

SECCIÓN AU 550

PARTES RELACIONADAS

CONTENIDO

	Párrafos
Introducción	
Alcance de esta Sección	1-2
Naturaleza de las relaciones y transacciones con partes relacionadas	3
Responsabilidades del auditor	4-7
Fecha de vigencia	8
Objetivos	9
Definiciones	10-11
Requerimientos	
Procedimientos de evaluación de riesgos y actividades relacionadas	12-18
Identificar y evaluar los riesgos de representaciones incorrectas significativas asociadas con relaciones y transacciones con partes relacionadas	
Compartir información sobre partes relacionadas con el equipo de trabajo	20-21
Respuestas a los riesgos de representaciones incorrectas significativas asociados con relaciones y transacciones con partes relacionadas	22-27
Evaluar la contabilización y revelación de relaciones y transacciones con partes relacionadas	28
Comunicación con los encargados del Gobierno Corporativo	29
Documentación	30
Guía de aplicación y otro material explicativo	
Naturaleza de las relaciones y transacciones con partes relacionadas	A1-A6
Procedimientos de evaluación de riesgos y actividades relacionadas	A7-A31
Identificar y evaluar los riesgos de representaciones incorrectas significativas asociadas con relaciones y transacciones con partes relacionadas	A32-A34
Respuesta a los riesgos de representaciones incorrectas significativas asociadas con relaciones y transacciones con partes relacionadas	A35-A50
Evaluar la contabilización y revelación de relaciones y transacciones con partes relacionadas identificadas	A51
Comunicación con los encargados del Gobierno Corporativo	A52 – A53

SECCIÓN AU 550

PARTES RELACIONADAS

Introducción

Alcance de esta Sección

1. Esta Sección trata las responsabilidades del auditor con respecto a las relaciones y transacciones con partes relacionadas en una auditoría de estados financieros.⁽¹⁾ Específicamente, se aplica en como la Sección AU 315, *Entendimiento de la Entidad y de su Entorno y Evaluar los Riesgos de Representaciones Incorrectas Significativas*, Sección AU 330, *Efectuar Procedimientos de Auditoría en Respuesta a Riesgos Evaluados y Evaluar la Evidencia de Auditoría Obtenida* y la Sección AU 240, *Consideración de Fraude en una Auditoría de Estados Financieros*, deberán ser aplicadas en relación con los riesgos de representaciones incorrectas significativas asociadas con relaciones y transacciones con partes relacionadas.
2. La Sección AU 700, *Formar una Opinión e Informar sobre Estados Financieros*,⁽²⁾ requiere que el auditor evalúe si los estados financieros logran una presentación razonable. La Sección AU 800, *Consideraciones Especiales - Auditorías de Estados Financieros Preparados de Acuerdo con Marcos de Propósito Específico*, requiere que en auditorías de estados financieros para un propósito específico que incluyen transacciones con partes relacionadas, el auditor debiera evaluar si los estados financieros incluyen revelaciones informativas similares a las requeridas por un marco de propósito general.^(*)⁽³⁾ La Sección AU 800 también requiere que el auditor evalúe si revelaciones adicionales más allá de las específicamente requeridas por el marco y asuntos relacionados que no están específicamente identificados en los estados financieros mismos u otras revelaciones puedan ser necesarias para que los estados financieros logren una presentación razonable.⁽⁴⁾ En consecuencia, esta Sección es aplicable a todas las auditorías de estados financieros. (Ver párrafos A1–A3)

⁽¹⁾ La frase “relaciones y transacciones con partes relacionadas” tal como se usa en las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas tiene el mismo significado que la frase “partes relacionadas y relaciones y transacciones con partes relacionadas” como se usa en las normas de auditoría del PCAOB.

⁽²⁾ Ver párrafo 16 de la Sección AU 700, *Formar una Opinión e Informar sobre Estados Financieros*.

^(*) Ver párrafos A5, A6 y A8 de la Sección AU 200, *Objetivos Generales del Auditor Independiente y Efectuar una Auditoría de Acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas*.

⁽³⁾ Ver párrafo 17 de la Sección AU 800, *Consideraciones Especiales - Auditorías de Estados Financieros Preparados de Acuerdo con Marcos de Propósito Específico*.

⁽⁴⁾ Ver párrafo 17 de la Sección AU 800, *Consideraciones Especiales - Auditorías de Estados Financieros Preparados de Acuerdo con Marcos de Propósito Específico*.

Naturaleza de las relaciones y transacciones con partes relacionadas (Ver párrafos A1-A6)

3. Muchas transacciones con partes relacionadas se realizan en el curso normal de los negocios. En tales circunstancias, estas transacciones con partes relacionadas pueden no representar un riesgo mayor de representaciones incorrectas significativas sobre los estados financieros que las transacciones similares con partes no relacionadas. Sin embargo, la naturaleza de las relaciones y transacciones con partes relacionadas puede, en ciertas circunstancias, originar riesgos mayores de representaciones incorrectas significativas de los estados financieros que las transacciones con partes no relacionadas. Por ejemplo:
 - Las partes relacionadas pueden operar a través de un rango extenso y complejo de relaciones y estructuras, con un correspondiente incremento en la complejidad de las transacciones con partes relacionadas.
 - Los sistemas de información pueden ser inefectivos en identificar y resumir transacciones y saldos pendientes entre una entidad y sus partes relacionadas.
 - Las transacciones con partes relacionadas pueden no ser llevadas a cabo de acuerdo con términos y condiciones normales de mercado (por ejemplo, algunas transacciones con partes relacionadas pueden ser llevadas a cabo sin que exista una contraprestación).
 - Las transacciones con partes relacionadas pueden estar motivadas sólo, o en gran medida, para el propósito que, del proceso de preparación y presentación de información financiera de la entidad, resulte información financiera fraudulenta o para ocultar la apropiación indebida de activos.

Responsabilidades del auditor

4. Debido a que las partes relacionadas no son independientes entre sí, los marcos de preparación y presentación de información financiera establecen requerimientos específicos de contabilización y de revelación específicos para las relaciones, transacciones y saldos con partes relacionadas, para permitir a los usuarios de los estados financieros entender su naturaleza y sus efectos actuales o potenciales sobre los estados financieros. Por lo tanto, el auditor tiene una responsabilidad de efectuar procedimientos de auditoría para identificar, evaluar y responder a los riesgos de representaciones incorrectas significativas que resulten del hecho que la entidad no ha contabilizado ni revelado apropiadamente las relaciones, transacciones o saldos con partes relacionadas. (Ver párrafo A3)
5. Además, un entendimiento de las relaciones y transacciones con partes relacionadas de la entidad es pertinente para la evaluación por el auditor respecto a si existen uno o más factores de riesgo, como lo requiere la Sección AU 240, *Consideración de*

Fraude en una Auditoría de Estados Financieros,⁽⁵⁾ debido a que un fraude puede ser cometido con más facilidad a través de partes relacionadas.

6. Debido a las limitaciones inherentes de una auditoría existe un riesgo inevitable que algunas representaciones incorrectas significativas en los estados financieros puedan no ser detectadas, aún, cuándo la auditoría sea correctamente planificada y efectuada de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.⁽⁶⁾ Dentro del contexto de partes relacionadas, los efectos potenciales de las limitaciones inherentes sobre la capacidad del auditor para detectar representaciones incorrectas significativas son mayores debido a razones tales como las siguientes:
 - La Administración puede que no tenga conocimiento de todas las relaciones y transacciones con partes relacionadas.
 - Las relaciones con partes relacionadas pueden ofrecer una mayor oportunidad para la colusión, ocultamiento, o manipulación por parte de la Administración.
7. Planificar y efectuar la auditoría con escepticismo profesional tal como lo requiere la Sección AU 200 *Objetivos Generales del Auditor Independiente y Efectuar una Auditoría de Acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas* es, por lo tanto, particularmente importante dentro de este contexto, dado el potencial para relaciones y transacciones con partes relacionadas no reveladas.⁽⁷⁾ Los requerimientos en esta Sección están diseñados para ayudar al auditor a identificar y evaluar riesgos de representaciones incorrectas significativas asociadas con relaciones y transacciones con partes relacionadas y en diseñar los procedimientos de auditoría para responder a los riesgos evaluados.

Fecha de vigencia

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

Objetivos

9. Los objetivos del auditor son:
 - a. Obtener un entendimiento de las relaciones y transacciones con partes relacionadas suficientes para permitir:

⁽⁵⁾ Ver párrafo 24 de la Sección AU 240, *Consideración de Fraude en una Auditoría de Estados Financieros*.

⁽⁶⁾ Ver párrafo A56 de la Sección AU 200, *Objetivos Generales del Auditor Independiente y Efectuar una Auditoría de Acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas*.

