

SECCIÓN AT 210

TRABAJOS DE REVISIÓN

La presente Sección AT 210, *Trabajos de Revisión*, 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 210, deroga total y completamente a la anterior Sección AT 101 en las partes correspondientes a trabajos de revisión, 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 revisión	5-7
Acordar los términos del trabajo	8-10
Solicitar una afirmación escrita	11
Planificar y realizar el trabajo	12-13
Importancia relativa al planificar y realizar el trabajo	14
Procedimientos a realizar	15-18
Procedimientos analíticos	19-20
Indagaciones y otros procedimientos de revisión	21-22
Fraude, leyes y regulaciones	23-24
Información incorrecta, incompleta o que de otro modo es insatisfactoria	25-26
Utilizar el trabajo de un especialista del profesional o auditores internos	27
Evaluar los resultados de los procedimientos de revisión	28-30
Considerar hechos posteriores y hechos descubiertos con posterioridad	31-32
Representaciones escritas	33-37
Representaciones escritas solicitadas, pero no proporcionadas o no fiables	38-39
Otra información	40
Descripción de los criterios	41
Formarse una conclusión	42-43
Preparar el informe del profesional	44-45
Contenido del informe del profesional	46-49
Referencia al especialista del profesional	50
Conclusiones modificadas	51-58
Negativa de la parte responsable a proporcionar una afirmación escrita	59-60
Responsabilidades de comunicación	61
Documentación	62-64

CONTENIDO

Párrafos

Guía de aplicación y otro material explicativo

Realizar un trabajo de revisión	A1-A2
Acordar los términos del trabajo	A3-A4
Solicitar una afirmación escrita	A5-A8
Planificar y realizar el trabajo	A9-A13
Importancia relativa al planificar y realizar el trabajo	A14-A19
Procedimientos a realizar	A20-A26
Procedimientos analíticos	A27-A29
Indagaciones y otros procedimientos de revisión	A30
Fraude, leyes y regulaciones	A31-A32
Evaluar los resultados de los procedimientos de revisión	A33-A37
Considerar hechos posteriores y hechos descubiertos con posterioridad	A38-A42
Representaciones escritas	A43-A47
Representaciones escritas solicitadas, pero no proporcionadas o no fiables	A48-A49
Otra información	A50-A51
Descripción de los criterios	A52-A53
Formarse una conclusión	A54-A57
Preparar el informe del profesional	A58-A60
Contenido del informe del profesional	A61-A80
Referencia al especialista del profesional	A81
Conclusiones modificadas	A82-A86
Negativa de la parte responsable a proporcionar una afirmación escrita	A87-A88
Responsabilidades de comunicación	A89
Documentación	A90-A93

Anexo: Ejemplos ilustrativos de informes del profesional de la revisión **A94**

SECCIÓN AT 210

TRABAJOS DE REVISIÓN

Introducción

1. Esta Sección AT incluye los requerimientos y guías de aplicación para la realización y emisión de informes de todos los trabajos de revisión. 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 revisión 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 revisión, los objetivos del profesional son los siguientes:
 - a. Obtener una seguridad limitada respecto a si debiera efectuarse cualquier modificación significativa a la materia a evaluar para que ésta esté de acuerdo con (o a base de) los criterios aplicables;
 - b. Expresar una conclusión en un informe escrito respecto de si el profesional tiene conocimiento de cualquier modificación significativa que debiera efectuarse a:
 - i. La materia a evaluar para que ésta esté de acuerdo con (o a base de) los criterios aplicables, o;
 - ii. La afirmación de la parte responsable para que se presente razonablemente, 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 de revisión. La medición de la calidad de la evidencia de revisión, esto es, su pertinencia y fiabilidad al proporcionar respaldo a la conclusión del profesional.

Evidencia de revisión. Información utilizada por el profesional al obtener una seguridad limitada respecto de la cual basar el informe de revisión del profesional.

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

Requerimientos

Realizar un trabajo de revisión

5. Al realizar un trabajo de revisión, el profesional debiera cumplir con esta Sección AT, con la Sección AT 105, y con cualquier otra Sección AT 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)
6. El profesional debiera considerar si la naturaleza de los procedimientos de revisión le permitiría al profesional obtener suficiente y apropiada evidencia de revisión para obtener una seguridad limitada. (Ver párrafo A2)
7. Un profesional no debiera realizar una revisión de las siguientes materias a evaluar: (Ver párrafo A2)
 - a. Información financiera prospectiva;
 - b. Control interno, o;
 - c. Cumplimiento con los requerimientos de leyes, regulaciones, reglas, contratos o subsidios y/o subvenciones, específicos.

Acordar los términos del trabajo

8. 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 de acuerdo escrito. (Ver párrafo A3)
9. 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 A4)

- 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 fueren distintas.
 - e. Una declaración que una revisión es substancialmente menor en alcance que un examen, cuyo objetivo es obtener una seguridad razonable respecto de si la materia a evaluar está de acuerdo con (o a base de) los criterios, en todos sus aspectos significativos, o que la afirmación se presenta razonablemente, en todos sus aspectos significativos, para expresar una opinión, y que, en consecuencia, el profesional no expresará tal tipo de opinión.
 - 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.
10. 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 documentarse.

Solicitar una afirmación escrita

11. 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 59 de esta Sección AT requiere que el profesional se retire del trabajo cuando tal retiro sea posible bajo las leyes y regulaciones 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 60 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 A76)

Planificar y realizar el trabajo

12. El profesional debiera establecer el alcance, oportunidad y dirección del trabajo de revisión y determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos planificados que sean necesarios realizar para lograr los objetivos del trabajo. (Ver párrafos A9-A12)

13. El profesional debiera obtener un entendimiento de la materia a evaluar y de cualquier otra circunstancia del trabajo, suficiente para diseñar y realizar procedimientos que logren los objetivos del trabajo. Dicho entendimiento debiera incluir las prácticas utilizadas para medir, reconocer y registrar la materia a evaluar. (Ver párrafo A13)

Importancia relativa al planificar y realizar el trabajo

14. El profesional debiera considerar la importancia relativa cuando: (Ver párrafos A14-A19)
- Planifique y realice el trabajo de revisión, incluyendo la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos.
 - Evalúe si el profesional tiene conocimiento de cualquier modificación significativa que debiera efectuarse: a la materia a evaluar, para que ésta esté de acuerdo con (o a base de) los criterios, o; a la afirmación, para que esté razonablemente presentada.

Procedimientos a realizar

15. Para obtener una limitada seguridad, el profesional debiera obtener suficiente y apropiada evidencia de revisión para expresar una conclusión con respecto a si cualquier modificación significativa debiera efectuarse: a la materia a evaluar, para que ésta esté de acuerdo con (o a base de) los criterios, o; a la afirmación, para que esté presentada razonablemente.
16. El profesional debiera aplicar su juicio profesional al determinar la naturaleza, oportunidad y alcance específicos de los procedimientos de revisión. A base de:
- a. El conocimiento del profesional de:
 - i. La materia a evaluar y las prácticas utilizadas por la parte responsable para medir, reconocer y registrar la materia a evaluar, y;
 - ii. Las circunstancias del trabajo, y;
 - b. El conocimiento del profesional del riesgo que él, inadvertidamente, pueda dejar de modificar el informe de revisión del profesional cuando la materia a evaluar incluya representaciones incorrectas significativas,

el profesional debiera diseñar y realizar procedimientos analíticos y realizar indagaciones, así como, realizar otros procedimientos, según fuere lo apropiado, para acumular evidencia de revisión al obtener una seguridad limitada, respecto de si se requiere efectuar cualquier modificación para que: la materia a evaluar esté de acuerdo con (o a base de) los criterios, o; la afirmación, para que esté razonablemente presentada.

