar dichas amenazas, y;
 - c. Cuando se utiliza el trabajo de la función de auditoría interna, la aplicación de un enfoque sistemático y disciplinado por parte de la función de auditoría interna, lo que incluye control de calidad.
40. Cuando se utiliza el trabajo de la función de auditoría interna, el profesional debiera realizar suficientes procedimientos, como un todo, sobre la parte del trabajo de la función de auditoría interna que el profesional planifica utilizar para determinar que sea adecuado para los propósitos del trabajo de examen, incluyendo el re-procesamiento de una parte del trabajo de la función de auditoría interna que el profesional planifica utilizar al obtener evidencia.
41. Antes de utilizar a los auditores internos para que le proporcionen asistencia directa, el profesional debiera obtener un reconocimiento escrito de la parte responsable en que autorice a los auditores internos que proporcionen asistencia directa al profesional, seguir las instrucciones del profesional y que la parte responsable no intervendrá en el trabajo que realice el auditor interno para el profesional.
42. Cuando se utilizan auditores internos para que le proporcionen asistencia directa al profesional, el profesional debiera dirigir, supervisar y revisar el trabajo de los auditores internos.
43. Debido a que el profesional es quién tiene la única responsabilidad por la opinión expresada, el profesional es quién realiza todos los juicios significativos durante el transcurso del trabajo de examen, incluyendo cuándo utilizar el trabajo de la función de auditoría interna para obtener evidencia. Para impedir el uso indebido de la función de auditoría interna al obtener evidencia, el profesional debiera planificar utilizar en menor medida el trabajo de la función de auditoría interna y realizar mayor trabajo directamente:
- a. Cuánto más se involucre juicio en:
 - i. Planificar y realizar procedimientos pertinentes, o;
 - ii. Evaluar la evidencia obtenida.

- b. Exista un mayor riesgo de representación incorrecta significativa evaluado.
 - c. Menor sea la posición organizacional dentro de la entidad de la función de auditoría interna y menores sean las políticas y procedimientos que respalden adecuadamente la objetividad de los auditores internos.
 - d. Menores niveles de competencia de la función de auditoría interna.
44. Antes de concluir el trabajo, el profesional debiera evaluar si la utilización del trabajo de la función de auditoría interna o el uso de auditores internos para que le proporcionen asistencia directa, todavía resulta en una participación suficiente por parte del profesional en el examen, dada su única responsabilidad por la opinión emitida.

Evaluar los resultados de los procedimientos

45. El profesional debiera acumular las representaciones incorrectas identificadas durante el trabajo, excepto por aquellas que sean claramente insignificantes. (Ver párrafos A47-A48)
46. El profesional debiera evaluar la suficiencia y lo apropiado de la evidencia obtenida en el contexto del trabajo y, si fuere necesario, debiera tratar de obtener evidencia posterior. El profesional debiera considerar toda la evidencia pertinente, independientemente, de si tal evidencia parece corroborar o contradecir la medición o evaluación de la materia a evaluar bajo los criterios. (Ver párrafos A49-A53)
47. Si el profesional no puede obtener la necesaria evidencia posterior, el profesional debiera considerar las implicancias de esta situación para la opinión del profesional, tal como describen los párrafos 68 al 84 de esta Sección AT.

Considerar hechos posteriores y hechos descubiertos con posterioridad

48. El profesional debiera indagar si la parte responsable, y si fuere distinta, si la parte contratante, está(n) en conocimiento de cualesquier hechos posteriores al período (o en una fecha determinada) cubierto por el trabajo de examen hasta la fecha del informe del profesional y que podrían tener un efecto significativo en la materia a evaluar o en la afirmación y debiera aplicar procedimientos apropiados para obtener evidencia relacionada con tales hechos. Si el profesional toma conocimiento a través de indagaciones o de algún otro modo, de tales hechos o de cualquier otro hecho, que sea de tal naturaleza e importancia que su revelación es necesaria para evitar que los usuarios del informe sean inducidos a error y la información sobre ese hecho no es revelada adecuadamente por la parte responsable en la materia a evaluar o la afirmación, el profesional debiera tomar una acción apropiada. (Ver párrafos A54-A56)
49. El profesional no tiene responsabilidad de realizar cualesquier procedimientos en relación con la materia a evaluar o la afirmación después de la fecha del informe del

profesional. Sin embargo, el profesional debiera responder en forma apropiada, a los hechos respecto de los cuales el profesional tome conocimiento después de la fecha del informe del profesional que, si el profesional los hubiera conocido en esa fecha, pudieran haber causado que el profesional modificara el informe del profesional. (Ver párrafos A57-A58)

Representaciones escritas

50. El profesional debiera solicitar representaciones escritas a la parte responsable, en la forma de una carta dirigida al profesional. Las representaciones debieran: (Ver párrafos A59-A62)
- a. Incluir la afirmación de la parte responsable sobre la materia a evaluar a base de los criterios. (Ver párrafo A97)
 - b. Declarar que todos los asuntos pertinentes se reflejan en la medición o evaluación de la materia a evaluar o de la afirmación.
 - c. Declarar que todos los asuntos conocidos que contradigan la materia a evaluar o la afirmación y cualquier otra comunicación de parte de organismos reguladores u otros que afecten a la materia a evaluar o a la afirmación, han sido revelados al profesional, incluyendo comunicaciones recibidas entre el cierre del período mencionado en la afirmación escrita y la fecha del informe del profesional.
 - d. Reconocer su responsabilidad por:
 - i. La materia a evaluar y la afirmación;
 - ii. La selección de los criterios, cuando esto fuere aplicable, y;
 - iii. La determinación que dichos criterios sean apropiados para los propósitos de la parte responsable.
 - e. Declarar que ha sido revelado al profesional cualquier hecho conocido posterior al período (o en una fecha determinada) de la materia a evaluar sobre el cual se está informando y que tendría un efecto significativo sobre la materia a evaluar o la afirmación. (Ver párrafo A61)
 - f. Declarar que se le ha entregado al profesional toda la información pertinente y el acceso a ella.
 - g. Si fuera aplicable, declarar que la parte responsable considera que los efectos de las representaciones incorrectas no corregidas no son significativos, tanto individualmente o en su sumatoria, para la materia a evaluar. (Ver párrafo A62)

- h.* Si fuere aplicable, declarar que son razonables los supuestos significativos utilizados en la realización de cualquier estimación significativa.
 - i.* Declarar que la parte responsable le ha revelado al profesional:
 - i.* Toda deficiencia significativa de control interno que sea pertinente para el trabajo, respecto de la cual, la parte responsable tenga conocimiento;
 - ii.* Su conocimiento respecto de cualquier fraude real, sospecha o imputación de fraude, o bien, incumplimiento de leyes o de regulaciones que afectan a la materia a evaluar, y;
 - iii.* Tratar otros asuntos que el profesional considere apropiados.
51. Cuando la parte contratante no es la parte responsable, y la parte responsable se niega a proporcionar, por escrito, las representaciones descritas por el párrafo 50 de esta Sección AT el profesional debiera realizar indagaciones con la parte responsable acerca de, y solicitar respuestas verbales a los asuntos descritos en dicho párrafo 50. (Ver párrafo A63)
52. Cuando la parte contratante no es la parte responsable, el profesional debiera solicitar representaciones escritas, adicionales de aquellas solicitadas a la parte responsable, a la parte contratante en la forma de una carta dirigida al profesional. Las representaciones debieran:
- a.* Reconocer que la parte responsable es responsable por la materia a evaluar y la afirmación.
 - b.* Reconocer la responsabilidad de la parte contratante para seleccionar los criterios, cuando fuere aplicable.
 - c.* Reconocer la responsabilidad de la parte contratante para determinar que dichos criterios sean los apropiados para sus propósitos.
 - d.* Declarar que la parte contratante no tiene conocimiento de cualquier representación incorrecta significativa en la materia a evaluar o en la afirmación.
 - e.* Declarar que la parte contratante le ha revelado al profesional cualquier hecho conocido posterior al período (o en una fecha determinada) de la materia a evaluar sobre la cual se está informando, y que tendría un efecto significativo sobre la materia a evaluar o la afirmación. (Ver párrafo A61)
 - f.* Tratar otros asuntos que el profesional considere apropiados.

53. Cuando las representaciones escritas se relacionan directamente con asuntos significativos de la materia a evaluar, el profesional debiera:
- a. Evaluar su razonabilidad y su consecuencia con otra evidencia obtenida, incluyendo otras representaciones (verbales o escritas), y;
 - b. Considerar, si puede esperarse, que las personas que realizan las representaciones estén bien informadas de los asuntos específicos.
54. La fecha de las representaciones escritas debiera ser a la misma fecha que la fecha del informe del profesional. Las representaciones escritas debieran tratar la materia a evaluar y los períodos mencionados en la opinión del profesional.

Representaciones escritas solicitadas, pero no proporcionadas o no fiables

55. Si la parte contratante es la parte responsable, y una o más de las representaciones escritas solicitadas no se proporcionan o si el profesional concluye que existen suficientes dudas respecto de la competencia, integridad, valores éticos o diligencia de las personas que proporcionan tales representaciones escritas, o si el profesional concluye que las representaciones escritas, de algún otro modo, no son fiables, el profesional debiera: (Ver párrafo A64)
- a. Analizar el asunto con la parte apropiada;
 - b. Re-evaluar la integridad de aquellas personas a quienes se le solicitaron, o quienes proporcionaron, representaciones y evaluar el efecto que esto podría tener sobre la fiabilidad de las representaciones y sobre la evidencia en general, y;
 - c. Si cualesquier de los asuntos no están resueltos a satisfacción del profesional, tomar una acción apropiada.
56. Cuando la parte contratante no es la parte responsable:
- a. Si una o más de las representaciones solicitadas no se proporcionan por escrito, por parte de la parte responsable, pero el profesional recibe respuestas verbales satisfactorias a sus indagaciones realizadas, de acuerdo a lo descrito por el párrafo 51 de esta Sección AT, esto es suficiente para que el profesional pueda concluir que tiene suficiente y apropiada evidencia para formarse una opinión sobre la materia a evaluar, el informe del profesional debiera contener un párrafo separado que restrinja el uso del informe, únicamente, a la parte contratante. (Los párrafos 65 al 66 de esta Sección AT contienen los requerimientos del contenido de un párrafo en este caso). (Ver párrafos A63-A65)
 - b. Si una o más de las representaciones solicitadas no se proporcionan por escrito y tampoco verbalmente, por parte de la parte responsable de acuerdo

a lo descrito por el párrafo 51 de esta Sección AT, existe una limitación en el alcance y el profesional debiera determinar el efecto en el informe del profesional, o; el profesional debiera retirarse del trabajo. (Ver párrafo A66)

Otra información

57. Si, antes o después, de la emisión del informe del profesional sobre la materia a evaluar o la afirmación, el profesional decide permitir la inclusión del informe del profesional en un documento que incluya la materia a evaluar o la afirmación y otra información, el profesional debiera leer esa otra información para identificar inconsecuencias significativas, si hubiere alguna, con la materia a evaluar, la afirmación o el informe del profesional. Si, al leer esa otra información, a juicio del profesional: (Ver párrafos A67-A68)
- a. Existe una inconsecuencia significativa entre dicha otra información y la materia a evaluar, la afirmación o el informe de examen, o;
 - b. Existe una representación incorrecta significativa de los hechos en la otra información, en la materia a evaluar, en la afirmación o en el informe del profesional,

el profesional debiera analizar el asunto con la parte responsable y tomar medidas posteriores apropiadas.

Descripción de los criterios

58. El profesional debiera evaluar si la descripción escrita de la materia a evaluar o la afirmación se refiere a, o describe, los criterios en forma adecuada. (Ver párrafos A69-A70)

Formarse una opinión

59. El profesional debiera formarse una opinión sobre si la materia a evaluar o la afirmación está de acuerdo con (o a base de) los criterios, en todos sus aspectos significativos, o que la afirmación está razonablemente presentada, en todos sus aspectos significativos. Al formarse dicha opinión, el profesional debiera evaluar:
- a. La conclusión del profesional con respecto a la suficiencia y a lo apropiado de la evidencia obtenida, y; (Ver párrafo A71)
 - b. Si las representaciones incorrectas no corregidas, tanto individualmente como en su sumatoria, son significativas. (Ver párrafo A72)
60. El profesional debiera evaluar, a base de la evidencia obtenida, si la presentación de la materia a evaluar o la afirmación induce a error o es engañosa dentro del contexto del trabajo. (Ver párrafos A73-A74).

Preparar el informe del profesional

61. El informe del profesional debiera ser emitido por escrito. (Ver párrafos A75-A76)
62. Un profesional debiera informar sobre una afirmación escrita o debiera informar directamente sobre la materia a evaluar. Si el profesional está emitiendo su informe sobre la afirmación, la afirmación debiera estar adjunta con, o acompañar, al informe del profesional, o esta afirmación debiera estar claramente indicada en el informe. (Ver párrafo A77)

Contenido del informe del profesional

63. El informe del profesional debiera incluir los siguientes aspectos, a menos, que el profesional se esté absteniendo de opinar, en cuyo caso, debieran omitirse los asuntos de las letras 63.f y 63.g de este párrafo:
 - a. Un título que incluya la palabra “*independiente*”. (Ver párrafo A78)
 - b. Un destinatario apropiado tal como lo requieran las circunstancias del trabajo.
 - c. Una identificación o descripción de la materia a evaluar o la afirmación objeto del informe, incluyendo una fecha determinada o un período de tiempo con el que se relaciona, la medición o la evaluación de la materia a evaluar o la afirmación.
 - d. Una identificación de los criterios bajo los cuales se midió o se evaluó la materia a evaluar. (Ver párrafo A79)
 - e. Una declaración que identifique: (Ver párrafos A80-A81)
 - i. La parte responsable y su responsabilidad por la materia a evaluar de acuerdo con (o a base de) los criterios o por su afirmación, y;
 - ii. La responsabilidad del profesional para expresar una opinión sobre la materia a evaluar o la afirmación, a base de su examen profesional.
 - f. Una declaración indicando que:
 - i. El examen se efectuó de acuerdo a *Normas de Atestiguación* emitidas por el Colegio de Contadores de Chile A.G.;
 - ii. Dichas normas requieren que el profesional planifique y realice el examen para obtener una seguridad razonable respecto a sí:

(1) La materia a evaluar está de acuerdo con (o a base de) los criterios, en todos sus aspectos significativos (o un lenguaje

equivalente relacionado con la materia a evaluar y los criterios, como el lenguaje utilizado en el párrafo A82), o;

(2) La afirmación de la parte responsable se presenta razonablemente, en todos sus aspectos significativos.