⁽⁷⁾ Ver párrafo 17 de la Sección AU 200, *Objetivos Generales del Auditor Independiente y Efectuar una Auditoría de Acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas*.

- i. reconocer los factores de riesgo de fraude, si hubieren, provenientes de las relaciones y transacciones con partes relacionadas que son pertinentes a la identificación y evaluación de los riesgos de representaciones incorrectas significativas debido a fraudes.
 - ii. concluir, a base de la evidencia de auditoría obtenida, respecto a si los estados financieros, en la medida que estén afectados por esas relaciones y transacciones, logran una presentación razonable.
- b. Obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría respecto a si las relaciones y transacciones con partes relacionadas, han sido apropiadamente identificadas, contabilizadas y reveladas en los estados financieros.

Definiciones

10. Para los propósitos de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, los siguientes términos tienen los significados atribuidos como sigue:

Transacción libre e independiente (“*Arm’s length transaction*”). Una transacción efectuada en tales términos y condiciones entre un comprador dispuesto y un vendedor dispuesto, quienes no están relacionados entre sí y están actuando independientemente de cada cual y persiguiendo sus propios mejores intereses.

Parte relacionada. Una parte definida como una parte relacionada por un marco de propósito general, por ejemplo, las Normas Internacionales de Información Financiera. (Ver párrafo A1)

11. La referencia a marcos de propósito general,^(*) en las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Chile, significa las normas financiero contable establecidas por organismos que están autorizados o reconocidos para promulgar normas a ser utilizadas por entidades que preparan estados financieros de acuerdo con un marco de propósito general e incluye a los siguientes: (1) *Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) - “International Financial Reporting Standards (IFRSs)”* o *Normas Internacionales de Información Financiera para Entidades Pequeñas y Medianas (NIIF para EPYM) - “International Financial Reporting Standard for Small and Medium-Sized Entities” (IFRS for SMEs)* emitidos por “*International Accounting Standards Board (IASB)*”, (2) *Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Gubernamental (NICsg) - “International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)”* emitidas por “*International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)*” de IFAC, (3) *Otro marco de preparación y presentación de información financiera aplicable (por ejemplo US GAAP).*

^(*) Ver párrafos A5, A6 y A8 de la Sección AU 200, *Objetivos Generales del Auditor Independiente y Efectuar una Auditoría de Acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.*

Requerimientos

Procedimientos de evaluación de riesgos y actividades relacionadas

12. Como parte de los procedimientos de evaluación de riesgos y de actividades relacionadas que la Sección AU 315, *Entendimiento de la Entidad y de su Entorno y Evaluar los Riesgos de Representaciones Incorrectas Significativas* y la Sección AU 240, *Consideración de Fraude en una Auditoría de Estados Financieros*, requieren que durante la auditoría el auditor debiera efectuar los procedimientos de auditoría y actividades relacionadas presentadas en los párrafos 13-19 para obtener información pertinente para identificar los riesgos de representaciones incorrectas significativas asociados con las relaciones y transacciones con partes relacionadas.⁽⁸⁾ y ⁽⁹⁾

Entendimiento de las relaciones y transacciones de la entidad con partes relacionadas

13. En relación con las reuniones de análisis del equipo de trabajo que requieren la Sección AU 315, *Entendimiento de la Entidad y de su Entorno y Evaluar los Riesgos de Representaciones Incorrectas Significativas* y la Sección AU 240, *Consideración de Fraude en una Auditoría de Estados Financieros*, el auditor debiera incluir una consideración específica de la susceptibilidad de los estados financieros a representaciones incorrectas significativas debido a fraude o error que podrían resultar de las relaciones y transacciones de la entidad con partes relacionadas.⁽¹⁰⁾ y ⁽¹¹⁾ (Ver párrafos A7-A8)
14. El auditor debiera indagar a la Administración y a otros dentro de la entidad respecto a lo siguiente:
- a. La identificación de las partes relacionadas de la entidad, incluyendo los cambios desde el período anterior. (Ver párrafos A9-A15)
 - b. La naturaleza de las relaciones (incluyendo la estructura de la propiedad) entre la entidad y esas partes relacionadas.
 - c. El propósito de negocio al efectuar una transacción con una parte relacionada en lugar de una contraparte no relacionada.

⁽⁸⁾ Ver párrafo 16 de la Sección AU 240, *Consideración de Fraude en una Auditoría de Estados Financieros*.

⁽⁹⁾ Ver párrafo 5 de la Sección AU 315, *Entendimiento de la Entidad y de su Entorno y Evaluar los Riesgos de Representaciones Incorrectas Significativas*.

⁽¹⁰⁾ Ver párrafo 15 de la Sección AU 240, *Consideración de Fraude en una Auditoría de Estados Financieros*.

⁽¹¹⁾ Ver párrafo 11 de la Sección AU 315, *Entendimiento de la Entidad y de su Entorno y Evaluar los Riesgos de Representaciones Incorrectas Significativas*.

Mantenerse alerta respecto a la información de partes relacionadas al revisar registros o documentos

17. Durante la auditoría, el auditor debiera estar alerta al inspeccionar registros o documentos para acuerdos u otra información que pueda indicar la existencia de relaciones o transacciones con partes relacionadas que la Administración no ha identificado previamente ni ha revelado al auditor. En particular, el auditor debiera inspeccionar, los siguientes documentos como indicios de la existencia de relaciones o transacciones con partes relacionadas que la Administración no ha identificado ni revelado previamente al auditor: (Ver párrafos A23 al A25)
- a. Confirmaciones bancarias y de abogados obtenidas como parte de los procedimientos del auditor.
 - b. Acta de las juntas de accionistas y de los encargados del Gobierno Corporativo y resúmenes de las acciones o de reuniones recientes para las cuales las actas no han sido preparadas todavía.
 - c. Otros registros o documentos que el auditor considere necesarios en las circunstancias de la entidad.
18. Si el auditor identifica transacciones inusuales significativas al efectuar los procedimientos de auditoría requeridos por el párrafo 17 o a través de otros procedimientos de auditoría, el auditor debiera indagar a la Administración respecto a lo siguiente: (Ver párrafos A26 al A27)
- a. La naturaleza de estas transacciones. (Ver párrafo A28)
 - b. Si partes relacionadas podrían estar involucradas. (Ver párrafo A29)

Compartir información sobre partes relacionadas con el equipo de trabajo

19. El auditor debiera compartir con los demás miembros del equipo de trabajo la identidad de las partes relacionadas de la entidad y otra información pertinente obtenida respecto a las partes relacionadas. (Ver párrafos A30-A31)

Identificar y evaluar los riesgos de representaciones incorrectas significativas asociadas con relaciones y transacciones con partes relacionadas

20. Al cumplir con el requerimiento de la Sección AU 315, *Entendimiento de la Entidad y de su Entorno y Evaluar los Riesgos de Representaciones Incorrectas Significativas*, para identificar y evaluar los riesgos de representaciones incorrectas significativas, el auditor debiera identificar y evaluar los riesgos de representaciones incorrectas significativas asociados con relaciones y transacciones con partes

relacionadas y determinar si cualquiera de esos riesgos son riesgos significativos.⁽¹³⁾ Al hacer esta determinación, el auditor debiera tratar las transacciones con partes relacionadas identificadas que también son transacciones inusuales significativas como aquellas que generan riesgos significativos.

21. Si el auditor identifica factores de riesgo de fraude (incluyendo circunstancias relacionadas con la existencia de una parte relacionada que tiene una influencia dominante), al efectuar los procedimientos de evaluación de riesgos y actividades relacionadas con partes relacionadas, el auditor debiera considerar tal información al identificar y evaluar los riesgos de representaciones incorrectas significativas debido a fraude, de acuerdo a la Sección AU 240, *Consideración de Fraude en una Auditoría de Estados Financieros*.⁽¹⁴⁾ (Ver párrafos A32-A34)

Respuestas a los riesgos de representaciones incorrectas significativas asociados con relaciones y transacciones con partes relacionadas

22. Como parte del requerimiento en la Sección AU 330, *Efectuar Procedimientos de Auditoría en Respuesta a Riesgos Evaluados y Evaluar la Evidencia de Auditoría Obtenida*, para que el auditor responda a riesgos evaluados, el auditor debiera diseñar y efectuar procedimientos de auditoría posteriores para obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría respecto a los riesgos evaluados de representaciones incorrectas significativas asociadas con relaciones y transacciones con partes relacionadas. El auditor debiera evaluar si la entidad ha identificado correctamente las relaciones y las transacciones con partes relacionadas. Evaluar si una entidad ha identificado correctamente sus relaciones y transacciones con partes relacionadas contempla más que evaluar el proceso utilizado por la entidad. La evaluación debiera incluir procedimientos para probar la exactitud e integridad de las relaciones y transacciones identificadas por la entidad, tomando en cuenta la información acumulada durante la auditoría.⁽¹⁵⁾ (Ver párrafos A35 al A38)
23. El auditor debiera efectuar procedimientos sobre los saldos con entidades coligadas en fechas coincidentes, no obstante que los años fiscales de las distintas entidades fuesen diferentes. Los procedimientos efectuados debieran tratar los riesgos de representaciones incorrectas significativas relacionadas con las cuentas contables de la entidad con la coligada.