17. Puede ser que los procedimientos analíticos no sean posibles de realizar cuándo la materia a evaluar se encuentre expresada en términos cualitativos, en vez, de cuantitativos. En estas circunstancias, además de indagaciones, el profesional debiera realizar otros procedimientos que le proporcionen niveles equivalentes de evidencia de revisión. (Ver párrafo A24)
18. El profesional debiera concentrar sus esfuerzos en aquellas áreas dónde el profesional considere que existan mayores riesgos de representaciones incorrectas significativas en la materia a evaluar. (Ver párrafos A25-A26)

Procedimientos analíticos

19. Al diseñar y realizar procedimientos analíticos, el profesional debiera: (Ver párrafos A27-A28):
 - a. Determinar lo apropiado de los procedimientos analíticos específicos para la materia a evaluar, tomando en cuenta el conocimiento que posea el profesional respecto de los riesgos involucrados;
 - 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;
 - c. Desarrollar una expectativa con respecto a las cantidades o ratios registrados.
20. 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: (Ver párrafo A29)
 - a. Indagar con la parte responsable sobre tales diferencias, y;
 - b. Considerar las respuestas a estas indagaciones para determinar si en las circunstancias, es necesario realizar otros procedimientos.

Indagaciones y otros procedimientos de revisión

21. El profesional debiera indagar con la parte responsable respecto de los siguientes aspectos: (Ver párrafo A30)
 - a. Si se ha preparado la materia a evaluar de acuerdo con (o a base de) los criterios.
 - b. Las prácticas utilizadas por la parte responsable para medir, reconocer y registrar la materia a evaluar.

- c. Preguntas que hayan surgido en el transcurso de la aplicación de los procedimientos de revisión.
 - d. Comunicaciones de organismos reguladores u otros, si fuere pertinente.
22. El profesional debiera considerar lo razonable y lo consecuente que sean las respuestas dadas por la parte responsable, a la luz de los resultados de otros procedimientos de revisión y del conocimiento que el profesional tenga de la materia a evaluar, de los criterios y de la parte responsable.

Fraude, leyes y regulaciones

23. El profesional debiera 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.
24. 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 A31-A32)

Información incorrecta, incompleta o que de otro modo es insatisfactoria

25. Durante la realización de los procedimientos de revisión, si el profesional toma conocimiento que la información que ha obtenido es incorrecta, incompleta o, que, de otro modo, es insatisfactoria, el profesional debiera solicitar que la parte responsable considere el efecto de estos asuntos sobre la materia a evaluar y comunique los resultados de su consideración al profesional. El profesional debiera considerar los resultados comunicados al profesional por la parte responsable y el efecto potencial, si hubiere alguno, sobre el informe de revisión del profesional.
26. Si el profesional considera que la materia a evaluar puede estar representada incorrectamente de forma significativa, el profesional debiera realizar procedimientos adicionales suficientes para obtener una seguridad limitada respecto a que no exista cualquier modificación significativa que debiera ser efectuada: a la materia a evaluar, para que ésta esté de acuerdo con (o a base de) los criterios, o; a la afirmación, para que esté razonablemente presentada.

Utilizar el trabajo de un especialista del profesional o auditores internos

27. Cuando el profesional espere utilizar el trabajo de un especialista del profesional o a los auditores internos, el profesional debiera aplicar los requerimientos establecidos

en la Sección AT 205, *Trabajos de Examen* y las correspondientes guías de aplicación, tal como fuere apropiado, para un trabajo de revisión.⁽¹⁾

Evaluar los resultados de los procedimientos de revisión

28. El profesional debiera acumular las representaciones incorrectas identificadas durante el transcurso del trabajo, excluyendo aquellas que sean claramente insignificantes. (Ver párrafos A33-A34)
29. El profesional debiera evaluar la suficiencia y lo apropiado de la evidencia de revisión obtenida en el contexto del trabajo y, si fuere necesario, tratar de obtener evidencia de revisión posterior. El profesional debiera considerar toda la evidencia de revisión pertinente, independientemente, de si esta evidencia parece corroborar o contradecir la medición o evaluación de la materia a evaluar bajo los criterios. (Ver párrafos A35-A37)
30. Si el profesional concluye que la materia a evaluar tiene representaciones incorrectas significativas o si no puede obtener suficiente evidencia de revisión para obtener una limitada seguridad, el profesional debiera considerar las implicancias para la conclusión del profesional mencionadas en los párrafos 51 al 60 de esta Sección AT.

Considerar hechos posteriores y hechos descubiertos con posterioridad

31. 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 revisión 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 A38-A40)
32. El profesional no tiene responsabilidad de realizar cualquier procedimiento después de la fecha del informe del profesional en relación con la materia a evaluar o la afirmación. 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 su informe. (Ver párrafos A41-A42)

⁽¹⁾ Ver párrafos 36-44 de la Sección AT 205, *Trabajos de Examen*.

Representaciones escritas

33. El profesional debiera solicitar representaciones escritas a la parte responsable, en la forma de una carta dirigida al profesional. Las representaciones debieran: (Ver párrafos A43-A46)
- a. Incluir la afirmación de la parte responsable sobre la materia a evaluar a base de los criterios. (Ver párrafo A76)
 - 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 A45)
 - f. Declarar que se le ha entregado al profesional toda la información pertinente y el acceso a ella.
 - g. Si fuere aplicable, declarar que la parte responsable considera que los efectos de las representaciones incorrectas no corregidas no son significativos, individualmente o en su sumatoria, para la materia a evaluar. (Ver párrafo A46)
 - 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.
34. 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 33 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 33. (Ver párrafo A47)
35. 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 A45)
 - f. Tratar otros asuntos que el profesional considere apropiados.
36. 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 de revisión 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.
- 37. 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 conclusión del profesional.

Representaciones escritas solicitadas, pero no proporcionadas o no fiables

- 38. 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:
 - a.* Analizar el asunto con la(s) parte(s) apropiada(s);
 - 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 de revisión en general, y;
 - c.* Si cualesquier de los asuntos no están resueltos a satisfacción del profesional, retirarse del trabajo.
- 39. Cuando la parte contratante no es la parte responsable: (Ver párrafos A47-A49)
 - 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 las indagaciones realizadas, de acuerdo a lo descrito por el párrafo 34 de esta Sección AT, esto es suficiente para que el profesional pueda concluir que tiene suficiente y apropiada evidencia de revisión para formarse una conclusión 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 48 al 49 de esta Sección AT contienen los requerimientos del contenido de un párrafo en este caso).
 - 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 34 de esta Sección AT, existirá una limitación en el alcance y el profesional debiera retirarse del trabajo.