- iii. El profesional considera que la evidencia obtenida es suficiente y apropiada para proporcionar una base razonable para la opinión del profesional.
- g. Una descripción de la naturaleza de un trabajo de examen. (Ver párrafos A83-A85)
- h. Una declaración que describe las limitaciones inherentes significativas, si hubiere alguna, que se relacione con la medición o evaluación de la materia a evaluar bajo los criterios. (Ver párrafo A86)
- i. La opinión del profesional respecto a sí: (Ver párrafos A87-A90)
 - i. La materia a evaluar está de acuerdo con (o a base de) los criterios, en todos sus aspectos significativos, o;
 - ii. La afirmación de la parte responsable se presenta razonablemente en todos sus aspectos significativos.
- j. La firma manual o impresa del profesional y/o de la empresa o firma a la que pertenece el profesional.
- k. El lugar donde ejerce el profesional. (Ver párrafo A91)
- l. La fecha del informe (El informe no debiera ser fechado antes de la fecha en la cual el profesional haya obtenido suficiente y apropiada evidencia sobre la cual basar la opinión del profesional, incluyendo evidencia que:
 - i. La documentación de atestiguación ha sido revisada;
 - ii. Si fuere aplicable, que haya sido preparada la presentación escrita de la materia a evaluar, y;
 - iii. La parte responsable ha proporcionado una afirmación escrita, o una afirmación verbal, según fuere aplicable, tal como se describe en el párrafo A66).

Párrafo de uso restringido

64. El informe del profesional debiera incluir una alerta en un párrafo separado que restrinja el uso del informe, en las siguientes circunstancias: (Ver párrafos A94-A97)
- a. El profesional determina que los criterios utilizados para evaluar la materia a evaluar son apropiados sólo para un número limitado de partes quiénes, ya sea, o participaron en su definición o se puede presumir que tienen un adecuado conocimiento de los criterios.
 - b. Los criterios utilizados en la evaluación de la materia a evaluar se encuentran disponibles solamente para las partes especificadas.
 - c. Cuando la parte responsable no es la parte contratante, y la parte responsable no proporciona las representaciones escritas requeridas por el párrafo 50 de esta Sección AT, pero si proporciona respuestas verbales a las indagaciones sobre los asuntos de dicho párrafo 50, tal como se contempla en los párrafos 51 y 56.a de esta Sección AT. En este caso, el uso del informe del profesional debiera estar restringido a la parte contratante. (Ver párrafo A97).
65. La alerta debiera incluir:
- a. Una declaración que el informe del profesional sería únicamente para la información y uso de las partes especificadas;
 - b. Una identificación de las partes especificadas quiénes serán los usuarios, y; (Ver párrafo A98)
 - c. Una declaración que el informe del profesional no pretende ser ni debiera ser usado por ningún otro que no sea una de las partes especificadas. (Ver párrafos A99-A101)
66. Cuando el trabajo sea realizado también de acuerdo a *Normas de Auditoría Gubernamentales*, en vez, de incluir la información descrita en el párrafo 65 de esta Sección AT, la alerta que restringe el uso del informe del profesional debiera incluir la siguiente información:
- a. Una descripción del propósito del informe, y;
 - b. Una declaración que el informe no es adecuado para ningún otro propósito.

Referencia al especialista del profesional

67. El profesional no debiera hacer referencia al trabajo de un especialista del profesional en el informe del profesional que contenga una opinión sin modificaciones. (Ver párrafo A102)

Opiniones modificadas

68. El profesional debiera modificar la opinión cuando existan cualesquiera de las siguientes circunstancias y, a juicio del profesional, el efecto del asunto es, o puede ser, significativo: (Ver párrafos A103-A104)
- a. El profesional no puede obtener suficiente y apropiada evidencia para concluir que la materia a evaluar está de acuerdo con (o a base de) los criterios, en todos sus aspectos significativos.
 - b. El profesional concluye, a base de la evidencia obtenida que la materia a evaluar no está de acuerdo con (o a base de) los criterios, en todos sus aspectos significativos.
69. Cuando el profesional modifica su opinión, él debiera incluir un párrafo separado en su informe que proporcione una descripción del (de los) asunto(s) que dan lugar a la modificación.
70. El profesional debiera expresar una opinión con salvedades, cuándo: (Ver párrafos A105-A109)
- a. El profesional, al haber obtenido suficiente y apropiada evidencia, concluye que las representaciones incorrectas, individualmente o en su sumatoria, son significativas, pero no son invasivas para la materia a evaluar, o;
 - b. El profesional no puede obtener suficiente y apropiada evidencia sobre la cual basar la opinión, pero el profesional concluye que los posibles efectos sobre la materia a evaluar de las representaciones incorrectas no detectadas, si hubiere alguna, podrían ser significativas, pero no ser invasivas.
71. Cuando el profesional emite una opinión con salvedades debido a una representación incorrecta significativa de la materia a evaluar, el profesional debiera declarar que, en la opinión del profesional, excepto por los efectos del (de los) asunto(s) que dan lugar a la modificación, la materia a evaluar se presenta de acuerdo con (o a base de) los criterios, en todos sus aspectos significativos. Cuando la modificación surge de una imposibilidad para obtener suficiente y apropiada evidencia, el profesional debiera utilizar, la correspondiente siguiente frase: “excepto por los posibles efectos del (de los) asunto(s) ...” para la opinión modificada.
72. El profesional debiera expresar una opinión adversa cuando él, al haber obtenido suficiente y apropiada evidencia, concluye que las representaciones incorrectas, individualmente o en su sumatoria, son significativas e invasivas para la materia a evaluar.
73. Cuando el profesional expresa una opinión adversa, el profesional debiera declarar que, en su opinión, debido a lo significativo de (de los) asunto(s) que dan lugar a la

modificación, la materia a evaluar no está presentada de acuerdo con (o a base de) los criterios, en todos sus aspectos significativos.

74. El profesional debiera abstenerse de opinar cuando el profesional no pueda obtener suficiente y apropiada evidencia sobre la cual basar la opinión, y el profesional concluye que los posibles efectos sobre la materia a evaluar de representaciones incorrectas no detectadas, si hubiere alguna, serían significativos e invasivos. (Ver párrafo A110)
75. Cuando el profesional se abstiene de opinar debido a que no puede obtener suficiente y apropiada evidencia, el informe del profesional debiera declarar que:
 - a. Debido a lo significativo del (de los) asunto(s) que dan lugar a la modificación, el profesional no ha podido obtener suficiente y apropiada evidencia para proporcionar una base para una opinión de examen, y;
 - b. Por consiguiente, el profesional no expresa una opinión sobre la materia a evaluar.

Descripción de la responsabilidad del profesional cuando el profesional expresa una opinión adversa o con salvedades

76. Cuando el profesional expresa una opinión con salvedad o adversa, el profesional debiera modificar la descripción de la responsabilidad del profesional para declarar que el profesional considera que la evidencia que él ha obtenido es suficiente y apropiada para proporcionar una base para la opinión modificada del profesional.

Descripción de la responsabilidad del profesional cuando el profesional se abstiene de opinar

77. Cuando el profesional se abstiene de opinar debido a que no puede obtener suficiente y apropiada evidencia, el profesional debiera modificar el informe del profesional para declarar que el profesional fue contratado para examinar la materia a evaluar (o la afirmación). El profesional debiera modificar también la descripción de la responsabilidad del profesional y la descripción de un examen para declarar solamente lo siguiente: “Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre la materia a evaluar (o la afirmación) a base de realizar el examen de acuerdo con *Normas de Atestiguación* emitidas por el Colegio de Contadores de Chile A.G.. Debido a la limitación en el alcance de nuestro examen analizado en el párrafo anterior, el alcance de nuestro trabajo no fue suficiente para que expresemos, y no expresamos, una opinión con respecto a si la materia a evaluar está de acuerdo con (o a base de) los criterios, en todos sus aspectos significativos”.
78. Si el profesional expresa una opinión modificada debido a una limitación en el alcance, pero, a su vez, tiene conocimiento de un(os) asunto(s) que resulta(n) en la representación incorrecta significativa de la materia a evaluar, el profesional, en su informe, debiera incluir una descripción clara de ambos, la limitación en el alcance

y el(los) asunto(s) que lleva(n) a la materia a evaluar a tener representaciones incorrectas significativas.

79. Si el profesional ha concluido que existen condiciones que, individualmente, o en su sumatoria, resultan en una o más representaciones incorrectas significativas a base de los criterios, el profesional debiera modificar la opinión y expresar una opinión con salvedades o una opinión adversa, directamente sobre la materia a evaluar, y no sobre la afirmación, aún, cuando la afirmación reconozca la representación incorrecta.
80. La opinión del profesional sobre la materia a evaluar o la afirmación, debiera estar claramente separada de cualesquier párrafos de énfasis en asuntos relacionados con la materia a evaluar o cualesquier otras responsabilidades de informar.
81. Cuando se modifica la opinión, se permite la referencia a un especialista externo cuando dicha referencia es pertinente para entender la modificación de la opinión del profesional. El profesional debiera indicar en su informe que dicha referencia no reduce la responsabilidad del profesional, por esa opinión.

Negativa de la parte responsable a proporcionar una afirmación escrita

82. Si la parte contratante es la parte responsable, y ésta se niega a proporcionar una afirmación escrita al profesional, según lo requiere el párrafo 10 de esta Sección AT, el profesional debiera retirarse del trabajo, cuando tal retiro fuere posible bajo la ley y regulación aplicable.
83. Si la ley y regulación no le permiten al profesional retirarse del trabajo, el profesional debiera abstenerse de opinar.
84. Cuando la parte contratante no es la parte responsable y la parte responsable se niega a proporcionar una afirmación escrita al profesional, el profesional puede informar sobre la materia a evaluar, pero, en su informe, revelar la negativa de la parte responsable a proporcionar una afirmación escrita y debiera restringir el uso del informe del profesional, únicamente, a la parte contratante. (Ver párrafos A111-A113)

Responsabilidades de comunicación

85. El profesional debiera comunicar a la parte responsable, fraudes que él conozca o que sospeche y el incumplimiento con leyes o regulaciones, representaciones incorrectas no corregidas, y, cuando fuere pertinente para la materia a evaluar, deficiencias en el control interno identificadas durante el trabajo. Cuando la parte contratante no es la parte responsable, el profesional debiera comunicar, también, esta información a la parte contratante. (Ver párrafo A114)
86. Si el profesional ha identificado o sospecha el incumplimiento con leyes o regulaciones que no son pertinentes para la materia a evaluar, el profesional debiera

determinar si él tiene una responsabilidad de informar tal incumplimiento identificado o que sospeche, a partes distintas de la parte responsable y de la parte contratante (si fueren diferentes). (Ver párrafos A115-A116)

Documentación

87. El profesional debiera preparar documentación del trabajo que sea suficiente para determinar: (Ver párrafos A117-A120)

a. La naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos realizados para cumplir con las Secciones AT pertinentes y con los requerimientos legales y regulatorios aplicables, incluyendo:

- i. Las características que identifican a las partidas específicas o a los asuntos sometidos a prueba.
- ii. Quién efectuó el trabajo del examen y la fecha en que se completó dicho trabajo.
- iii. Las reuniones de análisis con la parte responsable, de los hallazgos o temas que, a juicio del profesional, son significativos, incluyendo la naturaleza de esos hallazgos o temas, y cuándo y con quién se realizaron tales reuniones de análisis.
- iv. Cuando la parte contratante es la parte responsable y la parte responsable no proporciona una o más de las representaciones escritas solicitadas, o; el profesional concluye que existe una duda suficiente sobre la competencia, integridad, valores éticos o diligencia de los que proporcionan las representaciones escritas, o; que las representaciones escritas, de otro modo, no son fiables, los asuntos descritos en el párrafo 55 de esta Sección AT;
- v. Cuando la parte contratante no es la parte responsable y la parte responsable no proporcionará las representaciones escritas sobre los asuntos descritos en el párrafo 50 de esta Sección AT, las respuestas verbales de la parte responsable a las indagaciones del profesional sobre los asuntos descritos en dicho párrafo 50, de acuerdo con el párrafo 51 de esta Sección AT, y;
- vi. Quién revisó el trabajo del examen realizado y la fecha y el alcance de dicha revisión.

b. Los resultados de los procedimientos realizados y la evidencia obtenida.

88. Si el profesional identificó información que no es consecuente con la conclusión definitiva del profesional, respecto de un hallazgo o tema significativo, el profesional debiera documentar la forma cómo trató la inconsecuencia.

89. En circunstancias tales como las descritas en el párrafo 49 de esta Sección AT, si el profesional realiza nuevos o adicionales procedimientos o llega a nuevas conclusiones con posterioridad de la fecha del informe del profesional, él debiera documentar:
- a. Las circunstancias encontradas;
 - b. Los procedimientos nuevos o adicionales realizados, la evidencia obtenida y las conclusiones alcanzadas, y su efecto sobre el informe del profesional, y;
 - c. Cuándo, y por quién, fueron hechos y revisados los cambios resultantes a la documentación.

Guía de aplicación y otro material explicativo

Realizar un trabajo de examen (Ver párrafo 5)

- A1. Por ejemplo, si un profesional estaba examinando información financiera prospectiva, serían pertinentes las Secciones AT 105 y la Sección AT 305, *Información Financiera Prospectiva*.

Acordar los términos del trabajo (Ver párrafos 7, 8.b y 8.e)

- A2. Es del interés, tanto de la parte contratante como del profesional, documentar los términos acordados del trabajo con anterioridad al comienzo del trabajo, a modo de ayudar a evitar malos entendidos. La forma y contenido de la carta de contratación u otra forma adecuada de acuerdo escrito variarán según sean las circunstancias del trabajo.
- A3. El profesional puede, con mayor detalle, describir las responsabilidades del profesional al añadir los siguientes aspectos a la carta de contratación u otra forma de acuerdo escrito:
- a. Una declaración que el examen está diseñado para obtener una razonable seguridad respecto a si la materia a evaluar, tal como se mida o evalúa bajo los criterios, se encuentra exenta de representaciones incorrectas significativas.
 - b. Una declaración que el objetivo de un examen es la expresión de una opinión en un informe escrito del profesional respecto a si la materia a evaluar está de acuerdo con (o a base de) los criterios, en todos sus aspectos, o si la afirmación de la parte responsable está razonablemente presentada, en todos sus aspectos significativos.

A4. Si fuere pertinente, una declaración respecto de las limitaciones inherentes de un trabajo de examen que puede indicar que: “debido a las limitaciones inherentes de un trabajo de examen junto con las limitaciones inherentes del control interno, existe un riesgo inevitable que algunas representaciones incorrectas significativas puedan no detectarse, aunque el examen se planifique y se realice adecuadamente de acuerdo con *Normas de Atestiguación*”.

