

NAGA 705 (R)*

OPINIÓN MODIFICADA EN EL INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2016)

CONTENIDO

	Apartados
Introducción	
Alcance de esta Naga	1
Tipos de opinión modificada	2
Fecha de entrada en vigor	3
Objetivo	4
Definiciones	5
Requerimientos	
Situaciones en las que se requiere una opinión modificada	6
Determinación del tipo de opinión modificada	7–15
Estructura y contenido del informe del auditor cuando se expresa una opinión modificada	16–29
Comunicación con los responsables del gobierno corporativo de la entidad	30
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Tipos de opinión modificada	A1
Situaciones en las que se requiere una opinión modificada	A2–A12
Determinación del tipo de opinión modificada	A13–A16
Estructura y contenido del informe del auditor cuando se expresa una opinión modificada	A17–A26
Comunicación con los responsables del gobierno corporativo de la entidad	A27
Anexo: Ejemplos de informes del auditor que contienen una opinión modificada	

La Naga 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe del auditor emitido por un auditor independiente*, debiera ser leída conjuntamente con la Naga 200, *Objetivos generales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Chile*.

* La letra (R) indicada en este documento corresponde a “Revisado”, lo que significa que ha sido sometido a un proceso de revisión, validación y actualización.

Introducción

Alcance de esta Naga

1. Esta Naga trata de la responsabilidad que tiene el auditor de emitir un informe adecuado en función de las circunstancias cuando, al formarse una opinión de conformidad con la Naga 700 (Revisada)¹, concluya que es necesaria una opinión modificada sobre los estados financieros. Esta Naga también trata del modo en que la estructura y el contenido del informe del auditor se ven afectados cuando el auditor expresa una opinión modificada. En todos los casos, los requerimientos de información de la Naga 700 (Revisada) son aplicables y no se repiten en esta Naga, salvo que sean tratados de modo explícito o sean modificados por los requerimientos de esta Naga.

Tipos de opinión modificada

2. Esta Naga establece tres tipos de opinión modificada, denominadas: opinión con salvedades, opinión desfavorable (adversa) y denegación (abstención) de opinión. La decisión sobre el tipo de opinión modificada que resulta adecuado depende de:
 - (a) la naturaleza del asunto que origina la opinión modificada, es decir, si los estados financieros contienen representaciones incorrectas materiales o, en el caso de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, si pueden contener representaciones incorrectas materiales; y
 - (b) el juicio del auditor sobre lo invasivo de los efectos o posibles efectos del asunto en los estados financieros. (Ref: Apartado A1)

Fecha de entrada en vigor

3. Esta Naga es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 31 de diciembre de 2025.

Objetivo

4. El objetivo del auditor es expresar, con claridad, una opinión modificada adecuada sobre los estados financieros cuando:
 - (a) el auditor concluya que, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros como un todo no están exentos de representación incorrecta material; o
 - (b) el auditor no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros como un todo están exentos de representación incorrecta material.

Definiciones

5. A efectos de las *Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas* en Chile, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
 - (a) Invasivo – Término utilizado, al referirse a las representaciones incorrectas, para describir los efectos de estas en los estados financieros o los posibles efectos de las representaciones incorrectas que, en su caso, no se hayan detectado debido a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Son efectos invasivos sobre los estados financieros aquellos que, a juicio del auditor:
 - (i) no se limitan a elementos, cuentas o partidas específicos de los estados financieros;
 - (ii) en caso de limitarse a elementos, cuentas o partidas específicos, éstos representan o podrían representar una parte sustancial de los estados financieros; o
 - (iii) en relación con las revelaciones de información, son fundamentales para que los usuarios entiendan los estados financieros.
 - (b) Opinión modificada – Opinión con salvedades, opinión desfavorable (adversa) o denegación (abstención) de opinión sobre los estados financieros.

Requerimientos

Situaciones en las que se requiere una opinión modificada

6. El auditor deberá expresar una opinión modificada en el informe del auditor cuando:
 - (a) el auditor concluya que, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros como un todo no están exentos de representación incorrecta material; o (Ref: Apartados A2–A7)

¹ NAGA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe del auditor sobre los estados financieros*

- (b) el auditor no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros como un todo están exentos de representación incorrecta material. (Ref: Apartados A8–A12)

Determinación del tipo de opinión modificada

Opinión con salvedades

- 7. El auditor deberá expresar una opinión con salvedades cuando:
 - (a) habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluya que las representaciones incorrectas, individualmente o de forma agregada, son materiales, pero no invasivas, para los estados financieros; o
 - (b) el auditor no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión, pero concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las representaciones incorrectas no detectadas, si las hubiere, podrían ser materiales, aunque no invasivos.

Opinión desfavorable (adversa)

- 8. El auditor deberá expresar una opinión desfavorable (adversa) cuando, habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluya que las representaciones incorrectas, individualmente o de forma agregada, son materiales e invasivas en los estados financieros.

Denegación (abstención) de opinión

- 9. El auditor deberá denegar la opinión (se abstendrá de opinar) cuando no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión y concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las representaciones incorrectas no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales e invasivos.
- 10. El auditor deberá denegar la opinión (se abstendrá de opinar) cuando, en circunstancias extremadamente poco frecuentes que supongan la existencia de múltiples incertidumbres, el auditor concluya que, a pesar de haber obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con cada una de las incertidumbres, no es posible formarse una opinión sobre los estados financieros debido a la posible interacción de las incertidumbres y su posible efecto acumulativo en los estados financieros.

Consecuencia de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada debido a una limitación impuesta por la Administración después de que el auditor haya aceptado el trabajo