Otra información

40. 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 A50-A51)
- a. Existe una inconsecuencia significativa entre dicha otra información y la materia a evaluar, la afirmación o el informe del profesional, 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

41. 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 A52-A53)

Formarse una conclusión

42. El profesional debiera formarse una conclusión respecto a si el profesional tiene conocimiento de cualquier modificación significativa que debiera efectuarse: a la materia a evaluar, para que ésta esté de acuerdo con (o a base de) los criterios, o; a la afirmación de la parte responsable, para que esté presentada razonablemente. Al formarse dicha conclusión, el profesional debiera evaluar:
- a. La conclusión del profesional con respecto a la suficiencia y a lo apropiado de la evidencia de revisión obtenida, y; (Ver párrafo A54)
 - b. Si las representaciones incorrectas no corregidas, tanto individualmente como en su sumatoria, son significativas. (Ver párrafo A55)
43. El profesional debiera evaluar, a base de la evidencia de revisión 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 A56-A57)

Preparar el informe del profesional

44. El informe del profesional debiera ser emitido por escrito. (Ver párrafos A58-A59)

45. 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 A60)

Contenido del informe del profesional

46. El informe del profesional debiera incluir los siguientes aspectos:
- a. Un título que incluya la palabra “*independiente*”. (Ver párrafo A61)
 - 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 A62)
 - e. Una declaración que identifique:
 - 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; (Ver párrafos A63-A64)
 - ii. La responsabilidad del profesional para expresar una conclusión sobre la materia a evaluar o la afirmación, a base de la revisión del profesional. (Ver párrafo A63)
 - f. Una declaración indicando que:
 - i. La revisión del profesional 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 la revisión para obtener una seguridad limitada respecto de si debiera efectuarse cualquier modificación significativa a:
 - (1) La materia a evaluar para que ésta esté de acuerdo con (o a base de) los criterios (o un lenguaje equivalente relacionado con la materia a evaluar y los criterios, como el lenguaje utilizado en los ejemplos del párrafo A65), o;

- (2) La afirmación de la parte responsable para que se presente razonablemente.
- iii. El alcance de una revisión es substancialmente menor al de un examen, el cual tiene por objetivo lograr una razonable seguridad que la materia a evaluar está de acuerdo con (o a base de) los criterios, en todos sus aspectos significativos, o que la afirmación de la parte responsable se presenta razonablemente, en todos sus aspectos significativos, para expresar una opinión. Por consiguiente, el profesional no expresa tal tipo de opinión.
 - iv. El profesional considera que la revisión le proporciona una base razonable para la conclusión del profesional.
- g. 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 A66)
- h. La conclusión del profesional respecto a si, a base de la revisión, el profesional tiene conocimiento de cualquier modificación significativa que debiera efectuarse a: (Ver párrafos A67-A69)
- i. La materia a evaluar para que ésta esté de acuerdo con (o a base de) los criterios (o un lenguaje equivalente relacionado con la materia a evaluar y los criterios, como el lenguaje utilizado en los ejemplos del párrafo A67), o;
 - ii. La afirmación de la parte responsable para que se presente razonablemente.
- i. La firma manual o impresa del profesional y/o de la empresa o firma a la que pertenece el profesional.
- j. El lugar donde ejerce el profesional. (Ver párrafo A70)
- k. 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 de revisión sobre la cual basar la conclusión 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, en las circunstancias descritas en el párrafo A49 de esta Sección AT). (Ver párrafos A71-A72)

Párrafo de uso restringido

- 47. En las circunstancias siguientes, el informe del profesional debiera incluir una alerta en un párrafo separado que restrinja el uso del informe: (Ver párrafos A73-A76)
 - a. El profesional determina que los criterios utilizados para evaluar la materia a evaluar son apropiados sólo para un número limitado de partes quienes, 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 33, pero si proporciona respuestas verbales a las indagaciones del profesional sobre los asuntos del párrafo 33 de esta Sección AT, tal como se contempla en los párrafos 34 y 39.a de esta Sección AT. En este caso, el uso del informe debiera estar restringido a la parte contratante. (Ver párrafo A76)
- 48. 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 quienes serán los usuarios, y; (Ver párrafo A77)
 - 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 A78-A80)
- 49. Cuando el trabajo sea realizado también de acuerdo a *Normas de Auditoría Gubernamentales*, en vez, de incluir la información descrita en el párrafo 48 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

50. El profesional no debiera hacer referencia al trabajo de un especialista del profesional en el informe del profesional que contenga una conclusión sin modificaciones. (Ver párrafo A81)

Conclusiones modificadas

Representación incorrecta de la materia a evaluar

51. Un profesional contratado para realizar un trabajo de revisión puede tomar conocimiento que la materia a evaluar contiene una representación incorrecta. Si no se corrige la representación incorrecta, el profesional debiera considerar si la salvedad en la conclusión del informe estándar de revisión del profesional es lo adecuado para revelar tal representación incorrecta de la materia a evaluar. (Ver párrafo A82)
52. Cuando el profesional expresa una conclusión con salvedad, el profesional debiera incluir un párrafo separado en el informe del profesional que proporcione una descripción del (de los) asunto(s) que dan lugar a la salvedad.
53. El profesional debiera expresar una conclusión con salvedades cuando los efectos de un asunto son significativos, pero no son invasivos. Una conclusión con salvedades se expresa del siguiente modo: “excepto por los efectos” del asunto respecto del cual se relaciona la salvedad. Cuando los efectos de un asunto son significativos y también son invasivos, el profesional debiera retirarse del trabajo, cuando tal retiro sea posible bajo las leyes y regulaciones aplicables. (Ver párrafo A83)
54. Si el profesional concluye que la representación incorrecta significativa resulta en una conclusión con salvedades, el profesional debiera informar directamente sobre la materia a evaluar, y no sobre la afirmación, aún, cuando la afirmación reconozca dicha representación incorrecta.
55. Si el profesional considera que la conclusión con salvedades en el informe estándar del profesional no es lo adecuado para indicar las representaciones incorrectas de la materia a evaluar, el profesional debiera retirarse del trabajo.
56. La conclusión del profesional sobre la materia a evaluar o sobre la afirmación debiera separarse claramente de cualquier párrafo que enfatice asuntos relacionados con la materia a evaluar o con cualquier otra responsabilidad de informar.
57. Cuando la conclusión está con salvedad, se permite una referencia a un especialista externo cuando dicha referencia sea pertinente para entender la conclusión con salvedad del profesional. El profesional debiera indicar en su informe que dicha referencia no reduce la responsabilidad del profesional por esa conclusión.