Solicitar una afirmación escrita (Ver párrafo 10)

A5. El lenguaje y redacción de la afirmación escrita de la parte responsable indicada en el párrafo 10 de esta Sección AT puede requerir que se haga a la medida para reflejar la naturaleza de la materia a evaluar y los criterios del trabajo. Ejemplos del lenguaje y redacción que cumple con los requerimientos indicados en dicho párrafo 10, incluyen los siguientes:

- La entidad mantiene un control interno efectivo sobre la materia a evaluar a base de los criterios.
- La materia a evaluar se presenta de acuerdo con (o a base de) los criterios.
- La materia a evaluar logró los objetivos, por ejemplo, cuando los objetivos son los criterios.
- La materia a evaluar se presenta razonablemente, a base de los criterios.

A6. Pueden surgir situaciones en las cuales la actual parte responsable no haya estado presente durante una parte o durante todo el período mencionado en el informe del profesional. Tales personas pueden sostener que ellas no están en condiciones de proporcionar una afirmación escrita que cubra todo el período, debido a que ellas no estuvieron presentes durante una parte o durante todo el período. Este hecho, sin embargo, no disminuye las responsabilidades de tales personas por la materia a evaluar como un todo. En consecuencia, el requerimiento para el profesional de obtener una afirmación escrita de la parte responsable que cubra todo(s) el(los) período(s) pertinente(s), se aplica de todos modos.

A7. El párrafo 50.a de esta Sección AT requiere que el profesional solicite una representación escrita a la parte responsable del mismo modo que solicita la afirmación de la parte responsable. Si la parte responsable le proporciona la representación escrita descrita en dicho párrafo 50.a, el profesional no necesita solicitar una afirmación escrita separada, a menos, que las circunstancias del trabajo requieran de una afirmación escrita separada.

A8. En relación con la afirmación escrita que la parte responsable proporcionará, se puede contratar al profesional para ayudar a la parte responsable a medir o a evaluar la materia a evaluar bajo los criterios. Independientemente, de los procedimientos realizados por el profesional, se requiere que la parte responsable acepte su

responsabilidad por la afirmación y por la materia a evaluar y no puede basar su afirmación, únicamente, en los procedimientos realizados por el profesional.⁽³⁾

Planificar y realizar el trabajo (Ver párrafo 11)

A9. La planificación involucra al socio a cargo del trabajo y a otros miembros claves del equipo del trabajo y puede involucrar a los especialistas del profesional al desarrollar:

- Una estrategia general para el alcance, oportunidad y ejecución del trabajo, y;
- Un plan de trabajo, que consista de un enfoque detallado para la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos que se realizarán.

Una planificación adecuada ayuda al profesional a dedicar una apropiada atención a áreas importantes del trabajo, la identificación de posibles problemas, en forma oportuna, y la organización y administración apropiada del trabajo para que este pueda efectuarse de una manera efectiva y eficiente. Una planificación adecuada también ayuda al profesional en la asignación apropiada del trabajo a los miembros del equipo de trabajo, y facilita su dirección y supervisión y la revisión de su trabajo. Adicionalmente, la planificación ayuda, cuando fuere aplicable, en la coordinación del trabajo realizado por otros profesionales y especialistas del profesional. La naturaleza y alcance de las actividades de planificación variarán según sean las circunstancias del trabajo, por ejemplo, la complejidad de la valoración o evaluación de la materia a evaluar y la experiencia previa del profesional con la materia a evaluar. Ejemplos de los asuntos pertinentes que pueden considerarse, incluyen los siguientes:

- Las características del trabajo que definen su alcance, incluyendo los términos del trabajo, las características subyacentes de la materia a evaluar y los criterios.
- La oportunidad y naturaleza prevista de las comunicaciones requeridas.
- Los resultados de las actividades preliminares del trabajo, tales como la aceptación del cliente y, cuando fuere aplicable, si es pertinente el conocimiento adquirido en otros trabajos efectuados por el socio a cargo del trabajo para la(s) parte(s) apropiada(s).
- El proceso del trabajo, incluyendo las posibles fuentes de evidencia y las opciones entre los métodos alternativos de medición o evaluación.

⁽³⁾ El *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad* de IFAC (Ver párrafos 291.138 al 291.148), trata las consideraciones a ser realizadas por parte del profesional, con respecto a su independencia profesional, cuando realiza la prestación de servicios profesionales no relacionados con trabajos de atestiguación en clientes que son de atestiguación.

- El conocimiento del profesional de la(s) parte(s) apropiada(s) y de su entorno, incluyendo los riesgos que la materia a evaluar pueda incluir representaciones incorrectas significativas.
- La identificación de los que serán los usuarios y de sus necesidades de información y la consideración de la importancia relativa y de los componentes del riesgo de atestiguación.
- El riesgo de fraude pertinente para el trabajo.
- El impacto de utilizar la función de auditoría interna en el trabajo.

A10. El profesional puede decidir analizar los elementos de la planificación con la(s) parte(s) apropiada(s) para facilitar la conducción y administración del trabajo (por ejemplo, la coordinación de algunos de los procedimientos planificados con el trabajo de los empleados de la parte responsable). Aunque sea frecuente que estos análisis ocurran, la estrategia general del trabajo y el plan de trabajo quedan como responsabilidad del profesional. Cuando se analizan asuntos incluidos en la estrategia general del trabajo o en el plan de trabajo, se requiere de cuidado para no comprometer la efectividad del trabajo. Por ejemplo, al analizar la naturaleza y oportunidad de los procedimientos detallados con la parte responsable se puede comprometer la efectividad del trabajo al hacer que los procedimientos sean demasiados predecibles.

A11. La planificación no es una fase separada, sino más bien es un proceso continuo e iterativo realizado durante todo el trabajo. Como resultado de hechos inesperados, cambios en las condiciones, o de la evidencia obtenida, el profesional puede necesitar modificar la estrategia general y el plan de trabajo, y, de este modo, consecuentemente, modificar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos planificados.

A12. En los trabajos más pequeños o menos complejos, el trabajo completo puede efectuarse con un equipo de trabajo muy reducido, involucrando posiblemente al socio a cargo del trabajo (quién puede ser el único profesional), trabajando sin ningún otro miembro del equipo de trabajo. Con un equipo reducido, la coordinación y comunicación entre los miembros del equipo de trabajo son más fáciles. En tales casos, el establecimiento de la estrategia general del trabajo no es necesario que sea un ejercicio complejo o que demande demasiado tiempo. Variará, según sean: el tamaño de la entidad, la complejidad del trabajo y el tamaño del equipo de trabajo.

Procedimientos de evaluación de riesgos (Ver párrafo 14)

A13. Obtener un entendimiento de la materia a evaluar y de otras circunstancias del trabajo le proporciona al profesional un marco de referencia para ejercer su juicio profesional durante todo el trabajo, por ejemplo, cuando:

- Considera las características de la materia a evaluar;
- Evalúa lo apropiado de los criterios;
- Considera los factores que, a juicio del profesional, son significativos al dirigir los esfuerzos del equipo de trabajo, incluyendo situaciones en las que consideraciones especiales puedan ser necesarias (por ejemplo, cuando existe necesidad de pericias especializadas o del trabajo de un especialista);
- Establece y evalúa lo apropiado de continuar con los niveles cuantitativos de importancia relativa (cuando fuere apropiado), y considera factores cualitativos de importancia relativa;
- Desarrolla expectativas al realizar procedimientos analíticos;
- Diseña y realiza procedimientos, y;
- Evalúa la evidencia, incluyendo lo razonable de las representaciones escritas recibidas por el profesional.

A14. Al evaluar el riesgo inherente, el profesional puede considerar factores pertinentes a trabajos de examen, tales como los siguientes:

- La complejidad de la materia a evaluar o la afirmación.
- El período de tiempo durante el cual la entidad ha tenido experiencia con la materia a evaluar o la afirmación.
- Experiencia anterior con la evaluación de la entidad de la materia a evaluar o la afirmación.

Importancia relativa al planificar y realizar el trabajo (Ver párrafo 16)

A15. La importancia relativa se considera en el contexto de los factores cualitativos y, cuando fuere aplicable, en el contexto de factores cuantitativos. La relativa importancia de los factores cualitativos y de los factores cuantitativos al considerar la importancia relativa en un trabajo en particular, es un asunto de juicio profesional.

A16. Los juicios profesionales respecto de la importancia relativa se realizan a la luz de las circunstancias circundantes, pero estos juicios no se afectan por el nivel de seguridad, esto es, para los mismos usuarios la importancia relativa de un trabajo de

examen es la misma que para un trabajo de revisión, porque la importancia relativa se basa en las necesidades de información de los que serán los usuarios y no del nivel de seguridad del trabajo.

A17. Generalmente, se considera que las representaciones incorrectas, incluyendo las omisiones, tienen importancia relativa si, tanto individualmente como en su sumatoria, podría razonablemente esperarse que influyan en las decisiones pertinentes de los que serán los usuarios, decisiones que se toman a base de la materia a evaluar. La consideración de la importancia relativa por parte del profesional es un asunto de juicio profesional, y está afectada por la percepción del profesional de la necesidad común de información de los que serán los usuarios tomados todos ellos como un grupo. En este contexto, es razonable que el profesional asuma que los que serán los usuarios:

- a. Poseen un razonable conocimiento de la materia a evaluar, y una disposición a estudiar la materia a evaluar con razonable diligencia;
- b. Entienden que la materia a evaluar se mide o evalúa y se examina bajo apropiados niveles de importancia relativa y poseen un entendimiento de cualquier concepto de importancia relativa incluido en los criterios;
- c. Entienden cualquier incertidumbre inherente involucrada en la medición o evaluación de la materia a evaluar, y;
- d. Toman decisiones razonables a base de la materia a evaluar tomada como un todo.

A menos que el trabajo haya sido diseñado para cumplir con particulares necesidades de información de usuarios específicos, el posible efecto de las representaciones incorrectas para dichos usuarios específicos, cuyas necesidades de información pueden variar ampliamente, normalmente, no se consideran.

A18. Los factores cualitativos pueden incluir los siguientes:

- La interacción entre, y la importancia relativa de, varios aspectos de la materia a evaluar, tales como numerosos indicadores de desempeño.
- La redacción elegida para la materia a evaluar que se expresa en forma narrativa, por ejemplo, la redacción elegida no omite ni distorsiona la información.
- Las características de la presentación adoptada para la materia a evaluar cuando los criterios aplicables permiten variaciones en dicha presentación.

- La naturaleza de una representación incorrecta, por ejemplo, la naturaleza de las desviaciones observadas en la operación de un control cuando la parte responsable afirma que el control es efectivo.
- Si una representación incorrecta afecta el cumplimiento de leyes o regulaciones.
- En el caso de informes periódicos sobre la materia a evaluar, si el efecto de un ajuste que afecte información actual o histórica de la materia a evaluar o que sea probable que afecte información futura de la materia a evaluar.
- Si una representación incorrecta es el resultado de una acción intencional o no intencional.
- Si una representación incorrecta es significativa de acuerdo al entendimiento del profesional por conocidas y anteriores comunicaciones a los usuarios, por ejemplo, en relación con el resultado esperado de la medición o evaluación de la materia a evaluar.
- Si una representación incorrecta se relaciona con la relación entre la parte responsable y la parte contratante, si fueren distintas, o con la relación con otras partes.

A19. Los factores cuantitativos se relacionan con la magnitud de las representaciones incorrectas respecto de los montos informados para aquellos aspectos de la materia a evaluar, si hubiere alguno, que están:

- Expresados numéricamente, o;
- De otro modo relacionados con valores numéricos (por ejemplo, el número de desviaciones observadas en el funcionamiento de un control cuando el examen contempla la efectividad de dicho control).

A20. Cuando solo factores cuantitativos son aplicables, la planificación del trabajo únicamente detecta representaciones incorrectas significativas individuales, pasando por alto el hecho que la sumatoria de aquellas representaciones incorrectas no significativas individuales puede causar que la materia a evaluar se encuentre representada incorrectamente de manera significativa. Al aplicar la importancia relativa a elementos de la materia a evaluar, por lo general, esto no será un simple cálculo mecánico e involucrará ejercer juicio profesional. Estará afectada por el entendimiento del profesional de la materia a evaluar y de la parte responsable, actualizados durante la realización de los procedimientos de evaluación de riesgos, y de la consideración de la naturaleza y alcance de las representaciones incorrectas identificadas en trabajos de atestiguación anteriores.

A21. Los criterios pueden analizar el concepto de importancia relativa dentro del contexto de la preparación y presentación de la materia a evaluar y en consecuencia proporcionar un marco de referencia para el profesional al considerar la importancia relativa en el trabajo. Aún, cuando los criterios puedan analizar la importancia relativa en diferentes términos, el concepto de importancia relativa generalmente incluye los asuntos analizados en los párrafos A15 al A20 de esta Sección AT. Si los criterios no incluyen un análisis del concepto de importancia relativa, los mencionados párrafos le proporcionan al profesional un marco de referencia.

Identificar riesgos de representaciones incorrectas significativas (Ver párrafo 18)

A22. Mucho del trabajo del profesional al formarse una opinión consiste en obtener y evaluar evidencia. Los procedimientos para obtener dicha evidencia pueden incluir inspección, observación, confirmación, recalcado, reprocesamiento y procedimientos analíticos, a menudo combinados, de algún modo, además de incluir indagaciones.

A23. En algunos casos, una Sección AT específica puede incluir requerimientos que afecten la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos. Por ejemplo, una Sección AT puede describir la naturaleza o el alcance de algunos procedimientos específicos a realizarse en un tipo particular de trabajo. Aún, en dichos casos, la determinación de la exacta naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos es un asunto de juicio profesional y variará de un trabajo a otro.

Responder a los riesgos evaluados y obtener evidencia (Ver párrafo 20)

A24. Las respuestas generales para tratar los riesgos evaluados de representación incorrecta significativa de la materia a evaluar o de la afirmación, pueden incluir los siguientes aspectos:

- Enfatizar en el equipo de trabajo la necesidad de mantener escepticismo profesional;
- Asignar empleados con mayor experiencia o aquellos con destrezas especializadas o utilizar especialistas;
- Proporcionar mayor supervisión;
- Incorporar elementos adicionales de imprevisibilidad en la selección de procedimientos posteriores a ser realizados, y;
- Realizar cambios en la naturaleza, oportunidad o alcance de los procedimientos (por ejemplo, realizando procedimientos al final del período en lugar de a una fecha intermedia o modificando la naturaleza de los procedimientos para obtener mayor evidencia persuasiva).

A25. La evaluación de los riesgos de representación incorrecta significativa de la materia a evaluar o de la afirmación está afectada por el entendimiento del profesional del ambiente de control. Un ambiente de control efectivo le puede permitir al profesional tener una mayor confianza en el control interno y en la evidencia generada internamente por la entidad y, así, por ejemplo, permitir que el profesional realice algunos procedimientos en una fecha intermedia en lugar del final del período. Sin embargo, deficiencias en el ambiente de control tienen el efecto contrario, por ejemplo, el profesional puede responder a un ambiente de control inefectivo, de los siguientes modos:

- Realizar más procedimientos al final del período en lugar de a una fecha intermedia;
- Obtener una mayor cantidad de evidencia por medio de procedimientos distintos a los de las pruebas de controles, y;
- Aumentar el número de localidades que se incluyan en el alcance del examen.