- 11. Si, después de aceptar el trabajo, el auditor observa que la Administración ha impuesto una limitación al alcance de la auditoría que el auditor considera que probablemente suponga la necesidad de expresar una opinión con salvedades o denegar la opinión (abstenerse de opinar) sobre los estados financieros, el auditor deberá solicitar a la Administración que elimine la limitación.
- 12. Si la Administración rehúsa eliminar la limitación mencionada en el apartado 11 de esta Naga, el auditor deberá comunicar el asunto a los responsables del gobierno corporativo de la entidad, salvo que todos los responsables del gobierno corporativo participen en la Administración de la entidad², y determinará si es posible aplicar procedimientos alternativos para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
- 13. Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, deberá determinar las implicaciones de este hecho como sigue:
 - (a) si el auditor concluye que los posibles efectos de representaciones incorrectas no detectadas en los estados financieros, si las hubiera, podrían ser materiales, pero no invasivos, el auditor deberá expresar una opinión con salvedades; o
 - (b) si el auditor concluye que los posibles efectos de representaciones incorrectas no detectadas en los estados financieros, si las hubiera, podrían ser materiales e invasivos, de tal forma que una opinión con salvedades no sería adecuada para comunicar la gravedad de la situación, el auditor deberá:
 - (i) renunciar a la auditoría, cuando las disposiciones legales o reglamentarias aplicables lo permitan y ello sea factible; o (Ref: Apartado A13)
 - (ii) si no es factible o posible la renuncia a la auditoría antes de emitir el informe del auditor, se deniega la opinión (se abstendrá de opinar) sobre los estados financieros. (Ref: Apartado A14)
- 14. Si el auditor renuncia como está previsto en el apartado 13(b)(i), antes de la renuncia deberá comunicar a los responsables del gobierno corporativo de la entidad cualquier asunto relativo a representaciones incorrectas identificadas durante la realización de la auditoría que habría dado lugar a una opinión modificada. (Ref: Apartado A15)

² NAGA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno corporativo de la entidad*, apartado 13

Otras consideraciones en relación con una opinión desfavorable (adversa) o con la denegación (abstención) de opinión

15. Cuando el auditor considere necesario expresar una opinión desfavorable (adversa) o denegar la opinión (abstenerse de opinar) sobre los estados financieros como un todo, el informe del auditor no deberá incluir simultáneamente una opinión no modificada (favorable) sobre un solo estado financiero o sobre uno o más elementos, cuentas o partidas específicas de un solo estado financiero en relación con el mismo marco de preparación y presentación de información financiera aplicable. La inclusión en el mismo informe³ de dicha opinión no modificada (favorable) en estas circunstancias sería contradictoria con la opinión desfavorable (adversa) o con la denegación (abstención) de opinión sobre los estados financieros como un todo. (Ref: Apartado A16)

Estructura y contenido del informe del auditor cuando se expresa una opinión modificada

Opinión del auditor

16. Cuando el auditor exprese una opinión modificada, la sección de opinión deberá tener el título “Opinión con salvedades”, “Opinión desfavorable (adversa)” o “Denegación (abstención) de opinión”, según corresponda. (Ref: Apartados A17–A19)

Opinión con salvedades

17. Cuando el auditor exprese una opinión con salvedades debido a una representación incorrecta material en los estados financieros, el auditor deberá manifestar que, en su opinión, excepto por los efectos del asunto o asuntos descrito(s) en la sección “Fundamento de la opinión con salvedades”:
- (a) cuando informe de conformidad con un marco de presentación razonable, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales (o dan una imagen fiel de) [...], de conformidad con [el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable]; o
 - (b) cuando informe de conformidad con un marco de cumplimiento, los estados financieros adjuntos han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con [el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable].

Si la opinión modificada se debe a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el auditor deberá utilizar para la opinión modificada la siguiente frase: “excepto por los posibles efectos del asunto o asuntos ...”. (Ref: Apartado A20)

Opinión desfavorable (adversa)

18. Cuando el auditor exprese una opinión desfavorable (adversa), deberá manifestar que, en su opinión, debido a la significatividad del asunto o asuntos descrito(s) en la sección “Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)”:
- (a) cuando informe de conformidad con un marco de presentación razonable, los estados financieros adjuntos no presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales (o no dan una imagen fiel de) [...], de conformidad con [el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable]; o
 - (b) cuando informe de conformidad con un marco de cumplimiento, los estados financieros adjuntos no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con [el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable].

Denegación (abstención) de opinión

19. Cuando el auditor deniegue la opinión (se abstenga de opinar) porque no haya podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, deberá manifestar que:
- (a) el auditor no expresa una opinión sobre los estados financieros adjuntos;
 - (b) debido a la significatividad del asunto o asuntos descrito(s) en la sección “Fundamento de la denegación (abstención) de opinión”, el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar la opinión de auditoría sobre los estados financieros; y
 - (c) corregir la declaración requerida por el apartado 24(b) de la Naga 700 (Revisada), que indica que los estados financieros han sido auditados, para manifestar que el auditor fue contratado para auditar los estados financieros.

Fundamento de la opinión

20. Cuando el auditor exprese una opinión modificada sobre los estados financieros, además de los elementos específicos requeridos por la Naga 700 (Revisada), deberá: (Ref: Apartado A21)

³ NAGA 805 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero*, trata de las circunstancias en las se contrata al auditor para expresar una opinión aparte sobre uno o más elementos, cuentas o partidas de un estado financiero.

- (a) sustituir el título "Fundamento de la opinión" requerido por el apartado 28 de la Naga 700 (Revisada) por "Fundamento de la opinión con salvedades", "Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)" o "Fundamento de la denegación (abstención) de opinión", según corresponda; y
 - (b) dentro de dicha sección, incluir una descripción del asunto que motiva la opinión modificada.
21. Si existe una representación incorrecta material en los estados financieros que afecta a cantidades concretas de los estados financieros (incluidas revelaciones de información cuantitativa), el auditor deberá incluir en la sección "Fundamento de la opinión" una descripción y cuantificación de los efectos financieros de la representación incorrecta, salvo que no sea factible. Si la cuantificación de los efectos financieros no es factible, el auditor lo deberá indicar en dicha sección. (Ref: Apartado A22)
22. Si existe una representación incorrecta material en los estados financieros en relación con la información cualitativa revelada, el auditor deberá incluir en la sección "Fundamento de la opinión" una explicación de las razones por las que tal información es incorrecta.
23. Si existe una representación incorrecta material en los estados financieros en relación con la falta de revelación de información requerida, el auditor deberá:
- (a) discutir la falta de revelación de información con los responsables del gobierno corporativo de la entidad;
 - (b) describir en la sección "Fundamento de la opinión" la naturaleza de la información omitida; y
 - (c) salvo que disposiciones legales o reglamentarias lo prohíban, incluir la información a revelar omitida, siempre que sea factible y que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la información a revelar omitida. (Ref: Apartado A23)
24. Si la opinión modificada tiene su origen en la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el auditor deberá incluir en la sección "Fundamento de la opinión" los motivos de dicha imposibilidad.
25. Cuando el auditor exprese una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa), deberá rectificar la declaración que requiere el apartado 28(d) de la Naga 700 (Revisada) sobre si la evidencia de auditoría que se ha obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para su opinión para incluir los términos "con salvedades" o "desfavorable (adversa)", según corresponda.
26. Cuando el auditor deniegue la opinión (se abstenga de opinar) sobre los estados financieros, el informe del auditor no deberá incluir los elementos requeridos por los apartados 28(b) y 28(d) de la Naga 700 (Revisada). Esos elementos son:
- (a) una referencia a la sección del informe del auditor en la que se describen las responsabilidades del auditor; y
 - (b) una declaración de que la evidencia de auditoría obtenida proporciona una base suficiente y adecuada para la opinión del auditor.
27. Aun cuando el auditor haya expresado una opinión desfavorable (adversa) o haya denegado la opinión (se haya abstenido de opinar) sobre los estados financieros, deberá describir en la sección "Fundamento de la opinión" los motivos de cualquier otro asunto del que tenga conocimiento que hubiera requerido una opinión modificada, así como los efectos correspondientes. (Ref: Apartado A24)