Limitaciones en el alcance

58. Si el profesional no puede obtener suficiente y apropiada evidencia de revisión, existe una limitación en el alcance. Cuando una limitación en el alcance existe, el profesional debiera retirarse del trabajo, cuando tal retiro sea posible bajo las leyes y regulaciones aplicables. (Ver párrafos A84-A86)

Negativa de la parte responsable a proporcionar una afirmación escrita

59. Si la parte contratante es la parte responsable, y ésta se niega a proporcionar una afirmación escrita al profesional, según lo requiere el párrafo 11 de esta Sección AT, el profesional debiera retirarse del trabajo, cuando tal retiro sea posible bajo las leyes y regulaciones aplicables.
60. 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 el informe del profesional, el profesional debiera 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 A87-A88)

Responsabilidades de comunicación

61. El profesional debiera comunicar a la parte responsable, fraudes que el conozca o que sospeche y el incumplimiento con leyes o regulaciones, además de representaciones incorrectas no corregidas. Cuando la parte contratante no es la parte responsable, el profesional debiera comunicar, también, esta información a la parte contratante. (Ver párrafo A89)

Documentación

62. El profesional debiera preparar documentación del trabajo que sea suficiente para determinar: (Ver párrafos A90-A93)
- 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 de revisión y la fecha en que se completó dicho trabajo;
 - iii. Las reuniones de análisis con la parte responsable u otros, acerca 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 proporcionará 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 38 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 33 de esta Sección AT, las respuestas verbales de la parte responsable a las indagaciones del profesional sobre los asuntos descritos en dicho párrafo 33, de acuerdo con el párrafo 34 de esta Sección AT, y;
 - vi. Quién revisó el trabajo de revisión realizado y la fecha y el alcance de dicha revisión.
- b. Los resultados de los procedimientos realizados y la evidencia de revisión obtenida.
63. 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.
64. En circunstancias tales como las descritas en el párrafo 32 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, el profesional debiera documentar:
- a. Las circunstancias encontradas;
 - b. Los procedimientos nuevos o adicionales realizados, la evidencia de revisión 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 revisión (Ver párrafos 5-7)

- A1. Por ejemplo, si un profesional revisó la información financiera pro-forma, serían pertinentes la Sección AT 105, esta Sección AT, y la Sección AT 310, *Informes sobre Información Financiera Pro-Forma*.

- A2. Los procedimientos de revisión, generalmente, se limitan a la realización de indagaciones y procedimientos analíticos. En circunstancias en las que el profesional espere que la realización de indagaciones y procedimientos analíticos no proporcionarán la suficiente y apropiada evidencia de revisión, o cuándo la naturaleza de la materia a evaluar no se preste para la aplicación de procedimientos analíticos, el profesional puede realizar otros procedimientos que considere puedan proporcionarle un nivel de seguridad equivalente al que hubiera logrado con la realización de indagaciones y procedimientos analíticos. Si el profesional no puede diseñar otros procedimientos para obtener suficiente y apropiada evidencia de revisión, entonces un trabajo de revisión puede no ser lo apropiado en tales circunstancias.

Acordar los términos del trabajo (Ver párrafos 8 y 9.b)

- A3. 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 apropiada de acuerdo escrito variarán según sean las circunstancias del trabajo.
- A4. Un profesional puede, con mayor detalle, describir las responsabilidades del profesional al añadir los siguientes aspectos a la carta de contratación u otra forma apropiada de acuerdo escrito:
- a. Una declaración que una revisión está diseñada para obtener una seguridad limitada respecto a si debiera efectuarse cualquier modificación significativa a la materia a evaluar para que ésta esté de acuerdo con (o a base de) los criterios.
 - b. Una declaración que el objetivo de una revisión es la expresión de una conclusión en un informe del profesional escrito respecto de si el profesional tiene conocimiento de cualquier modificación significativa que debiera efectuarse a:
 - i. La materia a evaluar para que ésta esté de acuerdo con (o a base de) los criterios, o;
 - ii. La afirmación de la parte responsable para que esté razonablemente presentada.

Solicitar una afirmación escrita (Ver párrafo 11)

- A5. El lenguaje de la afirmación de la parte responsable descrita en el párrafo 11 de esta Sección AT puede necesitar que se haga a la medida para reflejar la naturaleza de la materia a evaluar y los criterios del trabajo. Ejemplos del lenguaje que cumple con los requerimientos descritos en dicho párrafo 11, incluyen los siguientes:

- La materia a evaluar está presentada de acuerdo con (o a base de) los criterios.
 - La materia a evaluar logró los objetivos, por ejemplo, cuando los objetivos son 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 33.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 33.a, el profesional no necesita solicitar una afirmación escrita separada, a menos, que las circunstancias del trabajo la requieran. (Ver párrafo 11)
- 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.⁽²⁾

Planificar y realizar el trabajo (Ver párrafos 12-13)

- 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. 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 trabajo 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

⁽²⁾ 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.

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 de revisión y las opciones entre los métodos alternativos de medición o evaluación.
- 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, los elementos de la planificación, quedan como responsabilidad del profesional. Cuando se analizan asuntos de la planificación, 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 de revisión obtenida, el profesional puede necesitar 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 miembros del equipo son más fáciles de hacer. En tales casos, la planificación del trabajo no tiene que ser un ejercicio complejo o que demande demasiado tiempo. Variará, según sea: el tamaño de la entidad, la complejidad del trabajo y el tamaño del equipo de trabajo.
- A13. Obtener un entendimiento de la materia a evaluar y de otras circunstancias del trabajo, le proporcionan 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 considerar factores cualitativos de importancia relativa.
 - Desarrolla expectativas para su uso al efectuar procedimientos analíticos.
 - Diseña y realiza procedimientos.
 - Evalúa la evidencia de revisión, incluyendo lo razonable de las representaciones escritas recibidas por parte del profesional.

En algunos trabajos de revisión, el profesional puede obtener un conocimiento del control interno sobre la medición, evaluación o revelación de la materia a evaluar.

Importancia relativa al planificar y realizar el trabajo (Ver párrafo 14)

- A14. La importancia relativa se considera en el contexto de factores cualitativos y, cuando fuere aplicable, en el contexto de factores cuantitativos. La importancia de

los factores cualitativos y cuantitativos al considerar la importancia relativa en un trabajo en particular, es un asunto de juicio profesional por parte del profesional.

- A15. 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, la importancia relativa para los que serán los usuarios de un trabajo de revisión es la misma que para los que serán los usuarios de un trabajo de examen debido a que la importancia relativa se basa en las necesidades de información de los que serán los usuarios y no del nivel de seguridad del trabajo.
- A16. 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 afectado 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 tienen disposición a estudiar la materia a evaluar con razonable diligencia.
 - b. Entienden que la materia a evaluar se mide o evalúa y se revisa bajo apropiados niveles de importancia relativa y poseen el 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.
 - 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.

- A17. 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 permiten variaciones en dicha presentación.
- La naturaleza de una representación incorrecta.
- Si una representación incorrecta afecta el cumplimiento de leyes o regulaciones.
- En el caso de informes periódicos sobre la materia a evaluar, 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.

A18. 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 otra manera relacionados con valores numéricos.

A19. Los criterios pueden analizar el concepto de importancia relativa en el contexto de la preparación y presentación de la materia a evaluar y, de este modo, proporcionar un marco de referencia para que el profesional considere la importancia relativa en su trabajo. Aunque los criterios aplicables pueden considerar la importancia relativa en términos distintos, el concepto de importancia relativa incluye, generalmente, los asuntos analizados en los párrafos A14 al A18 de esta Sección AT. Si los criterios no incluyen un análisis del concepto de importancia relativa, los mencionados párrafos le proporcionan un marco de referencia al profesional.