Procedimientos posteriores

Procedimientos analíticos realizados en respuesta a la evaluación de riesgos (Ver párrafo 27)

A26. Es importante tener un entendimiento de los propósitos de los procedimientos analíticos y de las limitaciones de estos procedimientos analíticos. Por consiguiente, se requiere de juicio profesional por parte del profesional al identificar las relaciones y tipos de datos que se utilizan, así como, también, respecto de las conclusiones alcanzadas cuando los montos registrados se comparan con las expectativas.

A27. Los procedimientos analíticos contemplan comparaciones de las expectativas desarrolladas por el profesional con los montos registrados o con los ratios o relaciones desarrollados para esos montos registrados. El profesional desarrolla dichas expectativas al identificar y al utilizar relaciones plausibles que se espera razonablemente que existan, a base: (a) del entendimiento de la materia a evaluar por parte del profesional; (b) de las prácticas aplicadas por la parte responsable para medir, reconocer y registrar la materia a evaluar y, si fuere aplicable; (c) de la industria en la que opera la entidad.

Muestreo (Ver párrafo 31)

A28. Guías profesionales internacionales, tal como, por ejemplo, las emitidas por AICPA: “Muestreo en Auditoría” (“*The AICPA Audit Guide Audit Sampling*”), podrían proporcionar guías para aplicar los conceptos de esta Sección AT, cuando un profesional realice procedimientos de atestiguación.

Fraude, leyes y regulaciones (Ver párrafo 33)

A29. Al responder a un fraude o a una sospecha de fraude que se identifique durante el transcurso del trabajo, si las leyes, regulaciones o normas éticas lo permitan, puede ser apropiado que el profesional, por ejemplo:

- Analice el asunto con la(s) parte(s) responsable(s).
- Solicite a la parte responsable consultar a una tercera parte, apropiadamente calificada, tal como el asesor legal de la entidad o a un organismo regulador.
- Considere las implicancias del asunto en relación con otros aspectos del trabajo, incluyendo la evaluación de riesgos realizada por el profesional y la fiabilidad de las representaciones escritas obtenidas de la parte responsable.
- Obtenga asesoría legal sobre las consecuencias de los diferentes cursos de acción.
- Se comunique con terceros (por ejemplo, con un organismo regulador).
- Se retire del trabajo.

A30. Las acciones mencionadas en el párrafo A29 de esta Sección AT pueden, también, ser apropiadas en respuesta a un incumplimiento o a la sospecha de un incumplimiento de leyes y de regulaciones que se haya identificado durante el transcurso del trabajo. Puede ser apropiado describir el asunto en un párrafo separado en el informe del profesional, a menos que el profesional:

- a. Esté impedido por la parte responsable de obtener suficiente y apropiada evidencia para evaluar si el incumplimiento, que pueda ser significativo para la materia a evaluar, haya, o sea probable que ocurra, en cuyo caso se aplican los párrafos 68.a y 77 de esta Sección AT, o;
- b. Concluya que el incumplimiento resulta en una representación incorrecta significativa de la materia a evaluar, en cuyo caso, se aplica el párrafo 68.b de esta Sección AT.

Modificación de la evaluación de riesgos (Ver párrafo 34)

A31. El profesional puede tomar conocimiento de información que difiere significativamente de aquella que se utilizó como base para la determinación de los procedimientos planificados. En la medida, que el profesional realice los procedimientos planificados, la evidencia que se obtenga puede causar que el profesional realice procedimientos adicionales. Dichos procedimientos pueden

incluir el solicitar a la parte responsable que examine el asunto identificado por el profesional, y, si fuere apropiado, realizar los ajustes a la materia a evaluar.

- A32. El profesional puede tomar conocimiento de algún(os) asunto(s) que lleve(n) al profesional a considerar que la materia a evaluar pueda, de manera significativa, estar representada incorrectamente cuando, por ejemplo, realiza procedimientos analíticos y el profesional identifica una fluctuación o una relación que sea inconsecuente con otra información pertinente o que difiera significativamente de las expectativas.

Evaluar la fiabilidad de la información preparada por la entidad (Ver párrafo 35)

- A33. La información fiable es suficientemente exacta e íntegra.
- A34. Obtener evidencia acerca de la exactitud e integridad de la información producida por la entidad, puede lograrse, concurrentemente, al procedimiento presente que se aplica a la información si tal evidencia es parte integral del mismo procedimiento. En otras situaciones, el profesional puede haber obtenido evidencia de la exactitud e integridad de dicha información al probar los controles sobre la preparación y mantenimiento de la información. Sin embargo, en algunas situaciones, el profesional puede determinar qué procedimientos adicionales son necesarios.

Utilizar el trabajo de un especialista del profesional

Integrar el trabajo de un especialista del profesional (Ver párrafo 38.a)

- A35. Se pueden realizar trabajos de examen sobre un amplio rango de materias a evaluar que requieren de destrezas y conocimientos especializados que van más allá de aquellos que posee el profesional y por el que se utiliza el trabajo de un especialista del profesional. En algunas situaciones, se realizarán consultas al especialista del profesional para obtener el consejo sobre un único asunto, pero en la medida en que aumente el nivel de importancia del trabajo del especialista del profesional, en el contexto del trabajo, lo más probable es que el especialista trabajará como parte de un equipo multidisciplinario compuesto de especialistas en la materia a evaluar y de otro personal de atestiguación. En la medida que más integrado esté el trabajo del especialista en cuanto a naturaleza, oportunidad y alcance con el esfuerzo del trabajo general, más importante se torna el mantener una efectiva comunicación bidireccional entre el especialista del profesional y de otro personal de atestiguación. La efectiva comunicación bidireccional facilita una adecuada integración del trabajo del especialista con el trabajo de otros en el trabajo.
- A36. Cuando se vaya a utilizar el trabajo de un especialista del profesional, puede ser apropiado realizar algunos de los procedimientos requeridos por el párrafo 36 de esta Sección AT en la etapa de aceptación o de retención del trabajo. Esto es especialmente indicado cuando el trabajo del especialista del profesional se utilizará en las etapas preliminares del trabajo, por ejemplo, durante la planificación inicial y en la evaluación del riesgo.

Las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma del profesional (Ver párrafo 38.e)

A37. Los equipos de trabajo tienen derecho a confiar en el sistema de control de calidad de su propia firma, a menos que exista información de parte de la firma o de otras partes que sugieran lo contrario. El grado de confianza variará según sean las circunstancias y puede afectar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos del profesional, respecto de asuntos tales como los siguientes:

- Competencia y capacidades, por medio del reclutamiento y programas de entrenamiento.
- La evaluación del profesional de la objetividad del especialista interno del profesional (Los especialistas internos del profesional se encuentran sujetos a los requerimientos éticos pertinentes, incluyendo aquellos correspondientes a independencia).
- La evaluación del profesional de lo adecuado del trabajo del especialista interno del profesional (Por ejemplo, los programas de entrenamiento de la firma pueden proporcionarles a los especialistas internos del profesional un entendimiento apropiado de la interrelación de sus conocimientos con el proceso de obtención de evidencia. La confianza en que dicho entrenamiento y otros procesos de la firma, tal como los protocolos para determinar el alcance del trabajo de los especialistas internos del profesional, puedan afectar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos del profesional para evaluar lo adecuado del trabajo del especialista del profesional).
- Adhesión a los requerimientos legales y regulatorios, a través de procesos de monitoreo.
- Acuerdos con el especialista del profesional.

Esta confianza no reduce la responsabilidad del profesional para cumplir con los requerimientos de esta Sección AT.

La competencia, capacidades y objetividad del especialista del profesional (Ver párrafo 36.a)

A38. La información respecto de la competencia, capacidad y objetividad del especialista del profesional puede provenir de una amplia variedad de fuentes, tales como las siguientes:

- Experiencia personal con trabajos anteriores de ese especialista.

- Reuniones de análisis con ese especialista.
- Reuniones de análisis con otros profesionales u otros quienes estén familiarizados con el trabajo de ese especialista.
- Conocimiento de las calificaciones de ese especialista, sus membresías e inscripciones en gremios o asociaciones profesionales o en asociaciones industriales, licencia de práctica o de ejercicio profesional u otras formas de reconocimiento profesional externo.
- Libros y artículos publicados por ese especialista.
- Las políticas y procedimientos de control de calidad de la entidad.

A39. Aunque el especialista del profesional no requiera de la misma competencia que posee el profesional en la realización de todos los aspectos de un trabajo de examen, un especialista del profesional cuyo trabajo se utiliza, puede requerir de un conocimiento suficiente de las Secciones AT pertinentes que le permitan a ese especialista relacionar el trabajo que se le está asignando con el objetivo del trabajo.

A40. La evaluación de lo significativo de las amenazas a la objetividad y de si existe la necesidad de protecciones puede depender del rol del especialista del profesional y de lo significativo del trabajo del especialista dentro del contexto del trabajo. Pueden existir algunas circunstancias en que las protecciones no puedan reducir las amenazas a un nivel aceptable, por ejemplo, si, en un trabajo de examen, el especialista del profesional es una persona que ha tenido un rol significativo en la medición, evaluación o revelación de la materia a evaluar.

A41. Cuando se evalúa la objetividad del especialista externo del profesional, puede ser pertinente:

- Indagar con la(s) parte(s) apropiada(s) sobre cualesquier intereses o relaciones que la(s) parte(s) apropiada(s) tengan con el especialista externo del profesional que pueda afectar la objetividad del especialista.
- Analizar con ese especialista cualquier protección aplicable, incluyendo cualquier requerimiento profesional que se le aplique al mencionado especialista y evaluar si las protecciones son adecuadas para reducir las amenazas a un nivel aceptable. Los intereses y relaciones que pueden ser pertinentes en el análisis con el especialista del profesional incluyen, los siguientes:
 - Intereses financieros.
 - Relaciones comerciales y personales.

- Prestación de otros servicios por parte del especialista, incluyendo los de la organización, en caso, que el especialista externo sea una organización.

En algunos casos, también, puede ser apropiado que el profesional obtenga una representación escrita del especialista externo del profesional referente a cualquier interés o relación con la(s) parte(s) apropiada(s) de los cuales tenga conocimiento el especialista.

Obtener un entendimiento del área de conocimientos específicos del especialista del profesional (Ver párrafo 36.b)

A42. Los aspectos del área de conocimientos específicos del especialista del profesional, pertinentes al entendimiento del profesional, pueden incluir los siguientes aspectos:

- Si el área de conocimientos específicos del especialista tiene áreas de especialidad que sean pertinentes al trabajo.
- Si se aplican normas profesionales u otras normas y si requerimientos legales o regulatorios son aplicables.
- Cuáles supuestos y métodos, incluyendo modelos, cuándo éstos sean aplicables, se utilizan por parte del especialista del profesional y si éstos son generalmente aceptados dentro del área de conocimientos específicos de dicho especialista y apropiados en las circunstancias del trabajo.
- La naturaleza de los datos internos y externos o de la información que utiliza el especialista del profesional.

Acuerdo con el especialista del profesional (Ver párrafo 36.c)

A43. Los asuntos descritos en el párrafo A37 de esta Sección AT pueden afectar el nivel de detalle y de formalidad del acuerdo entre el profesional y el especialista del profesional, incluyendo de si es apropiado que el acuerdo se realice por escrito. El acuerdo entre el profesional y el especialista externo del profesional, a menudo, se realiza en la forma de una carta de contratación.

Utilizar el trabajo de auditores internos (Ver párrafo 39)

A44. Actividades similares a aquellas efectuadas por una función de auditoría interna pueden ser ejecutadas por funciones con otros títulos o nombres dentro de la entidad. Algunas, o todas, las actividades de una función de auditoría interna también pueden ser externalizadas a un tercero –proveedor de los servicios–. Ni el título o nombre de la función ni de si está efectuado por la propia entidad o por un tercero –proveedor de los servicios– son los únicos determinantes respecto a si el profesional puede o no puede utilizar el trabajo de los auditores internos. Más bien:

es la naturaleza de las actividades, el nivel de la posición dentro de la organización de la función de auditoría interna, y; las políticas y procedimientos pertinentes que respaldan la objetividad de los auditores internos, la competencia de los auditores internos y el enfoque sistemático y disciplinado, los aspectos determinantes, respecto a si el profesional puede o no puede utilizar el trabajo de los auditores internos. Las referencias en esta Sección AT al trabajo de la función de auditoría interna incluyen actividades pertinentes de otras funciones o de terceros – proveedores de los servicios– que poseen estas características.

- A45. Un profesional que planifica utilizar el trabajo de la función de auditoría interna para obtener evidencia, puede encontrar que es efectivo y eficiente analizar la utilización planificada del trabajo de la función de auditoría interna como una base para coordinar actividades.
- A46. El profesional es quien tiene la única responsabilidad por la opinión expresada, y esa responsabilidad no se reduce por la utilización del trabajo de la función de auditoría interna por parte del profesional durante el transcurso del trabajo. La objetividad y competencia de los auditores internos son importantes al determinar si utilizar su trabajo y, si así fuere, la naturaleza y alcance del uso de su trabajo. No obstante, un alto nivel de objetividad no puede compensar un bajo grado de competencia, ni un alto grado de competencia puede compensar un bajo grado de objetividad. Adicionalmente, ni un alto grado de competencia ni un sólido respaldo de la objetividad de los auditores internos, compensa la ausencia de un enfoque sistemático y disciplinado cuando se hace uso del trabajo de la función de auditoría interna.

Evaluar los resultados de los procedimientos (Ver párrafos 45-46)

- A47. Se acumulan las representaciones incorrectas no corregidas durante el trabajo con el propósito de evaluar si, tanto individualmente como en su sumatoria, son significativas cuando el profesional forma su opinión. (Ver también párrafo 59.b)
- A48. “*Claramente insignificante*” no es otra expresión para lo “no significativo”. Los asuntos que sean *claramente insignificantes* serán de un orden totalmente diferente (más pequeño) de magnitud que la importancia relativa y serán asuntos claramente inconsecuentes, si se toman individualmente o en su sumatoria, y si se juzgan por cualquier criterio de tamaño, naturaleza o circunstancias. Cuando exista cualquier incertidumbre respecto a si considerar una o más partidas como *claramente insignificantes*, se considerará que tal asunto no califica como *claramente insignificante*.
- A49. Se requiere de suficiente y apropiada evidencia para respaldar la opinión del profesional y el informe. La evidencia es de naturaleza acumulativa y se obtiene principalmente de los procedimientos realizados durante el transcurso del trabajo. Sin embargo, también, puede incluir información obtenida de otras fuentes tal como los de la realización de trabajos anteriores (a condición, o siempre que el profesional determine que los cambios que han ocurrido desde el trabajo anterior no afectan la

pertinencia de tal evidencia para el trabajo actual) o los procedimientos de control de calidad de una firma para la aceptación y retención de clientes. La evidencia puede provenir de fuentes internas o externas de la(s) parte(s) apropiada(s). Adicionalmente, la información que se puede utilizar como evidencia puede haber sido preparada por un especialista, empleado o contratado por la(s) parte(s) apropiada(s). La *evidencia* comprende tanto la información que respalda y corrobora aspectos de la materia a evaluar, y cualquier otra información que contradiga aspectos de la materia a evaluar. Además, en algunos casos, la ausencia de información (por ejemplo, la negativa de la(s) parte(s) apropiada(s) para proporcionarle al profesional una representación previamente solicitada), se considera por parte del profesional, en consecuencia, también, constitutiva de evidencia.

