

**NORMA DE TRABAJOS DE REVISIÓN 2400 (REVISADA)**  
**TRABAJOS DE REVISIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS HISTÓRICOS**

**CONTENIDO**

---

	Apartado
<b>Introducción</b>	
Alcance de esta NTR .....	1–4
Trabajo de revisión de estados financieros históricos .....	5–8
Aplicabilidad de esta NTR.....	9–12
Fecha de entrada en vigor .....	13
<b>Objetivos</b> .....	14–15
<b>Definiciones</b> .....	16–17
<b>Requerimientos</b>	
Realización de un trabajo de revisión de acuerdo con esta NTR .....	18–20
Requerimientos de ética.....	21
Escepticismo profesional y juicio profesional .....	22–23
Gestión de calidad del trabajo.....	24–28
Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de trabajos de revisión.....	29–41
Comunicación con la Administración y con los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad .....	42
Realización del trabajo.....	43–57
Hechos posteriores .....	58–60
Representaciones escritas.....	61–65
Evaluación de la evidencia obtenida de los procedimientos aplicados .....	66–68
Formación de la conclusión del profesional sobre los estados financieros .....	69–85
Informe del profesional.....	86–92
Documentación .....	93–96
<b>Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas</b>	
Alcance de esta NTR .....	A1—A5
Trabajo de revisión de estados financieros históricos .....	A6—A7
Objetivos.....	A8–A10
Definiciones.....	A11–A13
Realización de un trabajo de revisión de acuerdo con esta NTR .....	A14
Requerimientos de ética.....	A15—A16
Escepticismo profesional y juicio profesional .....	A17—A25
Gestión de calidad del trabajo.....	A26—A33
Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de trabajos de revisión.....	A34–A62
Comunicación con la Administración y con los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad .....	A63–A69
Realización del trabajo.....	A70–A105
Representaciones escritas.....	A106–A108
Evaluación de la evidencia obtenida de los procedimientos aplicados .....	A109–A111

Formación de la conclusión del profesional sobre los estados financieros ..... A112–A123

Informe del profesional..... A124–A150

Documentación ..... A151

Anexo 1: Ejemplo de carta de contratación para un trabajo de revisión de estados financieros históricos

Anexo 2: Ejemplos de informes del profesional sobre un trabajo de revisión

---

La Norma de Trabajos de Revisión (NTR) 2400 (Revisada), *Trabajos de revisión de estados financieros históricos* debiera ser leída conjuntamente con el *Prefacio de los Pronunciamientos de Gestión de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Trabajos de Aseguramiento y Servicios Relacionados*.

## Introducción

### Alcance de esta NTR

1. Esta norma de trabajos de revisión (NTR) trata de: (Ref: Apartado A1)
  - (a) las responsabilidades del profesional cuando se le contrata para realizar una revisión de estados financieros históricos, cuando el profesional no es el auditor de los estados financieros de la entidad; y
  - (b) la estructura y contenido del informe del profesional sobre los estados financieros.
2. Esta NTR no trata de la revisión de los estados financieros o de información financiera intermedia de una entidad realizada por un profesional que sea el auditor independiente de los estados financieros de la entidad (Ref: Apartado A2)
3. Esta NTR se aplicará, adaptada a las circunstancias, a los trabajos de revisión de otra información financiera histórica. Los trabajos de seguridad limitada que no sean revisiones de información financiera histórica se realizan de acuerdo con la NTA 3000 (Revisada)<sup>1</sup>.

### Relación con la NGC 1<sup>2</sup>

4. El sistema de gestión de calidad, y políticas o procedimientos son de responsabilidad de la firma. La NGC 1 se aplica a las firmas con respecto a los trabajos de la firma para revisar estados financieros<sup>3</sup>. Las disposiciones de esta NTR relativas a la gestión de calidad en cada trabajo de revisión parten de la premisa de que la firma está sujeta a la NGC 1 o a requerimientos que sean como mínimo igualmente exigentes. (Ref: Apartados A3–A5)

### Trabajo de revisión de estados financieros históricos

5. Un trabajo para revisar estados financieros históricos es un trabajo de seguridad limitada, tal como se describe en el *Marco de trabajos de aseguramiento* (el Marco de Aseguramiento)<sup>4</sup>. (Ref: Apartados A6–A7)
6. En una revisión de estados financieros, el profesional expresa una conclusión cuyo fin es incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe sobre la preparación de los estados financieros de una entidad de acuerdo con un marco de preparación y presentación de información financiera aplicable. La conclusión del profesional se basa en su obtención de una seguridad limitada. El informe del profesional incluye una descripción de la naturaleza del trabajo de revisión para situar el informe en su contexto con el fin de que los lectores puedan comprender la conclusión.
7. El profesional realiza principalmente indagaciones y procedimientos analíticos para obtener evidencia suficiente y adecuada como base para una conclusión sobre los estados financieros como un todo, expresada de acuerdo con los requerimientos de esta NTR.
8. Si llega a conocimiento del profesional un asunto que le lleve a considerar que los estados financieros contienen representaciones incorrectas materiales, diseñará y realizará procedimientos adicionales, según considere necesario teniendo en cuenta las circunstancias, con el fin de poder concluir sobre los estados financieros de acuerdo con esta NTR.