Procedimientos a realizar (Ver párrafos 16 al 18)

A20. La evidencia de revisión obtenida por medio de la realización de procedimientos analíticos e indagaciones, normalmente, le proporcionará al profesional una base razonable para obtener una seguridad limitada. Sin embargo, el profesional puede

determinar que es apropiado realizar procedimientos adicionales si el profesional determina que dichos procedimientos son necesarios para lograr los objetivos de esta Sección AT.

- A21. El grado respecto del cual pueden realizarse procedimientos más allá de los procedimientos analíticos e indagaciones, puede ser influenciado por factores que son específicos para el trabajo. El profesional puede substituirlos por otros procedimientos que proporcionen niveles equivalentes de evidencia de revisión.
- A22. 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 de revisión que se obtenga puede causar que el profesional realice procedimientos adicionales. Tales procedimientos pueden incluir el solicitar a la parte responsable que examine el asunto identificado por el profesional, y, si fuere apropiado, realizar los ajustes pertinentes a la materia a evaluar.
- A23. En algunos casos, una Sección AT específica sobre una materia a evaluar puede incluir requerimientos que afecten la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos. Por ejemplo, una Sección AT específica sobre una materia a evaluar puede describir la naturaleza o el alcance de los procedimientos específicos a realizarse en un tipo particular de trabajo. Aún, en tales casos, la determinación de la exacta naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos es un asunto de juicio profesional y variará en cada uno de los trabajos.
- A24. Los procedimientos de revisión se limitan principalmente a indagaciones y procedimientos analíticos. En circunstancias en las que no se espere que los procedimientos analíticos e indagaciones proporcionen una suficiente y apropiada evidencia de revisión, o cuando la naturaleza de la materia a evaluar no se presta para la aplicación de procedimientos analíticos, el profesional puede realizar otros procedimientos que considere puedan proporcionarle un nivel de seguridad equivalente a aquel que le habrían proporcionado indagaciones y procedimientos analíticos. Si el profesional no puede diseñar otros procedimientos para obtener suficiente y apropiada evidencia de revisión, un trabajo de revisión puede no ser lo apropiado.
- A25. Los resultados de los procedimientos analíticos e indagaciones del profesional pueden modificar el conocimiento de los riesgos del profesional.
- A26. El profesional puede tomar conocimiento de un asunto, o asuntos, que lleve(n) al profesional a considerar que la materia a evaluar pueda tener representaciones incorrectas significativas cuando, por ejemplo, realice procedimientos analíticos y el profesional identifica una fluctuación o una relación que no es consecuente con otra información pertinente, o que difiere significativamente de los montos o ratios esperados. En tales casos, la investigación del profesional de dichas diferencias

puede incluir indagaciones a la parte responsable o realizar otros procedimientos apropiados en las circunstancias.

Procedimientos analíticos (Ver párrafos 19-20)

- A27. Un entendimiento de los propósitos de los procedimientos analíticos y de las limitaciones de esos procedimientos también es importante. En consecuencia, la identificación de las relaciones y de los tipos de información utilizados, así como de las conclusiones alcanzadas cuando los montos registrados son comparados con las expectativas, requiere de juicio del profesional.
- A28. Los procedimientos analíticos involucran comparaciones de las expectativas desarrolladas por el profesional para los montos registrados o los ratios desarrollados a base de los montos registrados. El profesional desarrolla tales expectativas identificando y utilizando relaciones plausibles que razonablemente se espera que existan a base del conocimiento que tiene el profesional de la materia a evaluar, de las prácticas utilizadas por la parte responsable para medir, reconocer y registrar la materia a evaluar, y si fuere aplicable, de la industria en la cual opera la entidad.
- A29. Los procedimientos analíticos en un trabajo de revisión no están diseñados para identificar representaciones incorrectas con el nivel de precisión esperado en un trabajo de examen. Además, cuando se identifican fluctuaciones, relaciones o diferencias que sean significativas, la apropiada evidencia de revisión en un trabajo de revisión puede obtenerse, frecuentemente, por medio de la realización de indagaciones a la parte responsable y de considerar si las respuestas recibidas se encuentran a la luz de las circunstancias conocidas del trabajo, sin necesidad de obtener evidencia adicional, como es lo requerido en un trabajo de examen.

Indagaciones y otros procedimientos de revisión (Ver párrafo 21)

- A30. En circunstancias normales, no se requiere que el profesional corrobore las respuestas dadas por la parte responsable con otra evidencia de revisión.

Fraude, leyes y regulaciones (Ver párrafo 24)

- A31. Al responder a un fraude o a una sospecha de fraude identificado durante el transcurso del trabajo, y a menos que esté prohibido por leyes, regulaciones o normas éticas, 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 planificación 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.

A32. Las acciones mencionadas en el párrafo A31 de esta Sección AT pueden, también, ser apropiadas en respuesta a un incumplimiento o a una sospecha de incumplimiento de leyes y de regulaciones que se haya identificado durante el transcurso del trabajo. También, puede ser apropiado incluir 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 de revisión para evaluar si el incumplimiento, que pueda ser significativo para la materia a evaluar, haya ocurrido, o sea probable que ocurra, en cuyo caso se aplica el párrafo 58 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 aplican los párrafos 51 al 57 de esta Sección AT.

Evaluar los resultados de los procedimientos de revisión (Ver párrafos 28-29)

A33. Las representaciones incorrectas no corregidas se acumulan durante todo el transcurso del trabajo con el propósito de evaluar si, tanto individualmente como en su sumatoria, son significativas cuando el profesional forme su conclusión del trabajo. (Ver párrafo 42.b)

A34. “*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 a una o más partidas como *claramente insignificante(s)*, se considerará que tal asunto no califica como *claramente insignificante*.

A35. Suficiente y apropiada evidencia de revisión es necesaria para respaldar la conclusión del profesional y el informe.

- A36. La suficiencia y lo apropiado de la evidencia de revisión se encuentran interrelacionados. La suficiencia de la evidencia de revisión es la medida de la cantidad de evidencia de revisión. La cantidad de evidencia de revisión necesaria está afectada por los riesgos de representación incorrecta significativa y, también, por la calidad de dicha evidencia de revisión.
- A37. La consideración de si se ha obtenido suficiente y apropiada evidencia de revisión, sobre la cual basar la conclusión del profesional, es un asunto de juicio profesional.

Considerar hechos posteriores y hechos descubiertos con posterioridad (Ver párrafos 31-32)

- A38. 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.
- A39. 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 parte de auditores internos, otros profesionales u organismos reguladores.
 - Aquella obtenida a través de otros trabajos profesionales para la entidad.
- A40. 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 conclusión del profesional, y;
 - Retirarse del trabajo.
- A41. Después de la fecha de emisión del informe del profesional, el profesional puede tomar conocimiento de hechos que, si el profesional los 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, 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) apropiadas 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 y si es inminente la emisión de un informe posterior. El profesional puede tener que realizar procedimientos adicionales que considere necesarios para determinar si la materia a evaluar o la afirmación requieren de modificación y si el informe previamente emitido continúa o no siendo apropiado.