⁽¹³⁾ Ver párrafo 26 de la Sección AU 315, *Entendimiento de la Entidad y de su Entorno y Evaluar los Riesgos de Representaciones Incorrectas Significativas*.

⁽¹⁴⁾ Ver párrafo 24 de la Sección AU 240, *Consideración de Fraude en una Auditoría de Estados Financieros*.

⁽¹⁵⁾ Ver párrafos 5-6 de la Sección AU 330, *Efectuar Procedimientos de Auditoría en Respuesta a Riesgos Evaluados y Evaluar la Evidencia de Auditoría Obtenida*.

Identificar partes relacionadas o transacciones significativas con partes relacionadas previamente no identificadas ni reveladas

24. Si el auditor identifica acuerdos o información que sugiera la existencia de relaciones o transacciones con partes relacionadas que la Administración no ha identificado ni revelado previamente al auditor, el auditor debiera determinar si las circunstancias subyacentes confirman la existencia de esas relaciones o transacciones.
25. Si el auditor identifica partes relacionadas o transacciones significativas con partes relacionadas que la Administración no ha identificado ni revelado previamente al auditor, el auditor debiera:
- a. Comunicar oportunamente la información pertinente a los demás miembros del equipo de trabajo. (Ver párrafos A30 y A39)
 - b. Solicitar a la Administración que identifique todas las transacciones con la recién identificada parte relacionada para una evaluación posterior por parte del auditor.
 - c. Indagar porqué los controles de la entidad sobre relaciones y transacciones con partes relacionadas fallaron al permitir tal identificación o revelación de las relaciones y transacciones con partes relacionadas.
 - d. Efectuar procedimientos de auditoría sustantivos apropiados relacionados con tales recién identificadas partes relacionadas o transacciones significativas con partes relacionadas. (Ver párrafo A40)
 - e. Reconsiderar el riesgo que puedan existir otras partes relacionadas o transacciones significativas con partes relacionadas, que la Administración no ha identificado ni revelado previamente al auditor y efectuar procedimientos de auditoría adicionales en la medida necesaria.
 - f. Evaluar las implicancias para la auditoría si la falta de revelación previa por parte de la Administración parece ser intencional (y, por lo tanto, indicativo de un riesgo de representación incorrecta significativo debido a fraude). (Ver párrafo A41)

Transacciones con partes relacionadas identificadas que requieren ser reveladas o que están determinadas a ser un riesgo significativo

26. Para las transacciones con partes relacionadas identificadas que requieren ser reveladas en los estados financieros o que se determinan como un riesgo significativo.⁽¹⁶⁾

⁽¹⁶⁾ Ver párrafo .21, que requiere que el auditor trate las transacciones identificadas de partes relacionadas que también son transacciones significativas inusuales que den lugar a riesgos significativos.

- a. Leer los contratos o acuerdos subyacentes, si hubiere, y evaluar sí:
 - i. el propósito de negocio (o la falta de éste) de las transacciones sugieren que éstas pueden haber sido efectuadas para que, del proceso de preparación y de presentación de información financiera de la entidad, resultara información financiera fraudulenta o para ocultar una apropiación indebida de activos.⁽¹⁷⁾ (Ver párrafos 42-A43)
 - ii. los términos de las transacciones son consecuentes con las explicaciones dadas por la Administración.
 - iii. las transacciones han sido apropiadamente contabilizadas y reveladas.
- b. Obtener evidencia de auditoría que las transacciones han sido apropiadamente autorizadas y aprobadas. (Ver párrafos A44 - A45)

Afirmaciones que las transacciones con partes relacionadas fueron efectuadas en términos equivalentes a aquellos existentes en una transacción libre e independiente

- 27.** Si la Administración ha efectuado una afirmación en los estados financieros al efecto que una transacción con una parte relacionada fue llevada a cabo en términos equivalentes a los que existen en una transacción libre e independiente, el auditor debiera obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría respecto a tal tipo de afirmación. (Ver párrafos A46-A50)

Evaluar la contabilización y revelación de relaciones y transacciones con partes relacionadas

- 28.** Al formarse una opinión sobre los estados financieros de acuerdo con la Sección AU 700, *Formar una Opinión e Informar sobre Estados Financieros*, el auditor debiera evaluar lo siguiente:⁽¹⁸⁾ (Ver párrafo A51)
- a. Respecto a si las relaciones y transacciones con partes relacionadas identificadas han sido contabilizadas y reveladas apropiadamente. (Ver párrafo A52)
 - b. Respecto a si los efectos de las relaciones y transacciones con las partes relacionadas impiden que los estados financieros logren estar presentados razonablemente. (Ver párrafo A3)

⁽¹⁷⁾ Ver párrafo 32.c de la Sección AU 240, *Consideración de Fraude en una Auditoría de Estados Financieros*.

⁽¹⁸⁾ Ver párrafos 12-17 de la Sección AU 700, *Formar una Opinión e Informar sobre Estados Financieros*.

Comunicación con los encargados del Gobierno Corporativo

- 29.** A menos que todos los encargados del Gobierno Corporativo estén involucrados en la administración de la entidad, el auditor debiera comunicar a los encargados del Gobierno Corporativo los hallazgos o significativos o temas que surjan durante la auditoría con respecto a las partes relacionadas de la entidad.⁽¹⁹⁾ (Ver párrafo A53)

Documentación

- 30.** El auditor debiera incluir en la documentación de auditoría los nombres de las partes relacionadas identificadas y la naturaleza de las relaciones con las partes relacionadas.⁽²⁰⁾

Guía de aplicación y otro material explicativo

Naturaleza de las relaciones y transacciones con partes relacionadas (Ver párrafos 2-4, 10 y 28.b)

- A1.** Los marcos de propósito general incluyen o se refieren a requerimientos específicos de revelación para relaciones y transacciones con partes relacionadas. Si el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable no tiene requerimientos específicos de revelación, el auditor, sin embargo, evalúa si la información sobre partes relacionadas está revelada en una manera comparable con los marcos de propósito general con el objetivo que los estados financieros logren una presentación razonable.⁽²¹⁾
- A2.** Ciertos pronunciamientos contables recomiendan el tratamiento contable cuando están involucradas partes relacionadas. Sin embargo, los principios de contabilidad existentes normalmente no requieren que las transacciones con partes relacionadas sean contabilizadas de una manera diferente de la cual sería apropiada si las partes no están relacionadas. Además, la esencia de una transacción en particular puede ser significativamente diferente de su forma. En consecuencia, los estados financieros preparados de acuerdo con un marco de propósito general (por ejemplo, las Normas Internacionales de Información Financiera), generalmente reconocen la esencia de las transacciones particulares y no únicamente su forma legal.

⁽¹⁹⁾ Ver párrafo 9 de la Sección AU 260, *La Comunicación del Auditor con los Encargados del Gobierno Corporativo*.

⁽²⁰⁾ Ver párrafos 8-12 y A8 de la Sección AU 230, *Documentación de Auditoría*.

⁽²¹⁾ Ver párrafo 17 de la Sección AU 800, *Consideraciones Especiales - Auditorías de Estados Financieros Preparados de Acuerdo con Marcos de Propósito Específico*.

- A3.** Las relaciones y transacciones con partes relacionadas puedan causar que los estados financieros no logren una presentación razonable si, por ejemplo, la esencia económica de tales relaciones y transacciones no están reflejadas apropiadamente en los estados financieros. Por ejemplo, una presentación razonable puede no ser lograda si la venta de una propiedad por la entidad a un accionista controlador a un precio más alto o menor que el valor de mercado ha sido contabilizado como una transacción que involucra una utilidad o una pérdida para la entidad, cuándo puede constituir un aporte o una devolución de capital o el pago de un dividendo.
- A4.** Las transacciones que debido a su naturaleza pueden ser indicativas de la existencia de partes relacionadas incluyen las siguientes:
- a.* Obtener u otorgar préstamos libres de intereses o a tasas de interés significativamente mayores o menores que las tasas de mercado existentes en el momento de la transacción.
 - b.* Vender propiedades a un precio que difiere significativamente de su valor de tasación.
 - c.* Intercambiar propiedades similares en una transacción no monetaria.
 - d.* Conceder préstamos sin ningún plazo fijado respecto de cuándo y cómo serán pagados los montos.
- A5.** Aún, cuándo muchas transacciones con partes relacionadas se realizan en el curso normal de los negocios, existe una posibilidad que las transacciones con las partes relacionadas pueden haber sido motivadas únicamente o en gran medida por condiciones similares a las siguientes:
- a.* Falta de suficiente capital de trabajo o de financiamiento para continuar el negocio.
 - b.* Un pronóstico de utilidades excesivamente optimista.
 - c.* Dependencia de un sólo o relativamente pocos productos, clientes o transacciones para el éxito continuo del negocio.
 - d.* Una industria en decadencia caracterizada por un gran número de quiebras financieras.
 - e.* Exceso de capacidad productiva.
 - f.* Litigios significativos, especialmente litigios entre accionistas y la Administración.
 - g.* Peligros de obsolescencias significativas debido a que la compañía se encuentra en una industria de alta tecnología.