A50. La suficiencia y lo apropiado de la evidencia se encuentran interrelacionados. La suficiencia de la evidencia se mide por la cantidad de evidencia. La cantidad requerida de evidencia se encuentra afectada por los riesgos de representación incorrecta significativa y también por la calidad de dicha evidencia.

A51. Lo *apropiado de la evidencia* se mide por la calidad de la evidencia. Esto es, su pertinencia y fiabilidad al proporcionar respaldo a la opinión del profesional. La fuente y la naturaleza de la evidencia influyen en su fiabilidad, y depende de las circunstancias individuales bajo las cuales se obtiene. Se pueden hacer generalizaciones sobre la fiabilidad de distintas clases de evidencia. Sin embargo, tales generalizaciones se encuentran sujetas a excepciones importantes. Aún, cuando la evidencia se obtenga de fuentes externas o no relacionadas a la parte responsable, pueden existir circunstancias que podrían afectar su fiabilidad. Por ejemplo, la evidencia obtenida de una fuente externa independiente puede no ser fiable si la fuente no está del todo informada o en pleno conocimiento del tema. Mientras se reconozca que pueden existir excepciones, las siguientes generalizaciones sobre la fiabilidad de la evidencia pueden ser útiles de ser realizadas:

- Es más fiable la evidencia cuando ésta se obtiene de fuentes independientes y externas a la(s) parte(s) apropiada(s).
- Es más fiable la evidencia que se genera internamente cuando los respectivos controles son efectivos.
- Es más fiable la evidencia obtenida directamente por el profesional (por ejemplo, la observación de la aplicación de un control), que la evidencia obtenida indirectamente o por inferencia (por ejemplo, indagaciones respecto de la aplicación de un control).
- Es más fiable la evidencia cuando existe en la forma de un documento, sea que este esté en papel, medios electrónicos o en otro medio (por ejemplo, el acta o la minuta de una reunión redactada en el mismo instante de la

reunión, es normalmente más fiable que una representación verbal posterior de aquello que fuera analizado en tal reunión).

- Es más fiable la evidencia proporcionada por documentos originales que la evidencia proporcionada por copias, facsímiles, o documentos que han sido fotografiados, digitalizados, o de otra manera transformados en formato electrónico, cuya fiabilidad puede depender de los controles para su preparación y mantención.

A52. La evidencia obtenida de fuentes diferentes o de naturalezas diferentes, normalmente, proporcionan mayor seguridad que la evidencia de partidas consideradas individualmente. Además, obtener evidencia de diferentes fuentes o de naturalezas diferentes, puede indicar que una partida individual de evidencia no es fiable. Por ejemplo, al corroborar información obtenida de una fuente independiente de la parte responsable se puede aumentar la seguridad del profesional al obtener una representación de la parte responsable. A la inversa, cuando se obtiene evidencia de una fuente que no sea consecuente con aquella obtenida de otra fuente, el profesional determinará los procedimientos adicionales necesarios para resolver la inconsecuencia.

A53. La consideración de si se ha obtenido suficiente y apropiada evidencia sobre la cual basar la opinión del profesional, es un asunto de juicio profesional.

Considerar hechos posteriores y hechos descubiertos con posterioridad (Ver párrafos 48 y 49)

A54. Para ciertas Secciones AT sobre materias a evaluar específicas, se han desarrollado requerimientos específicos y guías de aplicación respectivas, para hechos posteriores, para la realización del trabajo y para la emisión del informe.

A55. Los procedimientos que un profesional puede realizar para identificar hechos posteriores, incluyen indagaciones y considerar la siguiente información:

- Aquella incluida en informes pertinentes emitidos durante el período posterior por auditores internos, otros profesionales u organismos reguladores.
- Aquella obtenida a través de otros trabajos profesionales para la entidad.

A56. Si la parte responsable se niega a revelar un hecho posterior para el cual sea necesaria su revelación, para evitar que los usuarios del informe sean inducidos a error, las acciones apropiadas que el profesional puede tomar, incluyen las siguientes:

- Revelar el hecho en el informe del profesional y modificar la opinión del profesional.

- Retirarse del trabajo.

A57. Después de la fecha de emisión del informe del profesional, el profesional puede tomar conocimiento de hechos que, si el profesional hubiera conocido en esa fecha, hubieran causado que el profesional modificara su informe. En tales circunstancias, el profesional efectuaría la determinación de si esos hechos existían a la fecha del informe del profesional y, si así fuere, de si las personas quienes actualmente están utilizando, o probablemente utilizarán el informe del profesional y de la materia a evaluar o la afirmación relacionada, les atribuirían importancia a esos hechos. Esto puede incluir el análisis del asunto con la(s) parte(s) apropiada(s) y solicitar la cooperación de la(s) parte(s) apropiada(s) en cualquier investigación o acción adicional que pueda ser necesaria. Las acciones específicas que la(s) parte(s) apropiada(s) y el profesional puedan tomar en un caso particular, pueden variar según sean las circunstancias. Se puede dar consideración, entre otras cosas, al tiempo transcurrido desde la fecha de emisión del informe del profesional y si es inminente la emisión de un informe posterior. El profesional puede tener que realizar procedimientos adicionales considerados necesarios para determinar si la materia a evaluar o la afirmación requieren de modificación y de si el informe previamente emitido continúa siendo apropiado.

A58. Dependiendo de las circunstancias, el profesional puede determinar que es necesario que la(s) parte(s) apropiada(s) notifique(n) la situación a las personas que actualmente utilizan, o probablemente utilizarán, el informe del profesional y quienes atribuirían importancia a los hechos. Este puede ser el caso, por ejemplo, cuando:

- a. El informe del profesional ya no sea fiable, debido a que la materia a evaluar o la afirmación necesita de una modificación o que el profesional no pueda determinar que la modificación sea necesaria, y;
- b. La emisión de un informe posterior no sea inminente.

Si la(s) parte(s) apropiada(s) falla(n) y no toman las medidas necesarias para impedir que se confíe en el informe del profesional, el curso de acción del profesional dependerá de sus derechos y obligaciones legales y éticos. Por consiguiente, el profesional puede considerar apropiado recurrir a una asesoría legal antes de efectuar cualquier revelación de la situación. La revelación de la situación directamente por parte del profesional puede incluir una descripción de la naturaleza del asunto y de su efecto en la materia a evaluar o la afirmación y en el informe del profesional, evitando realizar comentarios respecto de la conducta o de las motivaciones de cualquier persona.

Representaciones escritas (Ver párrafos 50-51, 52.e y 56.a)

A59. La confirmación escrita de representaciones verbales reduce la posibilidad de malentendidos entre el profesional y la parte responsable. La(s) persona(s) a

quien(es) el profesional le(s) solicita representaciones escritas, normalmente, será(n) un miembro(s) de la Administración superior o de los encargados del Gobierno Corporativo, dependiendo de, por ejemplo, la estructura de la administración y de gobierno corporativo de la(s) parte(s) responsable(s), las que pueden variar en cada entidad, reflejando factores tales como las características del tamaño y de la propiedad de la entidad.

- A60. Las representaciones de la parte responsable no pueden reemplazar a otra evidencia que el profesional razonablemente podría esperar que esté disponible. Aunque las representaciones escritas proporcionan evidencia, no proporcionan por sí mismas, suficiente y apropiada evidencia respecto de cualquiera de los asuntos de las que ellas traten. Además, el hecho que el profesional haya recibido representaciones escritas fiables no afecta la naturaleza o el alcance de otra evidencia obtenida por el profesional.
- A61. Un análisis de lo que se consideró un efecto significativo sobre la materia a evaluar o la afirmación puede incluirse, en forma explícita, en la carta de representación en términos cualitativos o cuantitativos.
- A62. Normalmente, se incluye un resumen de las representaciones incorrectas que no han sido corregidas en, o adjunto, a la representación escrita.
- A63. Algunas de las Secciones AT no le permiten al profesional realizar procedimientos alternativos descritos en los párrafos 51 y 56.a de esta Sección AT (realizar indagaciones a la parte responsable y restringir el uso del informe del profesional).

Representaciones escritas solicitadas, pero no proporcionadas o no fiables (Ver párrafos 55-56)

- A64. En la situación analizada en el párrafo 55 de esta Sección AT, la negativa de proporcionar tal evidencia en la forma de representaciones escritas constituye una limitación en el alcance de un examen suficiente para impedir una opinión sin modificaciones y puede ser suficiente para provocar que el profesional se retire del trabajo.
- A65. Aún, cuando, la parte responsable proporcione respuestas verbales a los asuntos mencionados en el párrafo 50 de esta Sección AT, el profesional puede encontrar apropiado considerar si existen inquietudes significativas sobre la competencia, integridad, valores éticos, o diligencia de aquellos que proporcionan las respuestas verbales o si las respuestas verbales son, de otro modo, no fiables y el efecto potencial, si hubiere alguno, sobre el informe del profesional.
- A66. El párrafo 10 de esta Sección AT ofrece una excepción al requerimiento de una afirmación escrita cuando la parte contratante no es la parte responsable. Sin embargo, debido a que la afirmación es la representación que se requiere en el párrafo 50.a de esta Sección AT, la aplicación de dicho párrafo 56.a requiere que el profesional obtenga una afirmación verbal cuando no obtiene una afirmación

escrita. El párrafo 56.b de esta Sección AT es aplicable cuando la parte responsable no proporciona una afirmación, ni escrita ni verbal.

Otra información (Ver párrafo 57)

A67. Puede ser apropiado tomar acciones adicionales si el profesional identifica una inconsecuencia significativa o toma conocimiento de una representación incorrecta significativa de los hechos, incluyendo, por ejemplo, los siguientes:

- Solicitar a la(s) parte(s) apropiada(s) que consulte(n) con un tercero calificado, tal como el asesor legal de la(s) parte(s) apropiada(s).
- Obtener asesoría legal sobre las consecuencias de los diferentes cursos de acción.
- Si es necesario o se permite, la comunicación con terceros (por ejemplo, con un organismo regulador).
- Describir la inconsecuencia significativa en el informe del profesional.
- Retirarse del trabajo cuando tal retiro sea posible bajo las leyes o regulaciones aplicables.

A68. La otra información no incluye información incluida en el(los) sitio(s) web de la(s) parte(s) apropiada(s). Los sitios web son una manera para distribuir información y no son, en sí mismos, documentos para los propósitos del párrafo 57 de esta Sección AT.

Descripción de los criterios (Ver párrafo 58)

A69. La descripción de los criterios en los cuales se basa la materia a evaluar o la afirmación, es de particular importancia, cuando existan diferencias significativas entre distintos criterios, al considerar cómo asuntos particulares pueden tratarse en la materia a evaluar.

A70. Una descripción de los criterios que indique que la materia a evaluar se prepara de acuerdo con (o a base de) determinados criterios, es apropiado únicamente si la materia a evaluar cumple con todos los requerimientos pertinentes de dichos criterios los cuales se encuentran vigentes.

Formarse una opinión (Ver párrafos 59-60)

A71. El juicio profesional del profesional respecto de las consideraciones de lo que constituye suficiente y apropiada evidencia se afecta por factores tales como los siguientes:

- La significancia de una potencial representación incorrecta y la probabilidad de que tendrá un efecto significativo, tanto individualmente como en su sumatoria, con otras potenciales representaciones incorrectas, sobre la materia a evaluar.
- La efectividad de las respuestas de la parte responsable para tratar los riesgos conocidos.
- La experiencia ganada durante anteriores trabajos de examen o de revisión, en relación con potenciales representaciones incorrectas similares.
- Los resultados de los procedimientos realizados, incluyendo si dichos procedimientos identificaron representaciones incorrectas específicas.
- La fuente y fiabilidad de la información disponible.
- Lo persuasiva que sea la evidencia.
- El conocimiento del profesional de la parte responsable y de su entorno.

A72. Un trabajo de examen es un proceso acumulativo y repetitivo. A medida que el profesional realiza los procedimientos planificados, la evidencia obtenida puede provocar que el profesional modifique la naturaleza, oportunidad o alcance de otros procedimientos planificados. El profesional puede tomar conocimiento de información que difiere significativamente de aquella sobre la cual se basaron las evaluaciones de riesgos y los procedimientos planificados, por ejemplo:

- El alcance de las representaciones incorrectas que detecta el profesional es mayor que lo esperado. (Esto puede alterar el juicio del profesional respecto de la fiabilidad de específicas fuentes de información).
- El profesional puede tomar conocimiento de discrepancias en la información pertinente o de evidencia conflictiva o faltante.
- Los procedimientos realizados hacia el final del trabajo pueden indicar la existencia de un riesgo de representación incorrecta significativa, no reconocido previamente. En tales circunstancias, el profesional puede tener que re-evaluar los procedimientos planificados.

A73. Al efectuar la evaluación requerida en el párrafo 60 de esta Sección AT, el profesional puede considerar si revelaciones adicionales son necesarias para describir la materia a evaluar, la afirmación o los criterios. Revelaciones adicionales pueden incluir, por ejemplo,

- Los métodos de medición o evaluación utilizados cuando los criterios permiten escoger entre distintos métodos;

- Interpretaciones significativas realizadas al aplicar los criterios en las circunstancias del trabajo;
- Hechos posteriores, dependiendo de su naturaleza y significancia, y;
- Si ha habido cualesquier cambios en los métodos utilizados para la medición o la evaluación.

A74. El párrafo 60 de esta Sección AT no requiere que el profesional determine si la presentación revela todos los asuntos relacionados con la materia a evaluar, la afirmación o los criterios o todos los asuntos que los usuarios pueden considerar al tomar decisiones basadas en la presentación.

Preparar el informe del profesional (Ver párrafos 61-62)

A75. Se pueden malinterpretar las formas verbales y otras formas de expresar una opinión, sin el respaldo de un informe del profesional escrito. Por esta razón, el profesional no puede informar verbalmente o por medio de símbolos bajo lo dispuesto por las *Normas de Atestiguación*, sin que antes también haya proporcionado un informe por escrito que esté fácilmente disponible cuando se quiera que se proporcione un informe verbal o que se utilice un informe con símbolos. Por ejemplo, un símbolo podría estar electrónicamente vinculado a un informe por escrito en internet.