- A42. 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 puede determinar si es necesaria una modificación, y;
 - b. La emisión de un informe posterior no sea inminente.

Si la(s) parte(s) apropiada(s) falla(n) y no toma(n) 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 33-34, 35.e y 39.a)

- A43. 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 aquellos 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.
- A44. 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 de revisión, no proporcionan por sí mismas suficiente y apropiada evidencia de revisión 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 de revisión obtenida por el profesional.

- A45. 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.
- A46. Normalmente, se incluye un resumen de las representaciones incorrectas que no han sido corregidas en, o adjunto a, la representación escrita.
- A47. Algunas de las Secciones AT no le permiten al profesional realizar procedimientos alternativos descritos en los párrafos 34 y 39.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 párrafo 39)

- A48. Aún, cuando, la parte responsable proporcione respuestas verbales a los asuntos mencionados en el párrafo 33 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.
- A49. El párrafo 11 de esta Sección AT provee 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 33.a de esta Sección AT, la aplicación del párrafo 39.a de esta Sección AT requiere que el profesional obtenga una afirmación verbal cuando no obtiene una afirmación escrita. El párrafo 39.b de esta Sección AT es aplicable cuando la parte responsable no proporciona una afirmación, ni escrita ni verbal.

Otra información (Ver párrafo 40)

- A50. 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.

A51. La otra información no incluye información contenida en el(los) sitio(s) web de la(s) parte(s) apropiadas(s). Los sitios web son una manera para distribuir información y no son, en sí mismos, documentos para los propósitos del párrafo 40 de esta Sección AT.

Descripción de los criterios (Ver párrafo 41)

A52. 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.

A53. 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 conclusión (Ver párrafos 42-43)

A54. El juicio del profesional respecto de las consideraciones de lo que constituye suficiente y apropiada evidencia de revisión está afectado 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 de revisión.
- El conocimiento del profesional de la parte responsable y de su entorno.

A55. Un trabajo de revisión es un proceso acumulativo e iterativo. A medida que el profesional realiza los procedimientos planificados, la evidencia de revisión 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 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 profesional del profesional respecto de la fiabilidad de específicas fuentes de información).
- El profesional puede tomar conocimiento de discrepancias en la información pertinente o evidencia de revisión 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.

A56. Al efectuar la evaluación requerida por el párrafo 43 de esta Sección AT, el profesional puede considerar si son necesarias revelaciones adicionales para describir la materia a evaluar, la afirmación o los criterios. Por ejemplo, revelaciones adicionales pueden incluir:

- 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.

A57. El párrafo 43 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 44-45)

A58. Las formas verbales y otras formas de expresar una conclusión se pueden malinterpretar, 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 quiera que se proporcione un informe verbal o se utilice un informe con símbolos. Por ejemplo, un símbolo podría estar electrónicamente vinculado a un informe por escrito en internet.

- A59. Esta Sección AT no requiere un formato estandarizado para la emisión de un informe para todos los trabajos de revisión. En vez de esto, se identifican los elementos básicos que se incluyen en el informe de revisión. El informe se hace a la medida para las circunstancias específicas del trabajo. El profesional puede utilizar encabezamientos o títulos, párrafos separados, números de párrafos, artefactos tipográficos (por ejemplo, ennegrecer el texto), y otros mecanismos para realzar la claridad y legibilidad del informe de revisión.
- A60. Todas las siguientes opciones para la emisión de informes, están disponibles para el profesional, excepto cuando existan las circunstancias descritas en el párrafo 54 de esta Sección AT.

<i>El informe del profesional puede indicar que el profesional revisó:</i>	<i>y</i>	<i>expresa una conclusión 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 46.a)

- A61. Un título que indique que el informe del profesional es el informe de un profesional independiente (por ejemplo, “Informe de Revisión del Profesional Independiente” o “Informe de Revisión del Contador Independiente”), el que afirma que el profesional ha cumplido con 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 46.d)

- A62. El informe del profesional puede incluir los criterios o referirse a ellos si están incluidos en la presentación de la materia a evaluar, en la afirmación, o, de otra manera, están fácilmente disponibles.

Responsabilidades pertinentes (Ver párrafo 46.e)

- A63. Identificar las respectivas responsabilidades informa a los que serán usuarios que la parte responsable es responsable por la materia a evaluar, y el rol del profesional es expresar, en forma independiente, una conclusión sobre tal materia a evaluar.

A64. El profesional puede querer ampliar el análisis de la responsabilidad de la parte responsable, por ejemplo, para 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 46.f[ii](1))

A65. El lenguaje descrito en el párrafo 46.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 46.f(ii)(1), incluyen los siguientes: “obtener una seguridad limitada con respecto a si se debiera efectuar cualquier modificación significativa a la materia a evaluar para que:

- Ésta se presente de acuerdo con (o a base de) los criterios”.
- Cumpla con los objetivos”, por ejemplo, cuando los objetivos son los criterios.

Limitaciones inherentes (Ver párrafo 46.g)

A66. En algunos casos, una Sección AT requiere identificar limitaciones inherentes específicas. Para comunicar tales limitaciones inherentes específicas, por ejemplo, el informe del profesional sobre una revisión de información financiera pro-forma, bajo lo dispuesto por la Sección AT 310, indica que el objetivo de la información financiera pro-forma es mostrar cuáles serían los efectos significativos sobre la información financiera histórica que pudieren haber sido realizados si la transacción (o el hecho) hubiere ocurrido en una fecha anterior y que los estados financieros pro-forma resumidos no son necesariamente indicativos de los resultados de la operación o de los efectos relacionados sobre la situación financiera que habrían sido alcanzados si la transacción específica (o el hecho) hubiere ocurrido anteriormente.⁽³⁾ Cuando no está explícitamente requerido por una Sección AT, la identificación en el informe de limitaciones inherentes, queda a juicio del profesional.

Conclusión (Ver párrafo 46.h)

A67. La conclusión del profesional puede estar redactada, ya sea, en términos de la materia a evaluar y de los criterios (por ejemplo, “A base de nuestra revisión, no tenemos conocimiento de cualquier modificación significativa que debiera efectuarse a la planilla XYZ para que ésta esté de acuerdo con (o a base de) los criterios ABC”) o en términos de una afirmación hecha por la parte responsable (por

⁽³⁾ Ver párrafo 18.k y ejemplos ilustrativos 2 y 3 del párrafo A24 de la Sección AT 310, *Informes sobre Información Financiera Pro-Forma*.

ejemplo, “A base de nuestra revisión, no tenemos conocimiento de cualquier modificación significativa que debiera efectuarse a la afirmación de la administración de la Compañía XYZ para que esté presentada razonablemente”).