Por estas razones, las transacciones con partes relacionadas pueden indicar un mayor riesgo de representaciones incorrectas significativas de los estados financieros.

Consideraciones específicas para entidades gubernamentales

A6. Para el caso de entidades gubernamentales, las relaciones y transacciones con partes relacionadas pueden resultar de interacciones con otros gobiernos, entidades que no persigan fines de lucro, entidades que si persiguen fines de lucro y personas. El marco de preparación y presentación de información financiera aplicable utilizado por la mayoría de las entidades gubernamentales trata las relaciones y transacciones con partes relacionadas que incluyen “*partes relacionadas, organizaciones relacionadas y unidades componentes*” y puede resultar en la inclusión de los estados financieros de las partes relacionadas como si fueran una unidad informante, inclusión dentro de una unidad informante, revelación como transacciones con partes relacionadas o revelación respecto a porqué la parte relacionada o sus transacciones no están incluidas. En todos tales casos, los objetivos descritos en el párrafo 9 son pertinentes para el auditor.

Procedimientos de evaluación de riesgos y actividades relacionadas

Entendimiento de las relaciones y transacciones con partes relacionadas de la entidad

Reuniones de análisis entre el equipo de trabajo (Ver párrafo 13)

- A7.** Los asuntos que pueden ser tratados en las reuniones de análisis entre el equipo de trabajo incluyen los siguientes:
- La naturaleza y alcance de las relaciones y transacciones con partes relacionadas de la entidad (utilizando, por ejemplo, el registro del auditor de las partes relacionadas identificadas, actualizado después de cada auditoría).
 - Un énfasis en la importancia de mantener un escepticismo profesional durante toda la auditoría respecto al potencial para representaciones incorrectas significativas asociadas con las relaciones y transacciones con partes relacionadas.
 - Las circunstancias o condiciones de la entidad que pueden indicar la existencia de relaciones y transacciones con partes relacionadas que la Administración no ha identificado ni revelado al auditor (por ejemplo, una estructura organizacional compleja, uso de entidades constituidas para un propósito específico,⁽²²⁾ o un sistema inadecuado de información).

⁽²²⁾ Las entidades de cometido especial están analizadas en los párrafos A27-A28 de la Sección AU 315, *Entendimiento de la Entidad y de su Entorno y Evaluar los Riesgos de Representaciones Incorrectas Significativas*.

- Los registros o documentos que pueden indicar la existencia de relaciones y transacciones con partes relacionadas.
- La importancia que la Administración y los encargados del Gobierno Corporativo asignan a la identificación de la apropiada contabilización y revelación de relaciones y transacciones con partes relacionadas y el riesgo relacionado que la Administración haga caso omiso de los controles.

A8. Además, el análisis dentro del contexto de fraude puede incluir la consideración específica de cómo las partes relacionadas pueden estar involucradas en un fraude. Por ejemplo:

- Entidades constituidas para cumplir con propósitos específicos y que son controladas por la Administración podrían ser utilizadas para manejar las utilidades.
- Transacciones entre la entidad y un conocido socio comercial conocido de un miembro clave de la Administración podrían ser concertadas para facilitar la apropiación indebida de los activos de la entidad.
- Como se indica en el párrafo A2, la forma de una transacción con una parte relacionada puede ocultar su esencia. Por ejemplo, distribuciones de patrimonio o aportes de capital pueden ser estructurados como préstamos.
- Las transacciones con partes relacionadas pueden ser objeto de manipulación al cierre del período. Por ejemplo, un accionista puede pagar un préstamo poco antes del cierre del período, pero la entidad presta el mismo monto al accionista poco después del cierre del período.
- Algunas entidades, tales como entidades gubernamentales o entidades que operan dentro de industrias reguladas, pueden evitar leyes y regulaciones que limitan o restringen su capacidad para efectuar transacciones con partes relacionadas.

La identidad de las partes relacionadas de una entidad (Ver párrafo 14.a)

A9. Es probable que la información respecto a la identidad de las partes relacionadas de la entidad es probable que esté fácilmente disponible para la Administración si los sistemas de información de la entidad registran, procesan y resumen las relaciones y transacciones de las partes relacionadas de la entidad para permitir a la entidad cumplir con los requerimientos de revelación aplicables. Por lo tanto, la Administración puede tener una lista completa de las partes relacionadas y de los cambios desde el período anterior. Para trabajos recurrentes, efectuar las indagaciones especificadas en el párrafo 14 proporciona una base para comparar la

información proporcionada por la Administración con el registro del auditor de las partes relacionadas observadas en auditorías anteriores.

- A10.** Sin embargo, si la entidad no tiene implementados tales sistemas de información la Administración puede no tener conocimiento de la existencia de todas las partes relacionadas. No obstante, el requerimiento de efectuar las indagaciones especificadas en el párrafo 14 aún es aplicable debido a que la Administración puede tener conocimiento de partes que cumplen con la definición de parte relacionada establecida por los marcos de propósito general (por ejemplo, las Normas Internacionales de Información Financiera). En tal caso, sin embargo, las indagaciones del auditor respecto a la identidad de las partes relacionadas de la entidad es probable que formen parte de los procedimientos del auditor de evaluación de riesgos y actividades relacionadas efectuadas de acuerdo con la Sección AU 315, *Entendimiento de la Entidad y de su Entorno y Evaluar los Riesgos de Representaciones Incorrectas Significativas*, para obtener información relacionada con la estructura organizacional de la entidad, su propiedad, Gobierno Corporativo y modelo de negocios.⁽²³⁾

En el caso particular de relaciones bajo control en común, debido a que es más probable que la Administración esté en conocimiento de tales relaciones si éstas tienen importancia económica para la entidad, es probable que las indagaciones del auditor serán más efectivas si están dirigidas respecto a si las partes con las cuales la entidad efectúa transacciones significativas o con quienes comparte recursos en un grado significativo, son partes relacionadas.

- A11.** Dentro del contexto de una auditoría de un grupo, la Sección AU 600, *Consideraciones Especiales - Auditorías de Estados Financieros de un Grupo (Incluyendo el Trabajo de los Auditores de los Componentes)*, requiere que el equipo de trabajo del grupo proporcione a cada auditor de un componente con información sobre las partes relacionadas preparada por la Administración del grupo y de cualquier otra parte relacionada de quien tenga conocimiento el equipo de trabajo del grupo, incluyendo la naturaleza de las relaciones y transacciones de la entidad con esas partes relacionadas.⁽²⁴⁾ Cuando la entidad es un componente dentro de un grupo, esta información proporciona una base útil para las indagaciones del auditor a la Administración respecto a la identidad de las partes relacionadas de la entidad.

- A12.** El auditor también puede obtener alguna información respecto a la identidad de las partes relacionadas de la entidad a través de indagaciones a la Administración durante el proceso de aceptación o continuación del trabajo.

⁽²³⁾ Ver párrafo 12 de la Sección AU 315, *Entendimiento de la Entidad y de su Entorno y Evaluar los Riesgos de Representaciones Incorrectas Significativas*.

⁽²⁴⁾ Ver párrafo 40.c de la Sección AU 600, *Consideraciones Especiales - Auditorías de Estados Financieros de un Grupo (Incluyendo el Trabajo de los Auditores de los Componentes)*.

A13. La Sección AU 580, *Representaciones Escritas*, trata los requerimientos de obtener representaciones de la Administración, incluyendo representaciones que la Administración y, cuando fuere aplicable, los encargados del Gobierno Corporativo han.⁽²⁵⁾

a. Revelado al auditor la identidad de las partes relacionadas de la entidad y de todas las relaciones con partes relacionadas de las cuales tienen conocimiento.

b. Contabilizado y revelado apropiadamente tales relaciones y transacciones.

A14. La indagación sobre la identidad de las partes relacionadas de la entidad puede incluir información sobre antecedentes de las partes relacionadas, por ejemplo, ubicación física, industria, tamaño y el alcance de operaciones.