Descripción de las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros cuando el auditor deniega la opinión (se abstiene de opinar) sobre los estados financieros

28. Cuando el auditor deniegue la opinión (se abstenga de opinar) sobre los estados financieros porque no haya podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, deberá modificar la descripción de las responsabilidades del auditor requerida por los apartados 39-41 de la Naga 700 (Revisada) para incluir sólo lo siguiente: (Ref: Apartado A25)
- (a) una declaración de que la responsabilidad del auditor es la realización de la auditoría de conformidad con las *Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas* en Chile y la emisión de un informe del auditor;
 - (b) una declaración de que, sin embargo, debido al asunto o asuntos descrito(s) en la sección "Fundamento de la denegación de opinión", el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar la opinión de auditoría sobre los estados financieros; y
 - (c) la declaración del auditor acerca de la independencia y de las demás responsabilidades de ética requerida por el apartado 28(c) de la Naga 700 (Revisada).

Consideraciones cuando el auditor deniega la opinión (se abstiene de opinar) sobre los estados financieros

29. Salvo que las disposiciones legales o reglamentarias lo requieran, cuando el auditor deniega la opinión (se abstiene de opinar) sobre los estados financieros, el informe del auditor no deberá incluir una sección "Asuntos clave de la auditoría" de

conformidad con la Naga 701 o una sección "Otra información" de conformidad con la Naga 720 (Revisada)⁴, ⁵. (Ref: Apartado A26)

Comunicación con los responsables del gobierno corporativo de la entidad

30. Cuando el auditor prevea tener que expresar una opinión modificada en el informe del auditor, deberá comunicarse con los responsables del gobierno corporativo de la entidad acerca de las circunstancias que le llevan a prever dicha opinión modificada y la redacción de la modificación. (Ref: Apartado A27)

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Tipos de opinión modificada (Ref: Apartado 2)

- A1. El siguiente cuadro ilustra el modo en que el juicio del auditor sobre la naturaleza del asunto que origina la opinión modificada, y lo invasivo de sus efectos o posibles efectos sobre los estados financieros, afecta al tipo de opinión a expresar.

<i>Naturaleza del asunto que origina la opinión modificada</i>	<i>Juicio del auditor sobre lo invasivo de los efectos o posibles efectos sobre los estados financieros</i>	
	<i>Material, pero no invasivo</i>	<i>Material e invasivo</i>
Los estados financieros contienen representaciones incorrectas materiales	Opinión con salvedades	Opinión desfavorable (adversa)
Imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada	Opinión con salvedades	Denegación (abstención) de opinión

Situaciones en las que se requiere una opinión modificada

Naturaleza de las representaciones incorrectas materiales (Ref: Apartado 6(a))

- A2. La Naga 700 (Revisada) exige al auditor que, para formarse una opinión sobre los estados financieros, concluya si se ha obtenido una seguridad razonable sobre si los estados financieros como un todo están exentos de representación incorrecta material⁶. Esta conclusión tiene en cuenta la evaluación del auditor de las representaciones incorrectas no corregidas, en su caso, en los estados financieros, de conformidad con la Naga 450⁷.
- A3. La Naga 450 define una representación incorrecta como una diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada de una partida incluida en los estados financieros y la cantidad, clasificación, presentación o información a revelar requeridas para dicha partida de conformidad con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable. En consecuencia, una representación incorrecta material en los estados financieros puede surgir en relación con:
- (a) lo adecuado de las políticas contables seleccionadas;
 - (b) la aplicación de las políticas contables seleccionadas; o
 - (c) la adecuación o idoneidad de la información revelada en los estados financieros.

Adecuación de las políticas contables seleccionadas

- A4. En relación con lo adecuado de las políticas contables seleccionadas por la Administración, pueden surgir representaciones incorrectas materiales en los estados financieros, por ejemplo, cuando:
- (a) las políticas contables seleccionadas no sean congruentes con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable;
 - (b) los estados financieros no describan adecuadamente una política contable relativa a un elemento significativo del estado de situación financiera, del estado de resultados integrales, del estado de cambios en el patrimonio neto o del estado de flujos de efectivo; o

⁴ NAGA 701, *Comunicación de los asuntos clave de la auditoría en el informe del auditor emitido por un auditor independiente*, apartados 11–13

⁵ NAGA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*, apartado A54

⁶ NAGA 700 (Revisada), apartado 11

⁷ NAGA 450, *Evaluación de las representaciones incorrectas identificadas durante la realización de la auditoría*, apartado 11

- (c) los estados financieros no representen o revelen las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logren la presentación razonable.
- A5. Los marcos de preparación y presentación de información financiera a menudo contienen requerimientos dirigidos a que se tengan en cuenta los cambios en las políticas contables y se revele información sobre ellos. En el caso de que la entidad haya cambiado su selección de políticas contables significativas, puede darse una representación incorrecta material en los estados financieros cuando la entidad no haya cumplido dichos requerimientos.

Aplicación de las políticas contables seleccionadas

- A6. En relación con la aplicación de las políticas contables seleccionadas, pueden surgir representaciones incorrectas materiales en los estados financieros:
- (a) cuando la Administración no haya aplicado las políticas contables seleccionadas de manera congruente con el marco de preparación y presentación de información financiera, así como cuando la Administración no haya aplicado las políticas contables de forma congruente en distintos periodos o para transacciones y hechos similares (congruencia en la aplicación); o
 - (b) debido al método de aplicación de las políticas contables seleccionadas (tal como un error no intencionado en la aplicación),

Idoneidad o adecuación de la información revelada en los estados financieros.