- A68. Un único informe del profesional 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 conclusiones separadas o conclusiones de 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 conclusión sin modificaciones sobre algunos aspectos o afirmaciones y una conclusión con modificaciones sobre otros aspectos o afirmaciones).
- A69. Un profesional puede informar sobre una materia a evaluar o sobre una afirmación a diversas fechas o cubriendo múltiples períodos durante los cuales los criterios han cambiado (por ejemplo, un informe del profesional sobre información comparativa). Los criterios se describirán claramente cuando se identifiquen para cada período y cómo los criterios cambiaron de un período a otro. Si los criterios utilizados para la fecha o período actual, difieren de los utilizados en una fecha o período anterior, dichos cambios en los criterios pueden ser significativos para los usuarios del informe. Si esto es así, los criterios y el hecho que han cambiado pueden revelarse en la presentación, en la afirmación escrita o en el informe del profesional, incluso si la materia a evaluar para el período anterior no se presenta.

Lugar (Ver párrafo 46.j)

- A70. 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 46.k)

- A71. 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.
- A72. Debido a que el profesional expresa una conclusión sobre la materia a evaluar o la afirmación, y la materia a evaluar o la afirmación es la responsabilidad de la parte responsable, el profesional no está en una posición de concluir que suficiente y apropiada evidencia de revisión ha sido obtenida hasta que se obtiene evidencia que todos los elementos que comprenden la materia a evaluar o la afirmación, incluyendo cualquier nota relacionada, cuando fuere aplicable, han sido preparados y la parte responsable ha aceptado su responsabilidad por ellos.

Párrafo de uso restringido (Ver párrafos 47 y 48.b-c)

- A73. Un informe del profesional para el que no se apliquen las condiciones del párrafo 47 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.

- A74. Un informe del profesional que, por el párrafo 47 de esta Sección AT, sea requerido incluir una alerta que restringe el uso del informe, puede incluirse en un documento que también contiene un informe de un profesional que es para uso general. En tales circunstancias, no se afecta el uso del informe de uso general.
- A75. 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 47 de esta Sección AT, y; (b) un informe destinado para uso general. Si se diferencian claramente esos dos tipos de informes dentro de la comunicación combinada, por ejemplo, por el uso de títulos o de encabezamientos apropiados, la alerta que restringe el uso del informe del profesional puede limitarse al informe que lo requiere por parte de dicho párrafo 47. En tales circunstancias, no se verá afectada la utilización del informe de uso general.
- A76. Las representaciones requeridas por el párrafo 33 de esta Sección AT incluyen una afirmación. Si la parte contratante no es la parte responsable, y la parte responsable proporciona una afirmación verbal, más que una afirmación escrita, el párrafo 47.c de esta Sección AT pide una alerta que restrinja el uso del informe del profesional únicamente a la parte contratante.
- A77. El profesional puede identificar las partes específicas al nombrarlos, haciendo referencia a un listado de dichas partes, o identificando la clase de partes, por ejemplo, “todos los clientes de la Compañía XYZ durante parte del, o todo el, período desde el 1° de enero de 20XX hasta el 31 de diciembre de 20XX”. El profesional determina el método de identificación de las partes específicas.
- A78. 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 del profesional sobre este hecho y que, por ende, el informe está destinado solamente para ser de información y uso de las partes especificadas.
- A79. La alerta que restringe el uso del informe del profesional está diseñada para evitar malentendidos relacionados al uso del informe, 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. 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 a partes distintas de las identificadas en el informe. El profesional no es responsable por controlar, y no puede controlar, la distribución del informe con posterioridad al de su emisión.

- A80. 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 50)

- A81. El profesional es quien tiene la única responsabilidad por la conclusión que expresa y dicha responsabilidad no se reduce por el uso, de parte del profesional, del trabajo de un especialista del profesional.

Conclusiones modificadas (Ver párrafos 51-53)

- A82. Una conclusión sin modificaciones puede resultar solamente cuando 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.
- A83. Los efectos invasivos sobre la materia a evaluar son aquellos que, a juicio del profesional:
- a. No están limitados a aspectos específicos de la materia a evaluar;
 - b. Si están limitados de esa manera, representan, o podrían representar, una porción significativa de la materia a evaluar, o;
 - c. En relación con revelaciones, son fundamentales al entendimiento de la materia a evaluar de los que serán usuarios.

Limitaciones en el alcance (Ver párrafo 58)

- A84. Los procedimientos realizados en un trabajo de revisión son, por definición, limitados en comparación con aquellos realizados en un trabajo de examen. Las limitaciones conocidas existentes antes de aceptar un trabajo de revisión son consideraciones pertinentes al establecer si las condiciones previas para realizar un trabajo de revisión se presentan, en particular, si el profesional espera obtener la evidencia necesaria para llegar a una conclusión del profesional. (Ver Sección AT

105⁽⁴⁾). Si limitaciones posteriores se imponen por la(s) parte(s) apropiada(s) después que el trabajo de revisión ha sido aceptado puede ser apropiado retirarse del trabajo, cuando tal retiro, sea posible bajo las leyes y regulaciones aplicables.

- A85. Normalmente, la imposibilidad de obtener representaciones escritas de la parte responsable resultaría en una limitación en el alcance. Sin embargo, cuando la parte contratante no es la parte responsable, el párrafo 34 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 tiene suficiente y apropiada evidencia de revisión para formarse una conclusión sobre la materia a evaluar, el párrafo 39.a de esta Sección AT le indica que esto no causaría una limitación en el alcance. Adicionalmente, dicho párrafo 39.a requiere que el informe del profesional, en estas circunstancias, incluya un párrafo de alerta que restrinja el uso del informe únicamente a la parte contratante.
- A86. El no poder realizar un procedimiento específico no se constituye en una limitación en el alcance si el profesional puede obtener suficiente y apropiada evidencia de revisión al realizar procedimientos alternativos.

Negativa de la parte responsable a proporcionar una afirmación escrita (Ver párrafo 60)

- A87. Lo siguiente es un ejemplo de la revelación requerida por el párrafo 60 de esta Sección AT:

Las Normas de Atestiguación emitidas por el Colegio de Contadores de Chile A.G. requieren que solicitemos una declaración escrita a [identificar la parte responsable] mencionando que [identificar la materia a evaluar] que revisamos, 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 entregarla.

- A88. El informe del profesional analizado en el párrafo 60 de esta Sección AT, es apropiado sólo cuando 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.

Responsabilidades de comunicación (Ver párrafo 61)

- A89. Otros asuntos que pueden ser apropiadas para comunicar a la parte responsable o, si fuere distinta, a la parte contratante, incluyen deficiencias en el control interno identificadas durante el trabajo, o sesgos en la medición, evaluación o revelación de la materia a evaluar.

⁽⁴⁾ Ver párrafo 25.b(iii) de la Sección AT 105, *Conceptos Comunes a Todos los Trabajos de Atestiguación*.

Documentación (Ver párrafo 62)

- A90. La documentación incluye un registro del razonamiento del profesional sobre todos los hallazgos o 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.
- A91. 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 indican razonamientos preliminares o incompletos, copias anteriores de documentos corregidos por errores tipográficos u otros, y duplicados de documentos.
- A92. 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 y que le proporcione una comprensión del trabajo realizado y de las principales bases para las decisiones tomadas para que otro profesional que no posea experiencia previa con el trabajo lo entienda.
- A93. Normalmente, la documentación, también, 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 alcanzadas 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.