Consideraciones específicas para entidades gubernamentales

A15. Debido a la variedad de tipos de relaciones y transacciones entre entidades gubernamentales y otras entidades, algunas de las cuales son altamente complejas, identificar la naturaleza de la relación con la parte relacionada y su apropiado tratamiento en los estados financieros depende en gran medida en la aplicación por una entidad gubernamental de su marco de preparación y presentación de información financiera. Además, en ciertas circunstancias, la entidad gubernamental puede no tener jurisdicción legal sobre la parte relacionada aún, cuando la aplicación del marco de preparación y presentación de información financiera concluye que los estados financieros de la parte relacionada serán incluidos en los estados financieros de la entidad gubernamental. En tales casos las indagaciones del auditor respecto a la identidad de las partes relacionadas de la entidad probablemente incluirán los conceptos y las guías del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable para ayudar a efectuar las evaluaciones correctas respecto a la existencia y la naturaleza de las relaciones con partes relacionadas.

Los controles de la entidad sobre las relaciones y transacciones con partes relacionadas (Ver párrafo 15)

A16. Existen otros dentro la entidad respecto de quienes se considera que probablemente tengan conocimiento de las relaciones y transacciones con partes relacionadas y los controles de la entidad sobre tales relaciones y transacciones, también como la existencia de partes relacionadas, o relaciones, o transacciones con partes relacionadas no reveladas previamente al auditor, y si tales relaciones o transacciones se efectuaron con partes relacionadas conocidas o si previamente eran partes relacionadas desconocidas. Estos otros pueden incluir en la medida que no formen parte de la Administración, a los siguientes:

⁽²⁵⁾ Ver párrafo 17 de la Sección AU 580, *Representaciones Escritas*.

- Los encargados del Gobierno Corporativo.
- Personal en una posición para iniciar, autorizar, procesar y registrar transacciones inusuales significativas y quienes supervisan o monitorean a tal personal.
- La función de auditoría interna.
- El asesor legal interno.
- El ejecutivo máximo en el área de ética o una persona equivalente.
- El ejecutivo máximo a cargo del cumplimiento de todas las normas de la entidad.
- El director de recursos humanos o persona equivalente.

A17. La auditoría es efectuada bajo la premisa que la Administración y, cuándo fuere apropiado los encargados del Gobierno Corporativo tienen la responsabilidad por la preparación y presentación razonable de los estados financieros de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable. Esta responsabilidad incluye el diseño, implementación y mantención de un control interno pertinente para la preparación y presentación razonable de estados financieros que estén exentos de representaciones incorrectas significativas, ya sea debido a fraude o error.⁽²⁶⁾ En consecuencia, la preparación de estados financieros requiere que la Administración, con la supervisión de los encargados del Gobierno Corporativo, diseñe, implemente y mantenga controles adecuados sobre relaciones y transacciones con partes relacionadas para que éstas sean identificadas y apropiadamente contabilizadas y reveladas. En su rol supervisor, los encargados del Gobierno Corporativo monitorean cómo la Administración está llevando a cabo su responsabilidad por tales controles. Los encargados del Gobierno Corporativo pueden, en su rol supervisor, obtener información de la Administración para permitirles entender la naturaleza y el propósito de negocios de las relaciones y transacciones con partes relacionadas.

A18. Al cumplir con el requerimiento de la Sección AU 315, *Entendimiento de la Entidad y de su Entorno y Evaluar los Riesgos de Representaciones Incorrectas Significativas*, para obtener un entendimiento del control interno, el auditor puede considerar aspectos o elementos pertinentes para mitigar los riesgos de representaciones incorrectas significativas asociados con relaciones y transacciones con partes relacionadas, tales como los siguientes:⁽²⁷⁾

⁽²⁶⁾ Ver párrafos 5 y A2 de la Sección AU 200, *Objetivos Generales del Auditor Independiente y Efectuar una Auditoría de Acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas*.

⁽²⁷⁾ Ver párrafo 13 de la Sección AU 315, *Entendimiento de la Entidad y de su Entorno y Evaluar los Riesgos de Representaciones Incorrectas Significativas*.

- Códigos de ética internos, comunicados apropiadamente al personal de la entidad y aplicados, controlando las circunstancias en las cuales la entidad puede efectuar transacciones específicas con partes relacionadas.
- Políticas y procedimientos para una franca y oportuna revelación de los intereses y las participaciones que la Administración y los encargados del Gobierno Corporativo tienen en transacciones con partes relacionadas.
- La asignación de responsabilidades dentro de la entidad para identificar, registrar, resumir y revelar las transacciones con partes relacionadas.
- La oportuna revelación y análisis entre la Administración y los encargados del Gobierno Corporativo de las transacciones con partes relacionadas que también son transacciones significativas inusuales con partes relacionadas, incluyendo si los encargados del Gobierno Corporativo han cuestionado apropiadamente el propósito de negocios de tales transacciones (por ejemplo, consultando a asesores profesionales externos).
- Guías claras para la aprobación de transacciones con partes relacionadas, involucrando reales o percibidos conflictos de interés, tales como la aprobación por una sub-comisión de los encargados del Gobierno Corporativo que incluyan a personas independientes de la Administración.
- Revisiones periódicas por parte de la función de auditoría interna, cuándo fuere aplicable.
- Acciones pro-activas tomadas por la Administración para solucionar temas relacionados con la revelación de partes relacionadas, tales como obtener asesoría del auditor o del asesor legal externo.
- La existencia de políticas y procedimientos de denuncias internas que den alertas, cuándo fuere aplicable.

A19. Los controles sobre las relaciones y transacciones con partes relacionadas dentro de algunas entidades pueden ser deficientes o inexistentes por un sinnúmero de razones, tales como las siguientes:

- La baja importancia asignada por la Administración para identificar y revelar las relaciones y transacciones con partes relacionadas.
- La falta de una supervisión apropiada por parte de los encargados del Gobierno Corporativo.
- Una falta intencional de interés respecto a tales controles debido a que las revelaciones de partes relacionadas pueden dar a conocer información que la

Administración considera delicada (por ejemplo, la existencia de transacciones que involucran a miembros de la Administración).

- Un entendimiento insuficiente por parte de la Administración de los requerimientos de revelación de partes relacionadas aplicables.

Cuando tales controles no son efectivos o no existen, el auditor puede no obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría respecto a relaciones y transacciones con partes relacionadas. Si éste fuera el caso, el auditor consideraría, de acuerdo con la Sección AU 705, *Modificaciones a la Opinión en el Informe del Auditor Independiente*, las implicancias para la auditoría, incluyendo la opinión en el informe del auditor.

A20. El proceso de preparación y presentación de información financiera de la entidad, que resulta en información financiera fraudulenta a menudo involucra la omisión de los controles por parte de la Administración, que de otro modo, pueda parecer que están operando con efectividad.⁽²⁸⁾ El riesgo de esto es mayor si la Administración tiene relaciones que involucran el control o la influencia significativa con partes con las cuales la entidad realiza negocios, debido a que estas relaciones pueden ofrecer a la Administración mayores incentivos y oportunidades para cometer fraude. Por ejemplo, los intereses financieros de la Administración en ciertas partes relacionadas pueden proporcionar incentivos para que la Administración haga caso omiso de los controles mediante: (a) conducir a la entidad, contra sus intereses, a efectuar transacciones en beneficio de esas partes o (b) colusión con tales partes o controlando sus acciones. Ejemplos de posibles fraudes incluyen los siguientes:

- Crear términos ficticios para las transacciones con partes relacionadas, diseñadas para presentar incorrectamente el propósito de negocios de estas transacciones.
- Organizar fraudulentamente la transferencia de activos desde o a la Administración u otros, a montos significativamente por sobre o por debajo del valor de mercado.
- Efectuar transacciones complejas con partes relacionadas, tales como entidades constituidas para cumplir con propósitos específicos, que están estructuradas para representar incorrectamente la situación financiera o el desempeño financiero de la entidad.

A21. *Consideraciones específicas para entidades más pequeñas.* Los controles en entidades más pequeñas probablemente sean menos formales y las entidades más pequeñas pueden no tener procesos documentados para tratar las relaciones y transacciones con partes relacionadas. Un dueño-gerente puede mitigar algunos de los riesgos resultantes de transacciones con partes relacionadas o potencialmente aumentar esos riesgos a través de su participación activa en todos los aspectos

⁽²⁸⁾ Ver párrafo 31 de la Sección AU 240, *Consideración de Fraude en una Auditoría de Estados Financieros*.

principales de las transacciones. Para tales entidades, el auditor puede obtener un entendimiento de las relaciones y transacciones con partes relacionadas y cualquier control sobre éstas, a través de indagaciones a la Administración combinado con otros procedimientos, tales como observar la supervisión de la Administración y actividades de revisión e inspección de la documentación pertinente disponible.