- A7. En relación con la idoneidad o adecuación de la información revelada en los estados financieros, pueden surgir representaciones incorrectas materiales en éstos cuando:
- (a) los estados financieros no incluyan toda la información exigida por el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable;
 - (b) la información revelada en los estados financieros no se presente de conformidad con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable; o
 - (c) los estados financieros no revelen la información adicional necesaria para lograr la presentación razonable, además de la información a revelar específicamente requerida por el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable.

El apartado A17 de la Naga 450 proporciona ejemplos adicionales de representaciones incorrectas materiales que pueden surgir en información a revelar cualitativa.

Naturaleza de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada (Ref: Apartado 6(b))

- A8. La imposibilidad del auditor de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada (lo que se conoce también como limitación al alcance de la auditoría) puede tener su origen en:
- (a) circunstancias ajenas al control de la entidad;
 - (b) circunstancias relacionadas con la naturaleza o la oportunidad del trabajo del auditor; o
 - (c) limitaciones impuestas por la Administración.
- A9. La imposibilidad de aplicar un determinado procedimiento no constituye una limitación al alcance de la auditoría si el auditor puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada mediante la aplicación de procedimientos alternativos. Si esto no es posible, los requerimientos de los párrafos 7(b) y 9–10 son aplicables, según corresponda. Las limitaciones impuestas por la Administración pueden tener otras implicaciones para la auditoría, como, por ejemplo, la evaluación del auditor de los riesgos de fraude y la determinación de si continuar o no con el trabajo.
- A10. Ejemplos de circunstancias ajenas al control de la entidad son los casos en los que:
- los registros contables de la entidad han sido destruidos.
 - los registros contables de un componente para el cual se determina que son necesarios procedimientos de auditoría posteriores para los fines de la auditoría del grupo han sido confiscados indefinidamente por las autoridades gubernamentales.
- A11. Ejemplos de circunstancias relacionadas con la naturaleza o la oportunidad del trabajo del auditor son los casos en los que:
- La entidad es requerida a utilizar el método de la participación para contabilizar la participación en una entidad asociada y el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la información financiera de dicha entidad para evaluar si ha sido correctamente aplicado el método de la participación.

- Debido a la fecha en la que el auditor ha sido nombrado, éste no ha podido presenciar el recuento físico de las existencias.
- El auditor determina que no es suficiente aplicar únicamente procedimientos sustantivos, y los controles de la entidad no son efectivos.

A12. Ejemplos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada debido a una limitación al alcance de la auditoría impuesta por la Administración son las situaciones en las que:

- La Administración impide al auditor que presencie el recuento físico de las existencias.
- La Administración impide al auditor que solicite confirmaciones de terceros de determinados saldos contables.

Determinación del tipo de opinión modificada

Consecuencia de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada debido a una limitación impuesta por la Administración después de que el auditor haya aceptado el trabajo (Ref: Apartados 13(b)(i)–14)

A13. La viabilidad de renunciar al trabajo de auditoría puede depender de su estado de realización en el momento en el que la Administración impone la limitación al alcance. Si el auditor ha realizado sustancialmente la auditoría, antes de renunciar puede decidir completarla hasta donde sea posible, denegar la opinión (abstenerse de opinar) y explicar la limitación al alcance dentro de la sección "Fundamento de la denegación de opinión".

A14. En determinadas circunstancias, la renuncia a la realización de la auditoría puede no ser posible si las disposiciones legales o reglamentarias requieren que el auditor continúe con el trabajo. Esto puede ocurrir cuando el auditor ha sido nombrado para auditar los estados financieros de entidades del sector público. También puede ser el caso en jurisdicciones en las que se nombra al auditor para auditar los estados financieros referidos a un determinado periodo, o se le nombra por un plazo determinado y tiene prohibido renunciar antes de terminar la auditoría de dichos estados financieros o antes de la finalización de dicho plazo, respectivamente. El auditor también puede considerar necesario incluir un párrafo sobre otros asuntos en el informe del auditor⁸.

A15. Cuando el auditor concluya que es necesario renunciar al trabajo debido a una limitación al alcance, puede existir el requerimiento legal, reglamentario o profesional de que comunique los asuntos relacionados con la renuncia al trabajo a las autoridades reguladoras o a los propietarios de la entidad.

Otras consideraciones en relación con una opinión desfavorable (adversa) o con la denegación (abstención) de opinión (Ref: Apartado 15)

A16. A continuación, se exponen unos ejemplos de circunstancias que no serían contradictorias con una opinión desfavorable (adversa) o con la denegación (abstención) de opinión del auditor:

- Expresar una opinión no modificada (favorable) sobre unos estados financieros preparados de conformidad con un determinado marco de preparación y presentación de información financiera y, en el mismo informe, expresar una opinión desfavorable (adversa) sobre los mismos estados financieros de conformidad con un marco de preparación y presentación de información financiera distinto⁹.
- La denegación (abstención) de opinión sobre los resultados de las operaciones y los flujos de efectivo, cuando proceda, y una opinión no modificada (favorable) relativa a la situación financiera (véase la Naga 510¹⁰). En este caso, el auditor no ha denegado la opinión (se ha abstenido de opinar) sobre los estados financieros como un todo.

Estructura y contenido del informe del auditor cuando se expresa una opinión modificada

Ejemplos de informes del auditor (Ref: Apartado 16)

A17. Los ejemplos 1 y 2 del anexo contienen informes del auditor con opiniones con salvedades y desfavorable (adversa), respectivamente, debido a que los estados financieros contienen representaciones incorrectas materiales.

A18. El ejemplo 3 del anexo contiene un informe del auditor con una opinión con salvedades porque el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. El ejemplo 4 contiene una denegación (abstención) de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con un único elemento de los estados financieros. El ejemplo 5 contiene una denegación (abstención) de opinión porque el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con múltiples elementos de los estados financieros. En cada uno de los dos últimos casos, los posibles efectos sobre los estados financieros de dicha imposibilidad son tanto materiales como invasivos. Los Anexos de otras NAGAs que contienen requerimientos de información, incluida la Naga 570 (Revisada)¹¹, también incluyen ejemplos de

⁸ NAGA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otros asuntos en el informe del auditor emitido por un auditor independiente*, apartado A10

⁹ Véase el apartado A31 de la NAGA 700 (Revisada), que contiene una descripción de esta circunstancia.

¹⁰ NAGA 510, *Trabajos iniciales de auditoría – Saldo de apertura*, apartado 10

¹¹ NAGA 570 (Revisada), *Empresa en marcha*

informes del auditor con opiniones modificadas.