A94. Anexo: Ejemplos ilustrativos de informes del profesional de la revisión

Los ejemplos ilustrativos de los informes de revisión del profesional de este Anexo cumplen con los correspondientes requerimientos de emisión de informes descritos en los párrafos 44 al 60 de esta Sección AT. Un profesional puede utilizar una redacción y lenguaje alternativos en la preparación de un informe de revisión, siempre que tal redacción y lenguaje cumplan con los correspondientes requerimientos de dichos párrafos 44 al 60. Los criterios para la evaluación de la materia a evaluar de los ejemplos ilustrativos 1 y 3 se determinaron, por parte del profesional, como 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 2 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 quienes, ya sea, participaron en la determinación de los criterios o puede presumirse que tienen un conocimiento adecuado de los criterios. (Ver párrafo 48 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 49 de esta Sección AT para el contenido de ese párrafo separado cuando el trabajo se realiza también de acuerdo a *Normas de Auditoría Gubernamentales*).

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

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

Informe de Revisión del Profesional Independiente

(Destinatario apropiado)

Hemos revisado *[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 conclusión sobre *[identificar la materia a evaluar, por ejemplo, la planilla adjunta de retornos de la inversión]* a base de nuestra revisión.

Nuestra revisión fue efectuada de acuerdo con *Normas de Atestiguación* emitidas por el Colegio de Contadores de Chile A.G.. Tales normas requieren que planifiquemos y realicemos la revisión con el objeto de lograr una seguridad limitada respecto de si cualquier modificación significativa debiera realizarse a *(identificar la materia a evaluar, por ejemplo, la planilla de retornos de la inversión)* para que ésta esté de acuerdo con (o a base de) los criterios. Una revisión tiene un alcance substancialmente menor al de un examen cuyo objetivo es lograr un razonable grado de seguridad si *(identificar la materia a evaluar, por ejemplo, la planilla de retornos de la inversión)* está de acuerdo con (o a base de) los criterios, en todos sus aspectos significativos, para así poder expresar una opinión. En consecuencia, no expresamos tal tipo de opinión. Consideramos que nuestra revisión nos proporciona una base razonable para nuestra conclusión.

(Incluir 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 de la materia a evaluar).

A base de nuestra revisión, no tenemos conocimiento de cualquier modificación significativa que debiera realizarse a *[identificar la materia a evaluar, por ejemplo, la planilla de retornos de la inversión de la Compañía XYZ por el año terminado al 31 de diciembre de 20XX]* para que ésta esté de acuerdo con (o a base de) *[identificar los criterios, por ejemplo, los criterios ABC indicados en Nota I]*.

[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 revisión del profesional sobre una afirmación; Conclusión sin modificación; El uso del informe está restringido a las partes especificadas

El siguiente es un ejemplo ilustrativo de un informe de revisión del profesional en el cual el profesional ha revisado la afirmación de la parte responsable y está informando sobre dicha afirmación. Aunque existen criterios adecuados para la materia a evaluar, el uso del informe se restringe a las partes especificadas, debido a que los criterios están disponibles únicamente para las partes especificadas.

Informe de Revisión del Profesional Independiente

(Destinatario apropiado)

Hemos revisado 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 conclusión sobre la afirmación de la Administración a base de nuestra revisión.

Nuestra revisión fue efectuada de acuerdo con *Normas de Atestiguación* emitidas por el Colegio de Contadores de Chile A.G.. Tales normas requieren que planifiquemos y realicemos la revisión con el objeto de lograr una seguridad limitada respecto de si cualquier modificación significativa debiera realizarse a la afirmación de la Administración para que esté razonablemente presentada. Una revisión tiene un alcance significativamente menor al de un examen cuyo objetivo es lograr un razonable grado de seguridad que la afirmación de la Administración esté presentada razonablemente, en todos sus aspectos significativos, para así poder expresar una opinión. En consecuencia, no expresamos tal tipo de opinión. Consideramos que nuestra revisión nos proporciona una base razonable para nuestra conclusión.

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

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

A base de nuestra revisión, no tenemos conocimiento de cualquier modificación significativa que debiera realizarse a la afirmación de la Administración de Compañía XYZ para que esté presentada razonablemente.

Este informe es únicamente para la información y uso exclusivo de [*identificar las partes especificadas, por ejemplo, Compañía ABC y 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 3: Informe de revisión del profesional sobre una materia a evaluar; Conclusión con salvedad

El siguiente es un ejemplo ilustrativo de un informe de revisión del profesional para un trabajo de revisión en el cual el profesional expresa una conclusión con salvedad debido a que la revisión identificó condiciones que, individualmente o en su sumatoria, resultan en una o más representaciones incorrectas significativas, pero no invasivas, de la materia a evaluar, a base de los criterios. El profesional ha revisado la materia a evaluar y está informando también sobre la materia a evaluar. El párrafo 53 de esta Sección AT indica textualmente lo siguiente: “Si el profesional concluye que la representación incorrecta significativa resulta en una conclusión con salvedades, el profesional debiera informar directamente sobre la materia a evaluar, y no sobre la afirmación, aún, cuando la afirmación reconozca dicha representación incorrecta”.

Informe de Revisión del Profesional Independiente

(Destinatario apropiado)

Hemos revisado [*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*] a base de [*identificar los criterios, por ejemplo, los criterios ABC indicados en Nota 1*]. Nuestra responsabilidad consiste en expresar una conclusión sobre [*identificar la materia a evaluar, por ejemplo, la planilla de retornos de la inversión*] a base de nuestra revisión.

Nuestra revisión fue efectuada de acuerdo con *Normas de Atestiguación* emitidas por el Colegio de Contadores de Chile A.G.. Tales normas requieren que planifiquemos y realicemos la revisión con el objeto de lograr una seguridad limitada respecto de si cualquier modificación significativa debiera realizarse a [*identificar la materia a evaluar, por ejemplo: la planilla de retornos de la inversión*] para que ésta esté de acuerdo con (o a base de) los criterios. Una revisión tiene un alcance substancialmente menor al de un examen cuyo objetivo es lograr un razonable grado de seguridad que [*identificar la materia a evaluar, por ejemplo: la planilla adjunta de retornos de la inversión*] está de acuerdo con (o a base de) los criterios, en todos sus aspectos significativos, para así poder expresar una opinión. En consecuencia, no expresamos tal tipo de opinión. Consideramos que nuestra revisión nos proporciona una base razonable para nuestra conclusión.

(Incluir 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 de la materia a evaluar).

Nuestra revisión identificó *[describir la(s) condición(es) que, individualmente o en su sumatoria, resultaron en una representación incorrecta significativa o en una desviación de los criterios]*.

A base de nuestra revisión, excepto por el(los) asunto(s) descritos en el párrafo anterior, no tenemos conocimiento de cualquier modificación significativa que debiera realizarse a *[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]*, para que ésta esté de acuerdo con (o a base de) *[identificar los criterios, por ejemplo, los criterios ABC indicados en Nota 1]*.

[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].