A76. Esta Sección AT no requiere de un formato estandarizado para la emisión de un informe para todos los trabajos de examen. En vez de esto, se identifican los elementos básicos que se incluyen en el informe del profesional. Los informes de examen se hacen a la medida de las circunstancias específicas del trabajo. El profesional puede utilizar encabezamientos o títulos, números de párrafos, artefactos tipográficos (por ejemplo, ennegrecer el texto), y otros mecanismos para realzar la claridad y legibilidad del informe de examen.

A77. Todas las siguientes opciones para la emisión de informes, están disponibles para el profesional, excepto cuando existan las circunstancias descritas en el párrafo 79 de esta Sección AT:

<i>El informe del profesional puede indicar que el profesional examinó:</i>	<i>y</i>	<i>expresa una opinión sobre:</i>
La materia a evaluar		La materia a evaluar
La afirmación de la parte responsable		La afirmación de la parte responsable
La afirmación de la parte responsable		La materia a evaluar

Contenido del informe del profesional

Título (Ver párrafo 63.a)

A78. Un título que indique que el informe del profesional es el informe de un profesional independiente (por ejemplo, “Informe del Profesional Independiente” o “Informe del Contador Independiente”), el que afirma que el profesional ha cumplido todos los requerimientos éticos pertinentes con respecto a la independencia y, por ende, distingue el informe del profesional independiente, de otros informes emitidos por terceros.

Criterios (Ver párrafo 63.d)

A79. El informe del profesional puede incluir los criterios, o hacer referencia a ellos, si se incluyen en la materia a evaluar o en la afirmación o si, de otro modo, están fácilmente disponibles. Puede ser pertinente en las circunstancias del caso, revelar la fuente de los criterios o los asuntos pertinentes analizados en el párrafo A73 de esta Sección AT.

Responsabilidades pertinentes (Ver párrafo 63.e)

A80. Identificar las respectivas responsabilidades informa a los que serán los usuarios que la parte responsable es responsable por la materia a evaluar y el rol del profesional es expresar, en forma independiente, una opinión sobre tal materia evaluar.

A81. El profesional puede querer ampliar el análisis de la responsabilidad de la parte responsable, por ejemplo, indicar que la parte responsable es responsable por la preparación y presentación de la materia a evaluar de acuerdo con (o a base de) los criterios, incluyendo el diseño, implementación y mantención del control interno para prevenir, o detectar y corregir, representaciones incorrectas de la materia a evaluar, debido a fraude o error.

Declaración sobre la materia a evaluar y los criterios (Ver párrafo 63.f[ii]1)

A82. El lenguaje descrito en el párrafo 63.f.(ii).(1) de esta Sección AT puede necesitar modificación para reflejar la naturaleza de la materia a evaluar y de los criterios para el trabajo. Ejemplos del lenguaje que cumple con los requerimientos de dicho párrafo 63.f.(ii).(1) incluyen los siguientes: “obtener una seguridad razonable con respecto a si:

- La entidad mantuvo un control interno efectivo sobre la materia a evaluar, a base de los criterios, en todos sus aspectos significativos.”
- La materia a evaluar se presenta de acuerdo con (o a base de) los criterios aplicables, en todos sus aspectos significativos.”
- La materia a evaluar logra los objetivos, en todos sus aspectos significativos.” (Por ejemplo, cuando los objetivos son los criterios).

- La materia a evaluar se presenta razonablemente, en todos sus aspectos significativos, a base de los criterios.” (El juicio profesional respecto de la razonabilidad de la presentación de la materia a evaluar se relaciona respecto de si la medición, reconocimiento, presentación y revelación de todas las partidas significativas en la presentación de la materia a evaluar logran una presentación razonable).

Descripción de la naturaleza de un trabajo de examen (Ver párrafo 63.g)

A83. En la descripción de la naturaleza de un trabajo de examen, se puede declarar, por ejemplo, que:

- Un examen incluye realizar procedimientos para obtener evidencia sobre la materia a evaluar y que la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos seleccionados dependen del juicio del profesional, incluyendo una evaluación de los riesgos de representaciones incorrectas significativas de la materia a evaluar, si es debido a fraude o error.
- Un examen también incluye examinar evidencia respecto de la materia a evaluar o la afirmación.
- Al realizar una evaluación de los riesgos de representación incorrecta significativa, el profesional consideró y obtuvo un conocimiento del control interno pertinente a la materia a evaluar para diseñar procedimientos que son apropiados en las circunstancias, pero no con el propósito de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno. Por consiguiente, no se expresa tal tipo de opinión.

A84. El profesional puede decidir describir en forma más amplia, la responsabilidad del profesional, por ejemplo:

- Realizar procedimientos para obtener evidencia basada en la evaluación del riesgo de representación incorrecta significativa, si la materia a evaluar está presentada de acuerdo con (o a base de) los criterios.
- Obtener un conocimiento del control interno sobre la materia a evaluar.

A85. Se puede solicitar a un profesional que proporcione en una sección separada del informe del profesional, una descripción de los procedimientos realizados y los resultados de los mismos al respaldar la opinión del profesional. Los siguientes factores son pertinentes cuando se determina si incluir tal descripción en el informe:

- Si es posible que tal descripción reste importancia a la opinión general del profesional o si provoca que usuarios del informe malentiendan la opinión.

- Si las partes que formulan tal solicitud tienen una apropiada necesidad de negocio o una base razonable (por ejemplo, se requiere que las partes especificadas mantengan y monitoreen controles que abarquen o dependan de controles que son la materia de un examen y, por ende, requieren información sobre las pruebas de los controles para permitirles tener una base para concluir que han cumplido con los requerimientos impuestos a estas partes).
- Si las partes tienen conocimiento de la naturaleza y de la materia a evaluar del trabajo y experiencia al utilizar tal información en los informes.
- Si los procedimientos realizados por el profesional se relacionan directamente con la materia a evaluar del trabajo.

Al agregar los procedimientos realizados y los correspondientes resultados en una sección separada en el informe de examen puede aumentar el potencial que el informe será malentendido cuando se tome fuera del contexto del conocimiento de las partes solicitantes. Este potencial de aumento en el riesgo de malentender el informe puede llevar al profesional a agregar un párrafo de uso restringido al informe del profesional.

Limitaciones inherentes (Ver párrafo 63.h)

A86. En algunos casos, una Sección AT requiere identificar limitaciones inherentes específicas. Por ejemplo, la Sección AT 305, *Información Financiera Prospectiva*, requiere que el informe del profesional incluya una declaración indicando que los resultados pronosticados pueden no lograrse.⁽⁴⁾ Para implementar tal requerimiento, el informe de examen del profesional, ejemplo ilustrativo para un pronóstico de la Sección AT 305, declara textualmente lo siguiente: “Normalmente, existirán diferencias entre los resultados pronosticados y los resultados reales obtenidos, debido a que los hechos y circunstancias con frecuencia no ocurren según lo esperado y esas diferencias pueden ser significativas”.⁽⁵⁾ Cuando no está explícitamente requerido por una Sección AT, la identificación en el informe de limitaciones inherentes queda a juicio del profesional.

Opinión (Ver párrafo 63.i)

A87. La opinión del profesional puede redactarse en los términos de la materia a evaluar y de los criterios (por ejemplo, “En nuestra opinión, la planilla de retornos sobre inversiones de la Compañía XYZ por el año terminado el 31 de diciembre de 20XX está de acuerdo con [o a base de] los criterios ABC detallados en la Nota 1, en todos sus aspectos significativos”), o en términos de una afirmación realizada por la parte responsable (por ejemplo, “En nuestra opinión, la afirmación de la Administración

⁽⁴⁾ Ver párrafo 32.i de la Sección AT 305, *Información Financiera Prospectiva*.

⁽⁵⁾ Ver ejemplo 1 en párrafo A43 de la Sección AT 305.

que la planilla adjunta de retornos sobre inversiones de la Compañía XYZ por el año terminado el 31 de diciembre de 20XX está de acuerdo con [o a base de] los criterios ABC detallados en la Nota 1, está razonablemente presentada, en todos sus aspectos significativos”).

A88. El lenguaje de la opinión del profesional descrito en el párrafo 63.i.(i) de esta Sección AT puede requerir modificaciones para reflejar la naturaleza de la materia a evaluar y de los criterios para el trabajo. Ejemplos de una redacción del lenguaje que cumple con los requerimientos descritos en dicho párrafo 63.i.(i), incluyen los siguientes:

- La entidad mantiene un efectivo control interno sobre la materia a evaluar, en todos sus aspectos significativos, a base de los criterios.
- La materia a evaluar se presenta de acuerdo con (o a base de) los criterios, en todos sus aspectos significativos.
- La materia a evaluar logra los objetivos en todos sus aspectos significativos (cuando los objetivos son los criterios).
- La materia a evaluar está exenta de representaciones incorrectas significativas a base de los criterios.
- La materia a evaluar está presentada razonablemente, en todos sus aspectos significativos, a base de los criterios. (El juicio profesional respecto de la razonabilidad de la presentación de la materia a evaluar se relaciona respecto de si la medición, reconocimiento, presentación y la revelación de todas las partidas significativas en la presentación de la materia a evaluar logran una presentación razonable).

A89. Un único informe puede cubrir más de un aspecto de una materia a evaluar o de una afirmación sobre la materia a evaluar. Cuando este sea el caso, el informe del profesional puede incluir opiniones separadas o conclusiones sobre cada aspecto de la materia a evaluar o de la afirmación (por ejemplo: (a) un nivel de examen sobre algunos aspectos o afirmaciones y un nivel de revisión sobre otros aspectos o afirmaciones, o; (b) una opinión sin modificaciones sobre algunos aspectos o afirmaciones y una opinión modificada sobre otros aspectos o afirmaciones).

A90. El profesional puede informar sobre la materia a evaluar o una afirmación en múltiples fechas o cubriendo múltiples períodos durante los cuales los criterios han cambiado (por ejemplo, un informe de un profesional sobre información comparativa). Los criterios están claramente descritos cuando identifican los criterios por cada período y cómo han cambiado de un período al siguiente. Si los criterios por la fecha y el período actual han cambiado desde una fecha o período anterior, los cambios en los criterios pueden ser significativos para los usuarios del informe. De ser así, los criterios y el hecho que ellos han cambiado, pueden ser

revelados en la presentación de la materia a evaluar, en la afirmación escrita o en el informe, aún, si no se presenta la materia a evaluar por el período anterior.

Lugar (Ver párrafo 63.k)

A91. En Chile, el lugar o localidad es la ciudad de la oficina emisora. En otro país, puede ser la ciudad y el país.

Fecha (Ver párrafo 63.l)

A92. Incluir la fecha del informe del profesional informa a los que serán los usuarios que el profesional ha considerado el efecto sobre la materia a evaluar y sobre el informe, de hechos que ocurrieron hasta esa fecha.

A93. Debido a que la opinión del profesional es con respecto a la materia a evaluar o a la afirmación, y la materia a evaluar o la afirmación es de responsabilidad de la parte responsable, el profesional no está en condición de concluir que se ha obtenido suficiente y apropiada evidencia sino hasta que obtenga todos los elementos que la materia a evaluar o la afirmación comprenden, incluyendo cualquier nota(s) correspondiente(s), cuando fuere aplicable, que haya(n) sido preparada(s), y cuando la parte responsable haya aceptado su responsabilidad por los mismos.

Párrafo de uso restringido (Ver párrafos 10, 50, 64 y 65.b-c)

A94. Un informe del profesional para el que no se apliquen las condiciones del párrafo 64 de esta Sección AT, no tiene que incluir una alerta que restrinja su uso. No obstante, no hay nada en las *Normas de Atestiguación* que se oponga a que un profesional incluya una alerta parecida en cualquier informe del profesional o comunicación escrita de otro profesional.

A95. Un informe del profesional que incluya la alerta requerida por el párrafo 64 de esta Sección AT que restringe el uso del informe, puede incluirse en un documento que a su vez incluya un informe del profesional que se destine para uso general. En tales circunstancias, no se verá afectada la utilización del informe de uso general.

A96. Un profesional también puede emitir un único informe del profesional combinado que incluya: (a) un informe del profesional que incluye una alerta que restringe su uso, requerido por el párrafo 64 de esta Sección AT y; (b) un informe destinado para uso general. Si se diferencian claramente esos dos tipos de informes dentro del informe combinado, por ejemplo, por el uso de títulos o encabezamientos apropiados, la alerta que restringe el uso del informe del profesional puede limitarse al informe que la requiere por parte de dicho párrafo 64. En tales circunstancias, no se verá afectada la utilización del informe de uso general.

A97. Las representaciones escritas requeridas por el párrafo 50 de esta Sección AT incluyen una afirmación. Si la parte contratante no es la parte responsable y la parte responsable proporciona una afirmación verbal en vez de una afirmación escrita, el

párrafo 64.c de esta Sección AT pide una alerta que restrinja el uso del informe del profesional, únicamente, a la parte contratante.

- A98. El profesional puede identificar las partes especificadas al nombrarlas, al hacer referencia a un listado que incluya a dichas partes o al identificar la clase de dichas partes, por ejemplo, “todos los clientes de la Compañía XYZ durante una parte o todo el período comprendido desde el 1° de enero de 20XX hasta el 31 de diciembre de 20XX”. El profesional determina el método de identificación de las partes especificadas.
- A99. En algunos casos, los criterios utilizados para medir o evaluar la materia a evaluar, pueden estar diseñados para un propósito específico. Por ejemplo, un organismo regulador puede requerir, en algunas entidades, la utilización de criterios específicos diseñados para propósitos regulatorios. Para evitar malentendidos, el profesional alerta a los usuarios del informe sobre este hecho y que, por ende, el informe está destinado solamente para ser de información y uso de las partes especificadas.
- A100. La alerta que restringe el uso del informe del profesional está diseñada para evitar malentendidos relacionados al uso del informe del profesional, particularmente si el informe del profesional se considera fuera del contexto en el que sería utilizado. Un profesional puede considerar informar a la parte responsable, y, si fuere diferente, a la parte contratante o a otras partes especificadas, que el informe del profesional no se destina para el uso de ningún otro que no sean las partes especificadas incluidas en el informe del profesional. El profesional puede, en relación a establecer los términos del trabajo, llegar a un entendimiento con la parte responsable o, si ésta fuere distinta, con la parte contratante respecto a que el uso del informe del profesional estará restringido, pudiendo obtener el acuerdo de la parte responsable que la parte responsable y las partes especificadas no distribuirán dicho informe del profesional a partes distintas de las identificadas en el informe. El profesional no es responsable por controlar, y no puede controlar, la distribución del informe del profesional con posterioridad al de su emisión.
- A101. En algunos casos, se requiere que un informe del profesional de uso restringido sea presentado a organismos reguladores, haciéndose disponible al público en general como registro público. Adicionalmente, un organismo regulador, como parte de su responsabilidad de supervisión de una entidad, puede requerir el acceso a un informe de uso restringido en el que no esté mencionado como una parte especificada.