Opinión del auditor (Ref: Apartado 16)

A19. Modificar este título hace que resulte evidente para el usuario que la opinión del auditor es una opinión modificada, e indica el tipo de modificación.

Opinión con salvedades (Ref: Apartado 17)

A20. Cuando el auditor exprese una opinión con salvedades, no es adecuado utilizar frases tales como “a la vista de la explicación anterior” o “sin perjuicio de” en la sección de opinión ya que no son suficientemente claras o categóricas.

Fundamento de la opinión (Ref: Apartados 20, 21, 23, 27)

A21. La congruencia del informe del auditor ayuda a facilitar al usuario el entendimiento y a identificar, cuando ocurran, circunstancias inusuales. En consecuencia, aunque la uniformidad en la redacción de una opinión modificada y en la descripción de las razones de la opinión modificada pueda no ser alcanzable, la congruencia tanto en la estructura como en el contenido del informe del auditor es deseable.

A22. Un ejemplo de los efectos financieros de representaciones incorrectas materiales que el auditor puede describir en la sección "Fundamento de la opinión" en el informe del auditor es la cuantificación de los efectos de una sobrevaloración de las existencias en el impuesto sobre beneficios, el resultado antes de impuestos, el resultado neto y el patrimonio.

A23. La revelación de la información omitida en la sección "Fundamento de la opinión" no es factible si:

- (a) la información a revelar no ha sido preparada por la Administración o no está disponible para el auditor por otro medio; o
- (b) a juicio del auditor, la información a revelar sería demasiado extensa en relación con el informe del auditor.

A24. Una opinión desfavorable (adversa) o la denegación (abstención) de opinión relacionadas con un asunto concreto descrito en la sección "Fundamento de la opinión" no justifican la omisión de la descripción de otros asuntos identificados que habrían requerido por su parte la expresión por el auditor de una opinión modificada. En esos casos, la revelación de dichos otros asuntos de los que tenga conocimiento el auditor puede ser relevante para los usuarios de los estados financieros.

Descripción de las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros cuando el auditor deniega la opinión (se abstiene de opinar) sobre los estados financieros (Ref: Apartado 28)

A25. Cuando el auditor deniegue la opinión (se abstenga de opinar) sobre los estados financieros, es mejor situar las siguientes declaraciones en la sección de responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros, como se muestra en los ejemplos 4–5 del Anexo de esta NAGA:

- la declaración requerida por el apartado 28(a) de la Naga 700 (Revisada), modificada para manifestar que la responsabilidad del auditor es la realización de la auditoría de los estados financieros de la entidad de conformidad con las *Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas* en Chile; y
- la declaración requerida por el apartado 28(c) de la Naga 700 (Revisada) sobre la independencia y otras responsabilidades de ética.

Consideraciones cuando el auditor deniega la opinión (se abstiene de opinar) sobre los estados financieros (Ref: Apartado 29)

A26. Describir los motivos por los que el auditor no pudo obtener evidencia suficiente y adecuada en la sección "Fundamento de la denegación de opinión" del informe del auditor proporciona información útil a los usuarios para entender por qué el auditor ha denegado su opinión (se ha abstenido de opinar) sobre los estados financieros y puede servir como protección adicional para prevenir una confianza infundada sobre los mismos. Sin embargo, la comunicación de cualquier asunto clave de la auditoría distinta del asunto o asuntos que originan la denegación de la opinión (la abstención de opinar) puede dar a entender que los estados financieros como un todo son más creíbles en relación con dichos asuntos que lo que corresponde en función de las circunstancias, y no sería congruente con la denegación de la opinión (abstención de opinar) sobre los estados financieros como un todo. Del mismo modo, no sería adecuado incluir una sección de otra información de conformidad con la Naga 720 (Revisada) que tratara de la consideración del auditor de la congruencia de la otra información con los estados financieros. En consecuencia, el apartado 29 de la presente Naga prohíbe que se incluya una sección "Asuntos clave de la auditoría" o una sección "Otra información" en el informe del auditor cuando el auditor deniega la opinión (se abstiene de opinar) sobre los estados financieros, salvo si las disposiciones legales o reglamentarias requieren que el auditor comunique asuntos clave de la auditoría o informe sobre otra información.

Comunicación con los responsables del gobierno corporativo de la entidad (Ref: Apartado 30)

A27. La comunicación con los responsables del gobierno corporativo de la entidad acerca de las circunstancias que llevan al auditor a prever la emisión de una opinión modificada, y la redacción de la opinión modificada permite:

- (a) al auditor, notificar a los responsables del gobierno corporativo de la entidad la modificación o modificaciones previstas y los motivos (o circunstancias) de las modificaciones;
- (b) al auditor, buscar el acuerdo de los responsables del gobierno corporativo de la entidad sobre los hechos que originan las modificaciones previstas, o confirmar los asuntos objeto de desacuerdo con la Administración; y
- (c) a los responsables del gobierno corporativo de la entidad, tener la oportunidad, cuando proceda, de proporcionar al auditor información y explicaciones adicionales en relación con el asunto o asuntos que originan las modificaciones previstas.

Ejemplos de informes del auditor emitidos por un auditor independiente que contienen una opinión modificada

- Ejemplo 1: Informe del auditor con una opinión con salvedades debido a una representación incorrecta material en los estados financieros.
- Ejemplo 2: Informe del auditor con una opinión desfavorable (adversa) debido a una representación incorrecta material en los estados financieros consolidados.
- Ejemplo 3: Informe del auditor con una opinión con salvedades debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con una asociada extranjera.
- Ejemplo 4: Informe del auditor con denegación (abstención) de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con un único elemento de los estados financieros consolidados.
- Ejemplo 5: Informe del auditor con denegación (abstención) de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con múltiples elementos de los estados financieros.

Ejemplo 1 – Opinión con salvedades debido a una representación incorrecta material en los estados financieros.

Este ejemplo de informe del auditor está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad con instrumentos financieros públicamente transados preparados de conformidad con un marco de presentación razonable. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la Naga 600(Revisada)¹).
- Los estados financieros han sido preparados por la Administración de la entidad de conformidad con las Normas de Contabilidad de las Normas Internacionales de Información Financiera (un marco de preparación y presentación de información financiera con fines generales).
- Los términos del trabajo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la Administración que recoge la Naga 210², en relación con los estados financieros.
- Las existencias que se muestran en los estados financieros son incorrectas. Se considera que la representación incorrecta es material para los estados financieros, pero no invasiva (es decir, es adecuada una opinión con salvedades).
- Los requerimientos de ética que se aplican a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha de conformidad con la Naga 570 (Revisada).
- Se han comunicado los asuntos clave de la auditoría de conformidad con la Naga 701.
- El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe del auditor y el asunto que origina la opinión con salvedades sobre los estados financieros consolidados también afecta a la otra información.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.
- Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de informar impuestas por la legislación local.