A22. *Autorización y aprobación de transacciones y acuerdos (Ver párrafo 15.b).* La autorización implica dar permiso por una parte o partes con la autoridad apropiada (ya sea la Administración, los encargados del Gobierno Corporativo o por los accionistas de la entidad) para que la entidad efectúe transacciones específicas de acuerdo con criterios predeterminados, sean estos basados en la aplicación de juicio o no. La aprobación implica la aceptación por esas partes de las transacciones que la entidad ha efectuado como que han cumplido con los criterios a base de los cuales fue otorgada la autorización. Ejemplos de los controles que la entidad puede haber implementado para autorizar y aprobar las transacciones y acuerdos significativos con partes relacionadas o transacciones y acuerdos inusuales significativos fuera del curso normal de los negocios incluyen los siguientes:

- Controles de monitoreo para identificar tales transacciones y acuerdos para su autorización y aprobación.
- Aprobación de los términos y condiciones de las transacciones y acuerdos por la Administración, los encargados del Gobierno Corporativo o, cuándo fuere aplicable, por los accionistas.

Mantenerse alerta a información sobre partes relacionadas al revisar registros o documentos

A23. Durante la auditoría, el auditor puede inspeccionar registros o documentos que indiquen la existencia de relaciones y transacciones con partes relacionadas que la Administración no ha identificado ni revelado previamente al auditor. Ejemplos de esos registros o documentos incluyen los siguientes:

- Confirmaciones de terceros obtenidas por el auditor (además de las confirmaciones bancarias y de abogados).
- Las declaraciones de impuesto a la renta de la entidad.
- Información proporcionada por la entidad a los organismos reguladores.
- Registros de accionistas para identificar a los principales accionistas de la entidad.
- Declaración de conflictos de interés de la Administración y de los encargados del Gobierno Corporativo.

- Registros de las inversiones de la entidad y de las inversiones vinculadas con sus planes de beneficios.
- Contratos y acuerdos con personal clave de la Administración o los encargados del Gobierno Corporativo.
- Contratos y acuerdos significativos fuera del curso normal de negocios de la entidad.
- Facturas y correspondencia específicos recibida de los asesores profesionales de la entidad.
- Pólizas de seguros de vida adquiridos por la entidad.
- Contratos significativos renegociados durante el período por la entidad.
- Informes de la función de auditoría interna.
- Acuerdos de financiamiento de activos fijos con entidades distintas a instituciones financieras (por ejemplo, la construcción de instalaciones de una entidad gubernamental asociada con la emisión de deuda por una entidad relacionada que no persigue fines de lucro).
- Acuerdos de desarrollo económico en relación con adquisiciones de activos fijos (por ejemplo, el uso y eventual propiedad por una entidad de gobierno de propiedades e instalaciones financiadas y operadas por una compañía o por otra entidad gubernamental).

A24. Además, el auditor puede revisar la documentación de auditoría de años anteriores para información respecto a relaciones y transacciones con partes relacionadas. Si fuere aplicable, el auditor puede indagar a un auditor predecesor respecto al conocimiento que éste tenga de relaciones existentes y el grado de participación de la Administración en transacciones significativas.

A25. *Acuerdos que pueden indicar la existencia de relaciones o transacciones con partes relacionadas previamente no identificadas ni reveladas.* Un acuerdo implica un acuerdo formal o informal entre la entidad y una o más partes para tales propósitos como los siguientes:

- Establecer una relación de negocios a través de medios y estructuras apropiados.
- Efectuar ciertos tipos de transacciones bajo términos y condiciones específicos.
- Proporcionar los servicios designados o el apoyo financiero.

Ejemplos de acuerdos que pueden indicar la existencia de relaciones o transacciones con partes relacionadas que la Administración no ha identificado ni revelado previamente al auditor, incluyen los siguientes:

- Participar en sociedades de personas con otras partes.
- Acuerdos para proporcionar servicios a ciertas partes bajo términos y condiciones fuera del curso normal de negocios de la entidad.
- Garantías y relaciones como garante o aval.

Identificar transacciones significativas inusuales (Ver párrafo 18)

A26. Obtener información adicional sobre transacciones significativas inusuales permite al auditor evaluar si factores de riesgo de fraude, si hubieren, están presentes e identificar los riesgos de representaciones incorrectas significativas debido a fraude.

A27. Ejemplos de transacciones que pueden ser transacciones significativas inusuales pueden incluir los siguientes:

- Transacciones de tipo patrimonial complejas, tales como reestructuraciones o adquisiciones corporativas.
- Transacciones con entidades extranjeras en jurisdicciones o localidades que tienen estructuras corporativas de administración, leyes y regulaciones menos rigurosas.
- El arrendamiento de propiedades o la prestación de servicios de administración por la entidad a otra parte sin que se intercambie ninguna contraprestación por ello.
- Transacciones de ventas con grandes e inusuales descuentos o devoluciones.
- Transacciones con acuerdos recíprocos (por ejemplo, ventas con un compromiso de recompra).
- Transacciones bajo contratos cuyos términos son modificados antes de la fecha en que finalizan.

Entendimiento de la naturaleza de transacciones significativas inusuales (Ver párrafo 18.a)

A28. Indagar de la naturaleza de transacciones significativas inusuales implica obtener un entendimiento del propósito de negocios de las transacciones y de los términos y condiciones bajo los cuales éstas han sido efectuadas.⁽²⁹⁾

Indagar respecto a si partes relacionadas podrían estar involucradas (Ver párrafo 17.b)

A29. Una parte relacionada podría estar involucrada en una transacción significativa inusual, no sólo por influir directamente en la transacción por ser parte de la transacción, sino también por influir indirectamente en ésta a través de un intermediario. Tal influencia puede indicar la presencia de un factor de riesgo de fraude.

Compartir la información sobre partes relacionadas con el equipo de trabajo (Ver párrafos 19 y 23.a)

A30. La información pertinente sobre partes relacionadas a compartir con los miembros del equipo de trabajo puede incluir lo siguiente:

- La naturaleza de las relaciones y transacciones con partes relacionadas.
- Relaciones y transacciones con partes relacionadas que son significativas o complejas, que pueden ser asociadas con riesgos significativos, particularmente transacciones en que la Administración o los encargados del Gobierno Corporativo están involucrados financieramente.

El intercambio de información es más útil si se efectúa en una etapa temprana de la auditoría.

A31. La Sección AU 600, *Consideraciones Especiales - Auditorías de Estados Financieros de un Grupo (Incluyendo el Trabajo de los Auditores de los Componentes)*, trata las comunicaciones aplicables a auditorías de grupos, particularmente las que involucran a auditores de componentes.

Identificar y evaluar los riesgos de representaciones incorrectas significativas asociadas con relaciones y transacciones con partes relacionadas

Factores de riesgo de fraude asociados con una influencia dominante de una parte relacionada (Ver párrafo 20)

A32. Las partes relacionadas con la capacidad de ejercer control o una influencia significativa pueden estar en una posición de ejercer una influencia dominante sobre la entidad o su Administración. La consideración de tal conducta es pertinente al

⁽²⁹⁾ Ver párrafo 32.c de la Sección AU 240, *Consideración de Fraude en una Auditoría de Estados Financieros*.

identificar y evaluar los riesgos de representaciones incorrectas significativas debido a fraude, como se explica en mayor detalle en los párrafos A33-A34.

A33. El dominio de la Administración por una sola persona o por un grupo pequeño de personas sin controles compensatorios es un factor de riesgo de fraude.⁽³⁰⁾ Los indicadores de una influencia dominante ejercida por una parte relacionada incluyen los siguientes:

- La parte relacionada ha vetado decisiones de negocios significativas tomadas por la Administración o por los encargados del Gobierno Corporativo.
- Las transacciones significativas son entregadas a la parte relacionada para su aprobación final.
- Poca o ninguna discusión ocurre entre la Administración y los encargados del Gobierno Corporativo respecto a propuestas de negocios sugeridas por la parte relacionada.
- Las transacciones que involucran a la parte relacionada (o a un familiar cercano de la parte relacionada) rara vez son revisadas y aprobadas en forma independiente.

En algunos casos, una influencia dominante también puede existir si la parte relacionada ha jugado un rol principal en crear la entidad y continúa ejerciendo un rol de liderazgo en la Administración de la entidad.