Referencia al especialista del profesional (Ver párrafo 67)

- A102. El profesional es quien tiene la única responsabilidad por la opinión que expresa y dicha responsabilidad no se reduce por el uso, de parte del profesional, del trabajo de un especialista del profesional.

Opiniones modificadas (Ver párrafos 68, 70 y 74)

A103. Los tres tipos de opiniones modificadas son una opinión con salvedades, una opinión adversa y una abstención de opinión. La decisión respecto del tipo de opinión modificada que sea apropiada, depende de los siguientes aspectos:

- a. La naturaleza del asunto que da origen a la modificación (esto es, si la materia a evaluar del trabajo está de acuerdo con, [o a base de] los criterios, en todos sus aspectos significativos, o; en el caso de no poder obtener suficiente y apropiada evidencia, pueden existir representaciones incorrectas significativas).
- b. El juicio del profesional sobre lo invasivo de los efectos, o de los efectos posibles, del asunto sobre la materia a evaluar del trabajo.

A104. Un profesional puede expresar una opinión sin modificaciones, únicamente, cuándo se ha realizado el trabajo de acuerdo a *Normas de Atestiguación*. Tales normas no se habrán cumplido si el profesional no ha podido aplicar todos los procedimientos que el profesional haya considerado necesarios en las circunstancias.

A105. El término *invasivo* describe los efectos sobre la materia a evaluar de las representaciones incorrectas, o los posibles efectos sobre la materia a evaluar de las representaciones incorrectas, si hubiere alguna, que no hayan sido detectadas debido a que no se pudo obtener suficiente y apropiada evidencia. Los efectos invasivos sobre la materia a evaluar son aquellos que, a juicio del profesional:

- a. No se limitan a aspectos específicos de la materia a evaluar;
- b. Si están limitados, representan, o podrían representar, una proporción substancial de la materia a evaluar, o;
- c. En relación a las revelaciones, son fundamentales para la comprensión por parte de los que serán los usuarios, de la materia a evaluar.

A106. La siguiente tabla ejemplifica cómo el juicio profesional sobre la naturaleza del asunto que origina la modificación y de lo invasivo que son sus efectos, o posibles efectos, sobre la materia a evaluar, afecta el tipo de informe del profesional a ser emitido:

Naturaleza del asunto que origina la modificación	Juicio profesional respecto de lo invasivo que son los efectos, o los posibles efectos, sobre la materia a evaluar	
	<i>Significativo, pero no invasivo</i>	<i>Significativo e invasivo</i>
Limitación en el alcance. No se puede obtener suficiente y apropiada evidencia.	Opinión con salvedad	Abstención de opinión
La materia a evaluar tiene representaciones incorrectas significativas.	Opinión con salvedad	Opinión adversa

A107. Una limitación en el alcance puede surgir de:

- a. Circunstancias fuera del control de la(s) parte(s) apropiada(s). Por ejemplo, la documentación que el profesional considera necesaria de inspeccionar podría haber sido destruida involuntariamente;
- b. Circunstancias asociadas con la naturaleza u oportunidad del trabajo del profesional. Por ejemplo, un proceso físico que el profesional considera necesario de observar, puede haber ocurrido antes de iniciar el trabajo del profesional, o;
- c. Limitaciones impuestas por la parte responsable o por la parte contratante al profesional que, por ejemplo, puedan impedirle al profesional efectuar un procedimiento que el profesional considera necesario en las circunstancias. Limitaciones de este tipo pueden tener otras implicancias en el trabajo, tal como la consideración, de parte del profesional, de riesgos de representaciones incorrectas significativas y de la aceptación y retención del trabajo.

A108. No poder obtener representaciones escritas de la parte responsable, normalmente, resultaría en una limitación en el alcance. Sin embargo, cuando la parte contratante no es la parte responsable, el párrafo 51 de esta Sección AT le permite al profesional realizar indagaciones a la parte responsable y si las respuestas verbales de la parte responsable le permiten al profesional concluir que el profesional tiene suficiente y apropiada evidencia para formarse una opinión sobre la materia a evaluar, el párrafo 56.a de esta Sección AT indica que esta situación no produciría una limitación en el alcance. Además, dicho párrafo 56.a requiere que, en estas circunstancias, se incluya un párrafo de alerta que restrinja el uso del informe, únicamente, para la parte contratante.

A109. La decisión del profesional de emitir una opinión con salvedades, abstenerse de opinar o retirarse del trabajo a causa de una limitación en el alcance, depende de la evaluación del efecto del (de los) procedimiento(s) omitido(s) sobre la capacidad del profesional para emitir una opinión. Esta evaluación estará afectada por la naturaleza y magnitud de los potenciales efectos de los asuntos en cuestión, y de su importancia para la materia a evaluar o para la afirmación.

A110. El no poder realizar un procedimiento específico no se constituye en una limitación al alcance si el profesional obtiene suficiente y apropiada evidencia al realizar procedimientos alternativos.

Negativa de la parte responsable a proporcionar una afirmación escrita (Ver párrafo 84)

A111. El siguiente es un ejemplo de la revelación requerida por el párrafo 84 de esta Sección AT:

Las *Normas de Atestiguación* emitidas por el Colegio de Contadores de Chile A.G. requieren que solicitemos una declaración escrita de [*identificar la parte responsable*] mencionando que [*identificar la materia a evaluar*] que examinamos, ha sido medida o evaluada con exactitud. Solicitamos que [*identificar la parte responsable*] nos proporcionara una declaración escrita, pero [*identificar la parte responsable*] se negó a hacerla.

- A112. El informe del profesional analizado en el párrafo 84 de esta Sección AT, es apropiado sólo cuándo el trabajo es informar sobre sobre la materia a evaluar, pero no es apropiado para un informe sobre una afirmación. Al informar sobre una afirmación, se requiere que el profesional obtenga una afirmación escrita de la parte responsable.
- A113. Si la negativa de la parte responsable a proporcionar representaciones escritas al profesional, provoca que el profesional concluya que existe una limitación al alcance y, por consiguiente, modifica o se abstiene de opinar, el profesional no necesita restringir el uso del informe del profesional, pero se requiere por el párrafo 69 de esta Sección AT que se describa el asunto que origina la opinión modificada. El párrafo A94 de esta Sección AT indica, sin embargo, que no le está impedido al profesional restringir el uso de cualquier informe.

Responsabilidades de comunicación (Ver párrafos 85-86)

- A114. Otros asuntos que pueden ser apropiados para comunicar a la parte responsable o, si fuere distinta, a la parte contratante, incluyen el sesgo en la medición, evaluación o revelación de la materia a evaluar. (Ver párrafo 85)
- A115. El deber profesional de mantener la confidencialidad de la información del cliente puede impedir que el profesional informe a una tercera parte además de la parte responsable y, si fuera distinta, de la parte contratante el incumplimiento identificado, o su sospecha, con leyes o regulaciones que no se relacione con la materia a evaluar. No obstante, las responsabilidades del profesional pueden variar dependiendo de la jurisdicción, y, en ciertas circunstancias, el deber de confidencialidad puede ser sobre-pasado por ley, o los tribunales. En las circunstancias siguientes, puede existir un deber de informar a partes que no son de la entidad:
- En respuesta a una orden de un tribunal.
 - En cumplimiento con requerimientos para exámenes de entidades que reciben ayuda financiera de una agencia gubernamental.

Debido a conflictos potenciales con las obligaciones éticas y legales del profesional sobre confidencialidad que pueden ser complejos, el profesional puede recurrir a un asesor legal antes de analizar tal incumplimiento con partes fuera de la entidad. (Ver párrafo 86)

A116. Si el profesional realiza un trabajo de examen de acuerdo con *Normas de Auditoría Gubernamentales*, puede que se requiera que el profesional informe además del cumplimiento de leyes, regulaciones y estipulaciones de los acuerdos de contratos o de subsidios, como parte del examen. También, se puede requerir que el profesional comunique instancias de incumplimiento a un apropiado cuerpo de supervisión o agencia de financiamiento.

Documentación (Ver párrafo 87)

A117. La documentación incluye un registro del razonamiento del profesional sobre todos los hallazgos y temas significativos que requieren ejercer juicio profesional y de las respectivas conclusiones. La existencia de preguntas difíciles sobre principios o juicio profesional, exige que la documentación incluya los hechos pertinentes conocidos por el profesional en el momento de llegar a una conclusión.

A118. No es necesario ni es práctico documentar cada asunto considerado o cada juicio profesional ejercido durante el trabajo. Además, no es necesario, que el profesional documente separadamente (tal como en una lista de chequeo, por ejemplo) el cumplimiento con asuntos cuyo cumplimiento está demostrado en documentos incluidos en el archivo del trabajo. Igualmente, el profesional no necesita incluir en el archivo del trabajo, borradores de papeles de trabajo ya eliminados por otros definitivos, notas que indiquen razonamientos preliminares o incompletos, copias anteriores de documentos corregidos por errores tipográficos u otros, y duplicados de documentos.

A119. Al ejercer su juicio profesional en la evaluación del alcance de la documentación que se preparará y retendrá, el profesional puede considerar aquello que sea necesario para proporcionar una comprensión del trabajo realizado y de las principales bases para las decisiones tomadas para que otro profesional experimentado que no posea experiencia previa con el trabajo, lo entienda.

A120. Normalmente, la documentación incluye un registro de:

- Temas que se identifican en relación al cumplimiento de los requerimientos éticos pertinentes y cómo éstos se resolvieron.
- Conclusiones sobre el cumplimiento de los requerimientos de independencia que corresponden al trabajo y de cualquier análisis pertinente con la entidad del profesional que respalde dichas conclusiones.
- Conclusiones realizadas respecto de la aceptación y retención de las relaciones con el cliente y con trabajos de atestiguación.
- La naturaleza y alcance de las consultas realizadas durante el transcurso del trabajo, y de las respectivas conclusiones resultantes.

A121. Anexo: Ejemplos ilustrativos de informes del profesional del examen

Los ejemplos ilustrativos de los informes de examen del profesional de este Anexo cumplen con los correspondientes requerimientos de emisión de informes descritos en los párrafos 61 al 84 de esta Sección AT. Un profesional puede utilizar una redacción y lenguaje alternativos en la preparación de un informe de examen, siempre que tal redacción y lenguaje cumplan con los correspondientes requerimientos de los mencionados párrafos 61 al 84. Los criterios para la evaluación de la materia a evaluar de los ejemplos ilustrativos 1-3 y 5-6 se determinaron, por parte del profesional, cómo adecuados, y se encuentran disponibles para todos los usuarios del informe, entonces, dichos informes del profesional pueden ser para uso general. Los criterios para evaluar la materia a evaluar del ejemplo ilustrativo 4 son los adecuados, pero, únicamente, se encuentran a disposición de las partes especificadas, entonces, el uso de este informe se restringe a las partes especificadas quiénes, ya sea, participaron en la determinación de los criterios o puede presumirse que tienen un conocimiento adecuado de los criterios. (Ver párrafo 65 de esta Sección AT para la información a incluirse en un párrafo separado del informe cuando se incluye una alerta que restringe el uso del informe y el párrafo 66 de esta Sección AT para el contenido de ese párrafo cuando el trabajo se realiza también de acuerdo a *Normas de Auditoría Gubernamentales*).

Ejemplo ilustrativo 1: Informe de examen del profesional sobre una materia a evaluar; Opinión sin modificación

El siguiente es un ejemplo ilustrativo de un informe de examen del profesional, en el cual el profesional ha examinado la materia a evaluar y emite un informe sobre la materia a evaluar.

Informe del Profesional Independiente

(Destinatario apropiado)

Hemos examinado *[identificar la materia a evaluar, por ejemplo, la planilla adjunta de retornos de la inversión de la Compañía XYZ por el año terminado al 31 de diciembre de 20XX]*. La Administración de la Compañía XYZ es responsable por *[identificar la materia a evaluar, por ejemplo, la presentación de la planilla de retornos de la inversión]* de acuerdo con (o a base de) *[identificar los criterios, por ejemplo, los criterios ABC indicados en Nota 1]*. Nuestra responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre *[identificar la materia a evaluar, por ejemplo, la planilla de retornos de la inversión]* a base de nuestro examen.

Nuestro examen fue efectuado de acuerdo con *Normas de Atestiguación* emitidas por el Colegio de Contadores de Chile A.G.. Tales normas requieren que planifiquemos y realicemos el examen con el objeto de lograr un razonable grado de seguridad que *(identificar la materia a evaluar, por ejemplo, la planilla de retornos de la inversión)* está presentada de acuerdo con (o a base de) los criterios, en todos sus aspectos significativos. Un examen comprende efectuar procedimientos para obtener evidencia sobre *(identificar la materia a evaluar, por ejemplo, la planilla de retornos de la inversión)*. La naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos seleccionados dependen de nuestro juicio profesional, incluyendo una evaluación de los riesgos de representación incorrecta significativa de *[identificar la materia a evaluar, por ejemplo, la planilla de retornos de la inversión]*, ya sea, debido a fraude o error. Consideramos que la evidencia que obtuvimos es suficiente y apropiada para proporcionarnos una base razonable para nuestra opinión.

(Se incluye una descripción de las limitaciones inherentes significativas, si hubiere alguna, relacionadas con la medición o evaluación de la materia a evaluar bajo los criterios).

(Pueden incluirse párrafos adicionales para enfatizar ciertos asuntos relacionados con el trabajo de atestiguación o la materia a evaluar).

En nuestra opinión, *[identificar la materia a evaluar, por ejemplo, la planilla adjunta de retornos de la inversión de la Compañía XYZ por el año terminado al 31 de diciembre de 20XX o la planilla de retornos de la inversión mencionada en el primer párrafo]*, se presenta de acuerdo con (o a base de) *(identificar los criterios, por ejemplo, los criterios ABC indicados en Nota 1)*, en todos sus aspectos significativos.

[Nombre y firma manual o impresa del profesional y si corresponde, el nombre de la firma o empresa a la cual pertenece el profesional].

[Lugar y fecha].

Ejemplo ilustrativo 2: Informe de examen del profesional sobre una afirmación; Opinión sin modificación

El siguiente es un ejemplo ilustrativo de un informe de examen del profesional, en el cual el profesional ha examinado la afirmación de la parte responsable y está emitiendo el informe sobre esa afirmación.

Informe del Profesional Independiente

(Destinatario apropiado)

Hemos examinado la afirmación de la Administración de Compañía XYZ que [*identificar la afirmación, la que incluye la materia a evaluar y los criterios, por ejemplo, la planilla adjunta de retornos de la inversión de la Compañía XYZ por el año terminado al 31 de diciembre de 20XX está presentada de acuerdo con (o a base de) los criterios ABC indicados en Nota 1*]. La Administración de la Compañía XYZ es responsable por su afirmación. Nuestra responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre la afirmación de la Administración a base de nuestro examen.