¹ NAGA 600, *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*

² NAGA 210, *Acuerdo de los términos del trabajo de auditoría*

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros³

Opinión con salvedades

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados, de resultados integrales, el estado de cambios en el patrimonio y el estado de flujos de efectivo correspondientes al año terminado en esa fecha, y las notas a los estados financieros, incluyendo información de las políticas contables materiales.

En nuestra opinión, excepto por los efectos del asunto descrito en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* de nuestro informe, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales, (o *dan una imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad al 31 de diciembre de 20X1, sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al año terminado en esa fecha, de conformidad con las Normas de Contabilidad de las Normas Internacionales de Información Financiera.

Fundamento de la opinión con salvedades

Las existencias de la Sociedad se reflejan en el estado de situación financiera por xxx. La Administración no ha registrado las existencias al menor de los importes correspondientes a su coste o valor neto de realización, sino que las refleja únicamente al coste, lo que supone un incumplimiento de las Normas de Contabilidad de las Normas Internacionales de Información Financiera. De acuerdo con los registros de la Sociedad, si la Administración hubiera medido las existencias al menor de los importes correspondientes a su coste o valor neto de realización, hubiese sido necesario reducir el importe de las existencias en xxx para reflejarlas por su valor neto de realización. En consecuencia, el coste de ventas está infravalorado en xxx, y el impuesto sobre beneficios, el resultado neto y el patrimonio están sobrevalorados en xxx, xxx y xxx, respectivamente.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las *Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Chile*. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [jurisdicción] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe del auditor correspondiente"]

[Informe de conformidad con los requerimientos de información de la Naga 720 (Revisada) – véase Ejemplo 6 del Anexo 2 de la Naga 720 (Revisada). El último párrafo de la sección *Otra información* del ejemplo 6 se adaptaría para describir el asunto concreto que origina la opinión con salvedades que también afecta a la otra información.]

Asuntos clave de la auditoría

Los asuntos clave de la auditoría son aquellos asuntos que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros del año actual. Estos asuntos han sido tratados en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros como un todo y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esos asuntos. Además, del asunto descrito en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades*, hemos determinado que los asuntos que se describen a continuación son los asuntos clave de la auditoría a ser comunicados en nuestro informe.

[Descripción de cada asunto clave de la auditoría de conformidad con la Naga 701]

Responsabilidades de la Administración y de los responsables del gobierno corporativo por los estados financieros⁴

[Informe de conformidad con la Naga 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la Naga 700 (Revisada).]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

[Informe de conformidad con la Naga 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la Naga 700 (Revisada).]

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[Informe de conformidad con la Naga 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la Naga 700 (Revisada).]

³ El subtítulo “Informe sobre la auditoría de los estados financieros” no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”.

⁴ En los ejemplos de informes del auditor, es posible que los términos administración y responsables del gobierno corporativo de la entidad tengan que ser sustituidos por otro término que sea adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.

El socio del trabajo de la auditoría que origina este informe del auditor independiente es [*nombre*].

[*Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate*]

[*Dirección del auditor*]

[*Fecha*]

Ejemplo 2 – Opinión desfavorable (adversa) debido a una representación incorrecta material en los estados financieros consolidados.

Este ejemplo de informe del auditor está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de una entidad con instrumentos financieros públicamente transados preparados de conformidad con un marco de presentación razonable. Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con subsidiarias (es decir, es aplicable la Naga 600(Revisada)).
- Los estados financieros consolidados han sido preparados por la Administración de la entidad de conformidad con las Normas de Contabilidad de las Normas Internacionales de Información Financiera (un marco de preparación y presentación de información con fines generales).
- Los términos del trabajo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la Administración que recoge la Naga 210, en relación con los estados financieros consolidados.
- Los estados financieros consolidados contienen representaciones incorrectas materiales debido a la falta de consolidación de una subsidiaria. Se considera que la representación incorrecta material es invasiva en los estados financieros consolidados. Los efectos de la representación incorrecta en los estados financieros consolidados no han sido determinados debido a que no era factible hacerlo (es decir, es adecuada una opinión desfavorable (adversa)).
- Los requerimientos éticos que se aplican a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha de conformidad con la Naga 570 (Revisada).
- Es aplicable la Naga 701; no obstante, el auditor ha determinado que no existen más asuntos clave de la auditoría aparte del asunto que se describe en la sección "Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)".
- El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe del auditor y el asunto que origina la opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros consolidados también afecta a la otra información.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros consolidados son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros consolidados.
- Además de la auditoría de los estados financieros consolidados, el auditor tiene otras responsabilidades de informar impuestas por la legislación local.

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados⁵

Opinión desfavorable (adversa)

Hemos auditado los estados financieros consolidados de la sociedad ABC y sus subsidiarias (el Grupo), que comprenden el estado de situación financiera consolidado al 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados, de resultados integrales consolidado, el estado de cambios en el patrimonio consolidado y el estado de flujos de efectivo consolidado correspondientes al año terminado en esa fecha, y las notas a los estados financieros, incluyendo información de las políticas contables materiales.

En nuestra opinión, debido a la significatividad del asunto descrito en la sección *Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)* de nuestro informe, los estados financieros consolidados adjuntos no presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales, (o *no dan una imagen fiel de*) la situación financiera consolidada del Grupo al 31 de diciembre de 20X1, ni sus resultados consolidados ni flujos de efectivo consolidados correspondientes al año terminado en esa fecha, de conformidad con las Normas de Contabilidad de las Normas Internacionales de Información Financiera.

Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)

Tal y como se explica en la nota X, el Grupo no ha consolidado la subsidiaria XYZ adquirida durante 20X1, debido a que aún no ha sido posible determinar el valor razonable en la fecha de adquisición de algunos de los activos y pasivos de la subsidiaria que resultan materiales. En consecuencia, esta inversión está contabilizada por el método del coste. De conformidad con las Normas de Contabilidad de las Normas Internacionales de Información Financiera, la sociedad debiera haber consolidado esta subsidiaria y registrado la adquisición en base a importes provisionales. Si se hubiese consolidado la subsidiaria XYZ, muchos elementos de los estados financieros consolidados adjuntos se habrían visto afectados de forma material. No se han determinado los efectos sobre los estados financieros consolidados de la falta de consolidación.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las *Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Chile*. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados* de nuestro informe. Somos independientes del Grupo de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros consolidados en [jurisdicción] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión desfavorable (adversa).