A34. En la presencia de otros factores de riesgo, la existencia de una parte relacionada que tiene una influencia dominante puede indicar riesgos significativos de representaciones incorrectas significativas debido a fraude. Por ejemplo:

- Una inusual alta rotación de la Administración superior o de sus asesores profesionales puede sugerir prácticas no éticas o de negocios fraudulentos que sirven para los propósitos de la parte relacionada.
- La utilización de intermediarios de negocios para transacciones significativas para las cuales no parece existir ninguna justificación de negocios clara, puede sugerir que la parte relacionada podría tener un interés en tales transacciones a través del control de tales intermediarios para propósitos fraudulentos.

Evidencia de una excesiva participación de la parte relacionada en, o preocupación por, la selección de políticas contables o en la determinación de estimaciones significativas, puede sugerir la posibilidad que, del proceso de preparación y

⁽³⁰⁾ Ver párrafo A76 de la Sección AU 240, *Consideración de Fraude en una Auditoría de Estados Financieros*.

presentación de información financiera de la entidad, resulte información financiera fraudulenta.

Respuesta a los riesgos de representaciones incorrectas significativas asociadas con relaciones y transacciones con partes relacionadas (Ver párrafo 22)

A35. La naturaleza, oportunidad y alcance de procedimientos de auditoría posteriores que el auditor puede seleccionar para responder a los riesgos evaluados de representaciones incorrectas significativas asociadas con relaciones y transacciones con partes relacionadas, depende de la naturaleza de esos riesgos y las circunstancias de la entidad.

A36. Ejemplos de procedimientos de auditoría sustantivos que el auditor puede efectuar cuando el auditor ha evaluado un riesgo significativo que la Administración no ha contabilizado ni revelado apropiadamente transacciones específicas con partes relacionadas (ya sea debido a fraude o error), incluyen los siguientes:

- Confirmar el propósito de negocio, términos específicos, o montos de las transacciones con las partes relacionadas (este procedimiento de auditoría puede ser menos efectivo cuando el auditor juzga que la entidad probablemente influirá a las partes relacionadas en sus respuestas al auditor).
- Inspeccionar evidencia en posesión de la otra parte o partes a la transacción.
- Confirmar o analizar la información significativa con los intermediarios, tales como bancos, avales, agentes o abogados, para obtener un mejor entendimiento de la transacción.
- Referirse a publicaciones financieras, revistas de negocios, agencias de clasificación de riesgos y otras fuentes de información cuando exista razón para creer que clientes, proveedores y otras entidades de negocios desconocidos con quienes se han efectuado montos significativos de negocios, puedan carecer de verdadera esencia.
- Con respecto a saldos no cobrados, garantías y otras obligaciones significativas, evaluar información sobre la capacidad financiera de la otra parte o partes en la transacción. Tal información puede ser obtenida de estados financieros auditados, estados financieros no auditados, declaraciones de impuesto a la renta e informes emitidos por organismos reguladores, autoridades tributarias, publicaciones financieras o agencias clasificadoras de riesgo.

A37. Si el auditor ha evaluado un riesgo significativo de representación incorrecta significativa debido a fraude, como resultado de la presencia de una parte relacionada que tiene influencia dominante, el auditor puede, además de los requerimientos generales de la Sección AU 240, *Consideración de Fraude en una*

Auditoría de Estados Financieros, efectuar procedimientos de auditoría tales como los siguientes para obtener un entendimiento de las relaciones de negocios que tal parte relacionada pueda haber establecido directa o indirectamente con la entidad y para determinar la necesidad para procedimientos de auditoría sustantivos posteriores apropiados:

- Indagaciones a y análisis con la Administración y con los encargados del Gobierno Corporativo.
- Indagaciones a la parte relacionada.
- Inspección de contratos significativos con la parte relacionada.
- Investigación de antecedentes apropiados, tal como a través de internet o en bases de datos específicas de información de negocios.
- Revisión de informes de denuncias internas de los empleados cuando éstos son mantenidos.

A38. Dependiendo de los resultados de los procedimientos de evaluación de riesgos del auditor, éste puede considerar apropiado obtener evidencia de auditoría sin efectuar pruebas de los controles de la entidad sobre las relaciones y transacciones con partes relacionadas. Sin embargo, en ciertas circunstancias, puede no ser posible obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría de sólo los procedimientos sustantivos de auditoría, en relación con los riesgos de representaciones incorrectas significativas asociados con las relaciones y transacciones con partes relacionadas. Por ejemplo, cuándo transacciones intragrupo entre la entidad y sus componentes son numerosas y un monto significativo de información relacionada con estas transacciones es iniciado, autorizado, registrado, procesado o informado electrónicamente en un sistema integrado, el auditor puede determinar que no es posible diseñar procedimientos sustantivos de auditoría efectivos que por sí solos reducirían los riesgos de representaciones incorrectas significativas asociadas con estas transacciones a un nivel aceptablemente bajo. En tal caso, al cumplir con el requerimiento de la Sección AU 330, *Efectuar Procedimientos de Auditoría en Respuesta a Riesgos Evaluados y Evaluar la Evidencia de Auditoría Obtenida*, para obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría respecto a la efectividad operativa de los controles, se requiere que el auditor efectúe pruebas de los controles de la entidad sobre la integridad y exactitud del registro de las relaciones y transacciones con la parte relacionada.⁽³¹⁾

⁽³¹⁾ Ver párrafo 8.b de la Sección AU 330, *Efectuar Procedimientos de Auditoría en Respuesta a Riesgos Evaluados y Evaluar la Evidencia de Auditoría Obtenida*.

Identificación de partes relacionadas o de transacciones significativas con partes relacionadas previamente no identificadas o no reveladas

Comunicar información respecto a partes relacionadas recientemente identificadas al equipo de trabajo (Ver párrafo 25.a)

A39. Comunicar oportunamente cualquier información respecto a partes relacionadas recientemente identificadas a los demás miembros del equipo de trabajo los ayuda en determinar si esta información afecta los resultados de y las conclusiones resultantes de procedimientos de evaluación de riesgos ya efectuados, incluyendo si los riesgos de representaciones incorrectas significativas necesitan ser reevaluados.

Procedimientos sustantivos relacionados con partes relacionadas o con transacciones significativas partes relacionadas con recientemente identificadas (Ver párrafo 25.d)

A40. Ejemplos de procedimientos de auditoría sustantivos que el auditor puede efectuar relacionados con recientemente identificadas partes relacionadas o transacciones significativas con partes relacionadas, incluyen los siguientes:

- Efectuar indagaciones respecto a la naturaleza de las relaciones de la entidad con partes relacionadas recientemente identificadas, incluyendo indagar a partes fuera de la entidad quienes se supone tienen un conocimiento significativo de la entidad y de su negocio, tales como asesores legales, agentes principales, representantes más importantes, consultores, avalistas u otros socios de negocios.
- Efectuar un análisis de los registros contables de las transacciones con partes relacionadas recientemente identificadas. Tal tipo de análisis puede ser facilitado utilizando técnicas de auditoría asistidas computacionalmente.
- Verificar los términos y condiciones de las recientemente identificadas transacciones con partes relacionadas y evaluar si las transacciones han sido apropiadamente contabilizadas y reveladas.

La falta de revelación intencional por parte de la Administración (Ver párrafo 25.f)

A41. Los requerimientos y guías en la Sección AU 240, *Consideración de Fraude en una Auditoría de Estados Financieros*, respecto a las responsabilidades del auditor relacionadas con fraude en una auditoría de estados financieros son pertinentes cuando la Administración parece haber intencionalmente dejado de revelar partes relacionadas o transacciones significativas con partes relacionadas al auditor. El auditor también puede considerar si es necesario reevaluar la fiabilidad de las repuestas de la Administración a las indagaciones del auditor y las representaciones de la Administración al auditor.⁽³²⁾

⁽³²⁾ Ver párrafos 22-24 y 26 de la Sección AU 580, *Representaciones Escritas*.

Evaluar el propósito de negocios (Ver párrafo 26.a.i)

A42. Al evaluar el propósito de negocios de una transacción con partes relacionadas que requiere ser revelada en los estados financieros o que se determina como un riesgo significativo, el auditor puede considerar lo siguiente:

- Respecto a si la transacción:
 - es excesivamente compleja (por ejemplo, pueda involucrar a muchas partes relacionadas dentro de un grupo consolidado).
 - tiene términos inusuales comerciales tales como precios, tasas de interés, garantías y términos de pagos inusuales.
 - no tiene una aparente razón de negocios lógica para que ocurra.
 - involucra a partes relacionadas previamente no identificadas.
 - es procesada en forma inusual.
- Si la Administración ha analizado la naturaleza y contabilización de tal tipo de transacción con los encargados del Gobierno Corporativo.
- Si la Administración está poniendo más énfasis en un tratamiento contable particular en vez de dar debida consideración a la substancia económica de la transacción.