Nuestro examen fue efectuado de acuerdo con *Normas de Atestiguación* emitidas por el Colegio de Contadores de Chile A.G.. Tales normas requieren que planifiquemos y realicemos el examen con el objeto de lograr un razonable grado de seguridad que la afirmación de la Administración está presentada razonablemente, en todos sus aspectos significativos. Un examen comprende efectuar procedimientos para obtener evidencia sobre la afirmación de la Administración. La naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos seleccionados dependen de nuestro juicio profesional, incluyendo una evaluación de los riesgos de representación incorrecta significativa de la afirmación de la Administración, ya sea, debido a fraude o error. Consideramos que la evidencia que obtuvimos es suficiente y apropiada para proporcionarnos una base razonable para nuestra opinión.

(Se incluye una descripción de las limitaciones inherentes significativas, si hubiere alguna, relacionadas con la medición o evaluación de la materia a evaluar bajo los criterios).

(Pueden incluirse párrafos adicionales para enfatizar ciertos asuntos relacionados con el trabajo de atestiguación o la materia a evaluar).

En nuestra opinión, la afirmación de la Administración que [*identificar la afirmación, la que incluye la materia a evaluar y los criterios, por ejemplo, la planilla adjunta de retornos de la inversión de la Compañía XYZ por el año terminado al 31 de diciembre de 20XX se presenta de acuerdo con [o a base de] los criterios ABC indicados en Nota 1*], se presenta razonablemente, en todos sus aspectos significativos.

[Nombre y firma manual o impresa del profesional y si corresponde, el nombre de la firma o empresa a la cual pertenece el profesional].

[Lugar y fecha].

Ejemplo ilustrativo 3: Informe de examen del profesional en que el profesional examina la afirmación de la Administración e informa directamente sobre la materia a evaluar; Opinión sin modificación

El siguiente es un ejemplo ilustrativo de un informe de examen del profesional, en el cual el profesional ha examinado la afirmación de la parte responsable y emite un informe directamente sobre la materia a evaluar.

Informe del Profesional Independiente

(Destinatario apropiado)

Hemos examinado la afirmación de la Administración de Compañía XYZ que [*identificar la afirmación, la que incluye la materia a evaluar y los criterios, por ejemplo, la planilla adjunta de retornos de la inversión de la Compañía XYZ por el año terminado al 31 de diciembre de 20XX que se presenta de acuerdo con [o a base de] los criterios ABC indicados en Nota 1*"]. La Administración de la Compañía XYZ es responsable por su afirmación. Nuestra responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre [*identificar la materia a evaluar, por ejemplo, la planilla adjunta de retornos de la inversión de la Compañía XYZ por el año terminado al 31 de diciembre de 20XX*] a base de nuestro examen.

Nuestro examen fue efectuado de acuerdo con *Normas de Atestiguación* emitidas por el Colegio de Contadores de Chile A.G.. Tales normas requieren que planifiquemos y realicemos el examen con el objeto de lograr un razonable grado de seguridad que (*identificar la materia a evaluar, por ejemplo, la planilla de retornos de la inversión*) está presentada de acuerdo con [o a base de] los criterios, en todos sus aspectos significativos. Un examen comprende efectuar procedimientos para obtener evidencia sobre (*identificar la materia a evaluar, por ejemplo, la planilla de retornos de la inversión*). La naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos seleccionados dependen de nuestro juicio profesional, incluyendo una evaluación de los riesgos de representación incorrecta significativa de [*identificar la materia a evaluar, por ejemplo, la planilla de retornos de la inversión*], ya sea, debido a fraude o error. Consideramos que la evidencia que obtuvimos es suficiente y apropiada para proporcionarnos una base razonable para nuestra opinión.

(Se incluye una descripción de las limitaciones inherentes significativas, si hubiere alguna, relacionadas con la medición o evaluación de la materia a evaluar bajo los criterios).

(Pueden incluirse párrafos adicionales para enfatizar ciertos asuntos relacionados con el trabajo de atestiguación o la materia a evaluar).

En nuestra opinión, [*identificar la materia a evaluar, por ejemplo, la planilla adjunta de retornos de la inversión de la Compañía XYZ por el año terminado al 31 de diciembre de 20XX o la planilla mencionada en el primer párrafo*] se presenta de acuerdo con (o a base

de) *[identificar los criterios, por ejemplo, los criterios ABC indicados en Nota 1], en todos sus aspectos significativos.*

[Nombre y firma manual o impresa del profesional y si corresponde, el nombre de la firma o empresa a la cual pertenece el profesional].

[Lugar y fecha].

Ejemplo ilustrativo 4: Informe de examen del profesional sobre una materia a evaluar; Opinión sin modificación; El uso del informe está restringido a las partes especificadas

El siguiente es un ejemplo ilustrativo de un informe de examen del profesional, en el cual los criterios son adecuados, pero, únicamente, se encuentran disponibles para las partes especificadas. Por ende, el uso del informe se restringe a las partes especificadas, quiénes, ya sea, participaron al establecer los criterios o se presume tengan una comprensión adecuada de los criterios. El profesional ha examinado la materia a evaluar y está informando sobre dicha materia a evaluar.

Informe del Profesional Independiente

(Destinatario apropiado)

Hemos examinado [*identificar la materia a evaluar, por ejemplo, la cantidad de “widgets” vendidos por la Compañía XYZ a la Compañía ABC (o toneladas de carbón extraídos por la Compañía XYZ..., o; galones de gasolina vendidos en Chile por la Compañía XYZ a la Compañía ABC) durante el año terminado al 31 de diciembre de 20XX*] para determinar si ha sido calculado de acuerdo con (o a base de) [*identificar los criterios, por ejemplo, el acuerdo de fecha (1-1-20XX) entre la Compañía ABC y la Compañía XYZ, tal como se describe más ampliamente en Nota 1*]. La Administración de la Compañía XYZ es responsable por [*identificar la materia a evaluar, por ejemplo, la cantidad de “widgets” vendidos por la Compañía XYZ a la Compañía ABC*]. Nuestra responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre [*identificar la materia a evaluar, por ejemplo, la cantidad de “widgets” vendidos por la Compañía XYZ a la Compañía ABC (o toneladas de carbón extraídos por la Compañía XYZ..., o; galones de gasolina vendidos en Chile por la Compañía XYZ a la Compañía ABC)*] a base de nuestro examen.

Nuestro examen fue efectuado de acuerdo con *Normas de Atestiguación* emitidas por el Colegio de Contadores de Chile A.G.. Tales normas requieren que planifiquemos y realicemos el examen con el objeto de lograr un razonable grado de seguridad respecto a si (*identificar la materia a evaluar, por ejemplo, que la cantidad de “widgets” vendidos, toneladas de carbón extraídos, o; galones de gasolina vendidos*) está de acuerdo con (o a base de) los criterios, en todos sus aspectos significativos. Un examen comprende efectuar procedimientos para obtener evidencia sobre (*identificar la materia a evaluar, por ejemplo, la cantidad de “widgets” vendidos, toneladas de carbón extraídos, o; galones de gasolina vendidos*). La naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos seleccionados dependen de nuestro juicio profesional, incluyendo una evaluación de los riesgos de representación incorrecta significativa, ya sea, debido a fraude o error. Consideramos que la evidencia que obtuvimos es suficiente y apropiada para proporcionarnos una base razonable para nuestra opinión.

(Se incluye una descripción de las limitaciones inherentes significativas, si hubiere alguna, relacionadas con la medición o evaluación de la materia a evaluar bajo los criterios).

(Pueden incluirse párrafos adicionales para enfatizar ciertos asuntos relacionados con el trabajo de atestiguación o la materia a evaluar).

En nuestra opinión, *[identificar la materia a evaluar, por ejemplo, la cantidad de “widgets” vendidos por la Compañía XYZ (o, toneladas de carbón extraídos por la Compañía XYZ..., o; galones de gasolina vendidos en Chile por la Compañía XYZ a la Compañía ABC) durante el año terminado al 31 de diciembre de 20XX]* ha sido calculado de acuerdo con (o a base de) *(identificar los criterios, por ejemplo, el acuerdo de fecha (1-1-20XX) entre la Compañía ABC y la Compañía XYZ, tal como se describe más ampliamente en Nota 1)*, en todos sus aspectos significativos.

Este informe es únicamente para la información y uso exclusivo de *[identificar las partes especificadas, por ejemplo, la Compañía ABC y la Compañía XYZ]* y no pretende ser y no debiera ser utilizado por ninguna otra parte distinta de las partes especificadas.

[Nombre y firma manual o impresa del profesional y si corresponde, el nombre de la firma o empresa a la cual pertenece el profesional].

[Lugar y fecha].

Ejemplo ilustrativo 5: Informe de examen del profesional sobre una materia a evaluar; Opinión con salvedades

El siguiente es un ejemplo ilustrativo de un informe de examen del profesional en la que se expresa una opinión con salvedades debido a que existen condiciones, tanto individualmente como en su sumatoria, que resultan en una o más representaciones incorrectas significativas, pero no invasivas, de la materia a evaluar a base de los criterios (o, en algunos trabajos: desviaciones de, excepciones a, o; instancias de incumplimiento, con los criterios). El profesional ha examinado la materia a evaluar y está informando sobre la materia a evaluar. El párrafo 79 de esta Sección AT indica textualmente que: “Si el profesional ha concluido que existen condiciones que, individualmente, o en su sumatoria, resultan en una o más representaciones incorrectas significativas a base de los criterios, el profesional debiera modificar la opinión y expresar una opinión con salvedades o una opinión adversa, directamente sobre la materia a evaluar, y no sobre la afirmación, aún, cuando la afirmación reconozca la representación incorrecta”.

Informe del Profesional Independiente

(Destinatario apropiado)

Hemos examinado [*identificar la materia a evaluar, por ejemplo, la planilla adjunta de retornos de la inversión de la Compañía XYZ por el año terminado al 31 de diciembre de 20XX*]. La Administración de la Compañía XYZ es responsable por [*identificar la materia a evaluar, por ejemplo, la presentación de la planilla de retornos de la inversión*] de acuerdo con (o a base de) [*identificar los criterios, por ejemplo, los criterios ABC indicados en Nota I*]. Nuestra responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre [*identificar la materia a evaluar, por ejemplo, la planilla de retornos de la inversión*] a base de nuestro examen.

Nuestro examen fue efectuado de acuerdo con *Normas de Atestiguación* emitidas por el Colegio de Contadores de Chile A.G.. Tales normas requieren que planifiquemos y realicemos el examen con el objeto de lograr un razonable grado de seguridad que (*identificar la materia a evaluar, por ejemplo, la planilla de retornos de la inversión*) está presentada de acuerdo con (o a base de) los criterios, en todos sus aspectos significativos. Un examen comprende efectuar procedimientos para obtener evidencia sobre (*identificar la materia a evaluar, por ejemplo, la planilla de retornos de la inversión*). La naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos seleccionados dependen de nuestro juicio profesional, incluyendo una evaluación de los riesgos de representación incorrecta significativa de (*identificar la materia a evaluar, por ejemplo, la planilla adjunta de retornos de la inversión*), ya sea debido a fraude o error. Consideramos que la evidencia que obtuvimos es suficiente y apropiada para proporcionarnos una base razonable para nuestra opinión.

(Se incluye una descripción de las limitaciones inherentes significativas, si hubiere alguna, relacionadas con la medición o evaluación de la materia a evaluar bajo los criterios).

(Pueden incluirse párrafos adicionales para enfatizar ciertos asuntos relacionados con el trabajo de atestiguación o la materia a evaluar).

Nuestro examen reveló la(s) siguiente(s) situación(es) *[revelar la(s) situación(es) que, tanto individualmente como en su sumatoria, resultaron en una representación incorrecta significativa (o desviación) de los criterios]*.

En nuestra opinión, excepto por la representación incorrecta significativa (o desviación de los criterios) descrita en el párrafo anterior, *[identificar la materia a evaluar, por ejemplo, la planilla adjunta de retornos de la inversión mencionada en el primer párrafo]*, se presenta de acuerdo con (o a base de) *(identificar los criterios, por ejemplo, los criterios ABC indicados en Nota 1)*, en todos sus aspectos significativos.

[Nombre y firma manual o impresa del profesional y si corresponde, el nombre de la firma o empresa a la cual pertenece el profesional].

[Lugar y fecha].

Ejemplo ilustrativo 6: Informe de examen del profesional; Profesional contratado para informar sobre una materia a evaluar; Abstención de opinión debido a una limitación en el alcance

El siguiente es un ejemplo ilustrativo de un informe de examen del profesional, en el cual el profesional fue contratado para informar sobre la materia a evaluar, pero se abstiene de opinar debido a una limitación en el alcance. (Ver párrafos 68 al 84 de esta Sección AT para encontrar las guías respecto de cómo informar cuándo existe una limitación en el alcance).

Informe del Profesional Independiente

(Destinatario apropiado)

Fuimos contratados para examinar [*identificar la materia a evaluar, por ejemplo, la planilla adjunta de retornos de la inversión de la Compañía XYZ por el año terminado al 31 de diciembre de 20XX*], de acuerdo con (o a base de) [*identificar los criterios, por ejemplo, los criterios ABC indicados en Nota 1*]. La Administración de la Compañía XYZ es responsable por [*identificar la materia a evaluar, por ejemplo, la planilla de retornos de la inversión*]. Nuestra responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre [*identificar la materia a evaluar, por ejemplo, la planilla de retornos de la inversión*] a base de la realización del examen de acuerdo con *Normas de Atestiguación* emitidas por el Colegio de Contadores de Chile A.G..

[La primera frase del informe del profesional ha sido modificada para indicar: “Fuimos contratados para examinar”, en lugar de: “Hemos examinado”. Las normas que aplican cuándo el profesional realiza un examen se identifican al final de la segunda frase en el segundo párrafo del informe].

[El informe debiera omitir las siguientes declaraciones:

- Indicar cuáles son las normas requeridas para el profesional.
- Indicar que el profesional considera que la evidencia obtenida es suficiente y apropiada para proporcionar una base razonable para la opinión del profesional.
- Describir la naturaleza de un trabajo de examen].

[Incluir un párrafo que describa las limitaciones en el alcance].

Debido a la limitación en el alcance de nuestro trabajo descrito en el párrafo anterior, el alcance de nuestro trabajo no fue suficiente para permitirnos expresar, y no expresamos, una opinión respecto a si *[identificar la materia a evaluar, por ejemplo, la planilla adjunta de retornos de la inversión de la Compañía XYZ por el año terminado al 31 de diciembre de 20XX o la planilla de retornos de la inversión mencionada en el primer párrafo]* está presentada de acuerdo con (o a base de) *[identificar los criterios, por ejemplo, los criterios ABC indicados en Nota 1]*, en todos sus aspectos significativos.

[Nombre y firma manual o impresa del profesional y si corresponde, el nombre de la firma o empresa a la cual pertenece el profesional].

[Lugar y fecha].