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe del auditor correspondiente"]

[Informe de conformidad con los requerimientos de información de la Naga 720 (Revisada) – véase *Ejemplo 7 del Anexo 2 de la Naga 720 (Revisada)*. El último párrafo de la sección *Otra información del ejemplo 7* se adaptaría para describir el asunto concreto que origina la opinión adversa que también afecta a la otra información.]

Asuntos clave de la auditoría

Excepto por el asunto descrito en la sección *Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)* hemos determinado que no existen otros asuntos clave de la auditoría a ser comunicados en nuestro informe.

Responsabilidades de la Administración y de los responsables del gobierno corporativo por los estados financieros consolidados⁶

[Informe de conformidad con la Naga 700 (Revisada) – véase *Ejemplo 2 de la Naga 700 (Revisada)*.]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados

[Informe de conformidad con la Naga 700 (Revisada) – véase *Ejemplo 2 de la Naga 700 (Revisada)*.]

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[Informe de conformidad con la Naga 700 (Revisada) – véase *Ejemplo 2 de la Naga 700 (Revisada)*.]

El socio del trabajo de la auditoría que origina este informe del auditor independiente es [nombre].

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del auditor]

[Fecha]

⁵ El subtítulo “Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados” no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”.

⁶ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

Ejemplo 3 – Opinión con salvedades debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con una asociada extranjera.

Este ejemplo de informe del auditor está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de una entidad con instrumentos financieros públicamente transados preparados de conformidad con un marco de presentación razonable. Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con subsidiarias (es decir, es aplicable la Naga 600(Revisada)).
- Los estados financieros consolidados han sido preparados por la Administración de la entidad de conformidad con las Normas de Contabilidad de las Normas Internacionales de Información Financiera (un marco de preparación y presentación de información con fines generales).
- Los términos del trabajo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la Administración que recoge la Naga 210, en relación con los estados financieros consolidados.
- El auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con una inversión en una entidad asociada extranjera. Se considera que los efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada son materiales, pero no invasivos en los estados financieros consolidados (es decir, es adecuada una opinión con salvedades).
- Los requerimientos éticos que se aplican a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha de conformidad con la Naga 570 (Revisada).
- Se han comunicado los asuntos clave de la auditoría de conformidad con la Naga 701.
- El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe del auditor y el asunto que origina la opinión con salvedades sobre los estados financieros consolidados también afecta a la otra información.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros consolidados son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros consolidados.
- Además de la auditoría de los estados financieros consolidados, el auditor tiene otras responsabilidades de informar impuestas por la legislación local.

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados⁷

Opinión con salvedades

Hemos auditado los estados financieros consolidados de la sociedad ABC y sus subsidiarias (el Grupo), que comprenden el estado de situación financiera consolidado al 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados, de resultados integrales consolidado, el estado de cambios en el patrimonio consolidado y el estado de flujos de efectivo consolidado correspondientes al año terminado en esa fecha, y las notas a los estados financieros, incluyendo información de las políticas contables materiales.

En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos del asunto descrito en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* de nuestro informe, los estados financieros consolidados adjuntos presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales, (o *dan una imagen fiel de*) la situación financiera consolidada del Grupo al 31 de diciembre de 20X1, sus resultados consolidados y flujos de efectivo consolidados correspondientes al año terminado en esa fecha, de conformidad con las Normas de Contabilidad de las Normas Internacionales de Información Financiera.

Fundamento de la opinión con salvedades

La inversión del Grupo en la sociedad XYZ, una entidad asociada extranjera adquirida durante el año y contabilizada por el método de la participación, está registrada por xxx en el estado de situación financiera consolidado a 31 de diciembre de 20X1, y la participación de la Sociedad ABC en el resultado neto de XYZ de xxx se incluye en los resultados de ABC correspondientes al año terminado en esa fecha. No hemos podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre el importe registrado de la inversión de ABC en XYZ al 31 de diciembre de 20X1, ni sobre la participación de ABC en el resultado neto de XYZ correspondiente a ese año, debido a que se nos denegó el acceso a la información financiera, a la Administración y a los auditores de XYZ. Por consiguiente, no hemos podido determinar si cualquier ajuste a estos importes serían necesarios.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las *Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Chile*. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados* de nuestro informe. Somos independientes del Grupo de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros consolidados en [jurisdicción] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe del auditor correspondiente"]

[Informe de conformidad con los requerimientos de información de la Naga 720 (Revisada) – véase Ejemplo 6 del Anexo 2 de la Naga 720 (Revisada). El último párrafo de la sección *Otra información* del ejemplo 6 se adaptaría para describir el asunto concreto que origina la opinión con salvedades que también afecta a la otra información.]

Asuntos clave de la auditoría

Los asuntos clave de la auditoría son aquellos asuntos que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros consolidados del año actual. Estos asuntos han sido tratados en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros consolidados como un todo y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esos asuntos. Además del asunto descrito en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades*, hemos determinado que los asuntos que se describen a continuación son los asuntos clave de la auditoría a ser comunicados en nuestro informe.

[Descripción de cada asunto clave de la auditoría de conformidad con la Naga 701]

Responsabilidades de la Administración y de los responsables del gobierno corporativo por los estados financieros consolidados⁸

[Informe de conformidad con la Naga 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la Naga 700 (Revisada).]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados

[Informe de conformidad con la Naga 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la Naga 700 (Revisada).]

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[Informe de conformidad con la Naga 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la Naga 700 (Revisada).]

⁷ El subtítulo “Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados” no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”.

⁸ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

El socio del trabajo de la auditoría que origina este informe del auditor independiente es [*nombre*].

[*Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate*]

[*Dirección del auditor*]

[*Fecha*]

Ejemplo 4 – Denegación (abstención) de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con un único elemento de los estados financieros consolidados.