Si las explicaciones de la Administración son significativamente inconsecuentes con los términos de la transacción con la parte relacionada, se requiere que el auditor considere la fiabilidad de las explicaciones y las representaciones sobre otros asuntos significativos efectuadas por la Administración.⁽³³⁾

A43. El auditor también puede tratar de entender el propósito de negocios de tal tipo de transacción desde la perspectiva de la parte relacionada, debido a que puede ayudar al auditor a entender mejor la substancia económica de la transacción y porqué fue efectuada. Un propósito de negocios desde la perspectiva de la parte relacionada que parezca inconsecuente con la naturaleza de su negocio puede representar un factor de riesgo de fraude.

A44. Autorización y aprobación por parte de la Administración, los encargados del Gobierno Corporativo o, cuándo fuere aplicable, los accionistas, de las transacciones con partes relacionadas que requiere revelarse en los estados financieros o que se determina como riesgo significativo, puede proporcionar evidencia de auditoría que estas han sido debidamente consideradas a los niveles apropiados dentro de la entidad y que sus términos y condiciones han sido

⁽³³⁾ Ver párrafo 10 de la Sección AU 500, *Evidencia de Auditoría*.

apropiadamente reflejados en los estados financieros. La existencia de transacciones de esta naturaleza que no estuvieron sujetas a tal autorización y aprobación, en la ausencia de explicaciones racionales basadas en las reuniones de análisis con la Administración o con los encargados del Gobierno Corporativo, puede indicar riesgos de representaciones incorrectas debido a fraude o error. En estas circunstancias, el auditor puede necesitar estar alerta para otras transacciones de naturaleza similar. Sin embargo, la autorización y aprobación por sí solas pueden no ser suficientes para concluir respecto a si riesgos de representaciones incorrectas significativas debido a fraude no existen, debido a que la autorización y la aprobación pueden ser inefectivas si ha habido colusión entre las partes relacionadas o si la entidad está sujeta a la influencia dominante de una parte relacionada.

- A45.** *Consideraciones específicas para entidades más pequeñas*, una entidad más pequeña puede no tener los mismos controles proporcionados por diferentes niveles de autoridad y de aprobación que pueden existir en una entidad más grande. En consecuencia, al auditar una empresa más pequeña, el auditor puede confiar en menor grado en la autorización y aprobación de la evidencia de auditoría respecto a la validez de transacciones con partes relacionadas que requieren revelarse en los estados financieros o que se determinan como un riesgo significativo. En su lugar, el auditor puede considerar efectuar otros procedimientos de auditoría, tales como inspeccionar documentos pertinentes, confirmar aspectos específicos de las transacciones con partes relacionadas, u observar la participación del dueño-gerente con las transacciones. El análisis del dominio de la Administración en el párrafo A32 y las consideraciones de fraude analizadas en el párrafo A8 proporcionan guías pertinentes adicionales.

Afirmaciones respecto de que las Transacciones con Partes Relacionadas se Efectuaron en Términos Equivalentes a los que Prevalecen en una Transacción libre e independiente

- A46.** Generalmente no será posible determinar si una transacción en particular habría tenido lugar si las partes no hubieran estado relacionadas o, suponiendo que habría tenido lugar, cuales habrían sido los términos y la forma de pago. En consecuencia, es difícil respaldar representaciones que una transacción fue efectuada en términos equivalentes a los que existen en transacciones libres e independientes.
- A47.** Aún, cuándo la evidencia de auditoría pueda estar fácilmente disponible respecto a cómo se compara el precio de una transacción con una parte relacionada con el de una transacción libre e independiente similar, las dificultades prácticas normalmente limitan la capacidad del auditor para obtener evidencia de auditoría que todos los demás aspectos de la transacción son equivalentes a esas de una transacción libre e independiente. Por ejemplo, aunque el auditor pueda confirmar que una transacción ha sido efectuada a un precio de mercado, puede no ser posible confirmar si los otros términos y condiciones de la transacción (tales como los términos de financiamiento, contingencias y cargos específicos) son equivalentes a los que normalmente serían acordados entre partes independientes. En consecuencia, puede existir un riesgo que una afirmación de la Administración con respecto a que una

transacción con una parte relacionada fue efectuada en términos equivalentes a los que existen en una transacción libre e independiente, pueda estar incorrectamente representada en forma significativa.

A48. La preparación y presentación razonable de los estados financieros requiere que la Administración respalde una afirmación incluida en los estados financieros que una transacción con una parte relacionada fue efectuada en términos equivalentes a los que existen en una transacción libre e independiente, dando apropiada consideración a las dificultades descritas en los párrafos A46-A47. El respaldo de la Administración para la afirmación puede incluir los siguientes:

- Comparar los términos de la transacción con la parte relacionada con los de una transacción idéntica o similares con una o más partes no relacionadas.
- Contratar a un especialista externo para determinar un valor de mercado y confirmar los términos de mercado y condiciones para la transacción.
- Comparar los términos de la transacción con términos de mercados conocidos para transacciones completamente similares en un mercado abierto.

A49. Evaluar el respaldo de la Administración para esta afirmación puede implicar uno o más de los siguientes:

- Considerar lo apropiado del proceso de la Administración para respaldar la afirmación.
- Verificar la fuente de los datos internos o externos respaldando la afirmación y efectuar pruebas de los datos para determinar su exactitud, integridad y pertinencia.

A50. Si el auditor considera que la afirmación de la Administración no tiene respaldo, o el auditor no puede obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría para respaldar la afirmación, el auditor, de acuerdo con la Sección AU 705, *Modificaciones a la Opinión en el Informe del Auditor Independiente*, considera las implicancias para la auditoría, incluyendo la opinión en el informe del auditor.

Evaluar la contabilización y revelación de relaciones y transacciones con partes relacionadas identificadas

Consideraciones de importancia relativa al evaluar representaciones incorrectas (Ver párrafo 28)

A51. La Sección AU 450, *Evaluación de Representaciones Incorrectas Identificadas Durante una Auditoría*, requiere que el auditor considere tanto el tamaño como la naturaleza de una representación incorrecta y las circunstancias particulares de su

ocurrencia al evaluar si la representación incorrecta es significativa.⁽³⁴⁾ La importancia de la transacción para los usuarios de los estados financieros puede no depender solo del monto contabilizado de la transacción sino que también de otros factores específicos pertinentes, tales como la naturaleza de la relación con la parte relacionada.

Evaluación de las revelaciones de partes relacionadas (Ver párrafo 28.a)

A52. Evaluar las revelaciones de las partes relacionadas significa considerar si los hechos y las circunstancias de las relaciones y transacciones con las partes relacionadas de la entidad han sido apropiadamente resumidos y presentados para que las revelaciones sean entendibles. Las revelaciones con partes relacionadas pueden no ser entendibles si:

- a. El propósito de negocios y los efectos de las transacciones sobre los estados financieros son poco claros o incorrectamente presentados.
- b. Términos claves, condiciones y otros elementos importantes de las transacciones necesarios para entenderlos, no están revelados apropiadamente.

Comunicaciones con los encargados del Gobierno Corporativo (Ver párrafo 29)

A53. Comunicar hallazgos o temas significativos que surgen durante la auditoría en relación con las partes relacionadas de la entidad ayuda al auditor a establecer un entendimiento común con los encargados del Gobierno Corporativo de la naturaleza y resolución de estos asuntos.⁽³⁵⁾ Ejemplos de hallazgos o temas significativos con partes relacionadas incluyen los siguientes:

- La no revelación (sea o no intencional) por la Administración al auditor de partes relacionadas o de transacciones significativas con partes relacionadas, que pueden alertar a los encargados del Gobierno Corporativo de relaciones y transacciones significativas con partes relacionadas de las cuales ellos pueden no haber estado previamente en conocimiento.
- La identificación de transacciones significativas con partes relacionadas que no han sido apropiadamente autorizadas ni aprobadas, lo cual puede originar una sospecha de fraude.
- La identificación de transacciones significativas con partes relacionadas que parecen no tener un propósito de negocios.

⁽³⁴⁾ Ver párrafo 11.a de la Sección AU 450, *Evaluación de Representaciones Incorrectas Identificadas Durante una Auditoría*.

⁽³⁵⁾ Ver párrafo A10 de la Sección AU 230, *Documentación de Auditoría*, proporciona guías adicionales sobre la naturaleza de los hallazgos o temas significativos que surgen durante la auditoría.

- Desacuerdo con la Administración respecto a la contabilización y revelación de transacciones significativas con partes relacionadas.
- Incluir una declaración en los estados financieros que una transacción con una parte relacionada se efectuó bajo términos equivalentes a aquellas que prevalecen en una transacción libre e independiente con terceros.
- Incumplimiento de leyes y regulaciones aplicables prohibiendo, o; restringiendo tipos específicos de transacciones con partes relacionadas.
- Dificultades en identificar a la parte que en última instancia controla a la entidad.