Este ejemplo de informe del auditor está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de una entidad que no es una entidad con instrumentos financieros públicamente transados preparados de conformidad con un marco de presentación razonable. Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con subsidiarias (es decir, es aplicable la Naga 600(Revisada)).
- Los estados financieros consolidados han sido preparados por la Administración de la entidad de conformidad con las Normas de Contabilidad de las Normas Internacionales de Información Financiera (un marco de preparación y presentación de información con fines generales).
- Los términos del trabajo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la Administración que recoge la Naga 210, en relación con los estados financieros consolidados.
- El auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con un único elemento de los estados financieros consolidados. En concreto, el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría en relación con la información financiera de la inversión en un negocio conjunto que representa más del 90% de los activos netos de la entidad. Se considera que los posibles efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada son materiales e invasivos en los estados financieros consolidados (es decir, es adecuada una denegación (abstención) de opinión).
- Los requerimientos éticos que se aplican a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros consolidados son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros consolidados.
- Se requiere una sección de descripción de las responsabilidades del auditor más limitada.
- Además de la auditoría de los estados financieros consolidados, el auditor tiene otras responsabilidades de informar impuestas por la legislación local.

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados⁹

Denegación (abstención) de opinión

Fuimos contratados para auditar los estados financieros consolidados de la sociedad ABC y sus subsidiarias (el Grupo), que comprenden el estado de situación financiera consolidado al 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados, de resultados integrales consolidado, el estado de cambios en el patrimonio consolidado y el estado de flujos de efectivo consolidado correspondientes al año terminado en esa fecha, y las notas a los estados financieros, incluyendo información de las políticas contables materiales.

No expresamos una opinión sobre los estados financieros consolidados del Grupo adjuntos. Debido a la significatividad del asunto descrito en la sección *Fundamento de la denegación (abstención) de opinión* de nuestro informe, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría sobre estos estados financieros consolidados.

Fundamento de la denegación (abstención) de opinión

La inversión del Grupo en el negocio conjunto XYZ está registrada por xxx en el estado de situación financiera consolidado del Grupo, lo que representa más del 90% de los activos netos del Grupo a 31 de diciembre de 20X1. No se nos ha permitido el acceso ni a la Administración ni a los auditores de la sociedad XYZ, incluida la documentación de auditoría de los auditores de la sociedad XYZ. Como resultado, no hemos podido determinar si son necesarios ajustes en relación con la parte proporcional de los activos de la sociedad XYZ que el Grupo controla conjuntamente, la parte proporcional de los pasivos de la sociedad XYZ de los cuales es responsable conjuntamente, la parte proporcional de los ingresos y gastos del año de la sociedad XYZ, y los elementos que conforman el estado de cambios en el patrimonio y el estado de flujos de efectivo consolidados.

Responsabilidades de la Administración y de los responsables del gobierno corporativo por los estados financieros consolidados¹⁰

[Informe de conformidad con la Naga 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la Naga 700 (Revisada).]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados

Nuestra responsabilidad es llevar a cabo la auditoría de los estados financieros consolidados del Grupo de conformidad con las *Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Chile* y emitir un informe del auditor. Sin embargo, debido al asunto descrito en la sección *Fundamento de la denegación (abstención) de opinión* de nuestro informe, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría sobre estos estados financieros consolidados.

Somos independientes del Grupo de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [jurisdicción] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[Informe de conformidad con la Naga 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la Naga 700 (Revisada).]

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del auditor]

[Fecha]

⁹ El subtítulo “Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados” no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”.

¹⁰ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

Ejemplo 5 – Denegación (abstención) de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con múltiples elementos de los estados financieros.

Este ejemplo de informe del auditor está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad con instrumentos financieros públicamente transados preparados de conformidad con un marco de presentación razonable. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la Naga 600(Revisada)).
- Los estados financieros han sido preparados por la Administración de la entidad de conformidad con las Normas de Contabilidad de las Normas Internacionales de Información Financiera (un marco de preparación y presentación de información con fines generales).
- Los términos del trabajo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la Administración que recoge la Naga 210, en relación con los estados financieros.
- El auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con múltiples elementos de los estados financieros, es decir, el auditor tampoco ha podido obtener evidencia de auditoría en relación con las existencias y las cuentas a cobrar. Se considera que los posibles efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada son materiales e invasivos en los estados financieros.
- Los requerimientos éticos que se aplican a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.
- Se requiere una sección de descripción de las responsabilidades del auditor más limitada.
- Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de informar impuestas por la legislación local.

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros¹¹

Denegación (abstención) de opinión

Fuimos contratados para auditar los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados, de resultados integrales, el estado de cambios en el patrimonio y el estado de flujos de efectivo correspondientes al año terminado en esa fecha, y las notas a los estados financieros, incluyendo información de las políticas contables materiales.

No expresamos una opinión sobre los estados financieros de la Sociedad adjuntos. Debido a la significatividad de los asuntos descritos en la sección *Fundamento de la denegación (abstención) de opinión* de nuestro informe, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría sobre estos estados financieros.

Fundamento de la denegación (abstención) de opinión

Fuimos contratados como auditores de la sociedad con posterioridad al 31 de diciembre de 20X1 y, por lo tanto, no presenciamos el recuento físico de las existencias al inicio y al cierre del año. No hemos podido satisfacernos, mediante procedimientos alternativos, de las cantidades de existencias al 31 de diciembre de 20X0 y 20X1, las cuales están registradas en los estados de situación financiera por xxx y xxx, respectivamente. Asimismo, la introducción en septiembre de 20X1 de un nuevo sistema informático de cuentas a cobrar ocasionó numerosos errores en dichas cuentas. En la fecha de nuestro informe, la Administración aún estaba en el proceso de rectificar las deficiencias del sistema y de corregir los errores. No pudimos confirmar o verificar por medios alternativos las cuentas a cobrar incluidas en el estado de situación financiera por un importe total de xxx a 31 de diciembre de 20X1. Como resultado de estos asuntos, no hemos podido determinar los ajustes que podrían haber sido necesarios en relación con las existencias y las cuentas a cobrar registradas, o no registradas, ni en relación con los elementos integrantes del estado de resultados integrales, del estado de cambios en el patrimonio y del estado de flujos de efectivo.

Responsabilidades de la Administración y de los responsables del gobierno corporativo por los estados financieros¹²

[Informe de conformidad con la Naga 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la Naga 700 (Revisada).]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

Nuestra responsabilidad es llevar a cabo la auditoría de los estados financieros de la Sociedad de conformidad con las *Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas* en Chile y emitir un informe del auditor. Sin embargo, debido a los asuntos descritos en la sección *Fundamento de la denegación (abstención) de opinión* de nuestro informe, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría sobre estos estados financieros.

Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [jurisdicción] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[Informe de conformidad con la Naga 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la Naga 700 (Revisada).]

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del auditor]

[Fecha]

¹¹ El subtítulo “Informe sobre la auditoría de los estados financieros” no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”.

¹² U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.