### Aplicabilidad de esta NTR

9. Esta NTR contiene los objetivos del profesional cuando aplica las NTR, las cuales proporcionan el contexto en el que se establecen los requerimientos de esta NTR y su objetivo es ayudar al profesional a entender lo que necesita alcanzar en un trabajo de revisión.
10. Esta NTR contiene requerimientos, redactados utilizando “deberá”, diseñados para permitirle alcanzar los mencionados objetivos.
11. Además, esta NTR contiene una introducción, definiciones y una guía de aplicación y otras anotaciones explicativas en las que se proporciona el contexto relevante para una correcta comprensión de la norma.
12. La guía de aplicación y otras anotaciones explicativas proporcionan una descripción más detallada de los requerimientos y orientaciones para cumplirlos. Si bien dichas orientaciones, por sí mismas, no constituyen requerimientos, son relevantes para la adecuada aplicación de estos. La guía de aplicación y otras anotaciones explicativas también pueden proporcionar información de base sobre los asuntos tratados en esta NTR, que facilita la aplicación de los requerimientos.

---

<sup>1</sup> Norma de Trabajos de Aseguramiento (NTA) 3000 (Revisada), *Trabajos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica*

<sup>2</sup> Norma de Gestión de Calidad (NGC) 1, *Gestión de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías o revisiones de estados financieros, u otros trabajos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados*

<sup>3</sup> NGC 1, apartado 5

<sup>4</sup> Marco de Aseguramiento, apartados 15 y 16

## Fecha de entrada en vigor

13. Esta NTR es aplicable a las revisiones cuyos términos del trabajo hayan sido acordados a partir del 1 de enero de 2025.

## Objetivos

14. Los objetivos del profesional en un trabajo de revisión de estados financieros conforme a esta NTR son:
- (a) la obtención de una seguridad limitada, principalmente mediante la realización de indagaciones y la aplicación de procedimientos analíticos, sobre si los estados financieros como un todo están exentos de representación incorrecta material, que permita al profesional expresar una conclusión sobre si ha llegado a su conocimiento algo que le lleve a considerar que los estados financieros no están preparados, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con un marco de preparación y presentación de información financiera aplicable e
  - (b) informar sobre los estados financieros como un todo y comunicarlo, según se requiere en esta NTR.
15. En todos los casos en los que no se pueda obtener una seguridad limitada y, dadas las circunstancias, una conclusión con salvedades en el informe del profesional no sea suficiente, esta NTR requiere que el profesional deniegue la conclusión (o se abstenga de concluir) o, en su caso, que renuncie al trabajo, si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten. (Ref: Apartados A8–A10, A121–A122)

## Definiciones

16. El Glosario de Términos del Manual<sup>5</sup> (el Glosario) incluye los términos definidos en esta NTR, así como la descripción de otros términos que se encuentran en esta NTR, para facilitar una aplicación e interpretación congruentes. Por ejemplo, los términos "Administración" y "responsables del Gobierno Corporativo de la entidad" que se utilizan en esta NTR coinciden con los que se definen en el Glosario. (Ref: Apartados A11–A12)
17. A efectos de esta NTR, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
- (a) *Procedimientos analíticos* – Evaluaciones de información financiera realizadas mediante el análisis de las relaciones plausibles entre datos financieros y no financieros. Los procedimientos analíticos también incluyen, en la medida necesaria, la investigación de las variaciones o de las relaciones identificadas que sean incongruentes con otra información relevante o que difieren de los valores esperados en un importe significativo.
  - (b) *Riesgo del trabajo* – Riesgo de que el profesional exprese una conclusión inadecuada cuando los estados financieros contienen representaciones incorrectas materiales.
  - (c) *Estados financieros con fines generales* – Los estados financieros preparados de acuerdo con un marco de información con fines generales.
  - (d) *Marco de información con fines generales* – Un marco de preparación y presentación de información financiera diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios. El marco de preparación y presentación de información financiera puede ser un marco de presentación razonable o un marco de cumplimiento.
  - (e) *Indagación* – La indagación consiste en la búsqueda de información a través de personas bien informadas tanto de dentro como de fuera de la entidad.
  - (f) *Seguridad limitada* – El grado de seguridad que se obtiene cuando el riesgo del trabajo se reduce hasta un nivel aceptable dadas las circunstancias de este, siendo su riesgo superior al de un trabajo de seguridad razonable, como base para la expresión, por el profesional, de una conclusión de acuerdo con esta NTR. La combinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de obtención de evidencia es como mínimo suficiente para que el profesional obtenga un grado suficiente de seguridad. El grado de seguridad obtenido por el profesional es suficiente si puede incrementar la confianza de los usuarios a quienes se destina el informe en relación con los estados financieros. (Ref: Apartado A13)
  - (g) *Profesional* – Un profesional de la contabilidad en ejercicio. El término incluye el socio del trabajo u otros miembros del equipo del trabajo o, en su caso, la firma. Cuando esta NTR establece expresamente que el socio del trabajo ha de cumplir un requerimiento o que ha de asumir una responsabilidad, se utiliza el término "socio del trabajo" en lugar de "profesional". En su caso, los términos "socio del trabajo" y "firma" se entenderán referidos a sus equivalentes en el sector público.
  - (h) *Juicio profesional* – Aplicación de la formación práctica, el conocimiento y la experiencia relevantes, en el contexto de las normas de trabajos de aseguramiento, las normas de contabilidad y las normas de ética, para la toma de decisiones

---

<sup>5</sup> El Glosario de Términos relativos a las Normas Profesionales del Colegio de Contadores de Chile A.G., están a base de las Normas Internacionales emitidas por el IAASB en el *Manual de Pronunciamientos Internacionales de Gestión de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Trabajos de Aseguramiento y Servicios Relacionados* (el Manual) publicado por IFAC.

informadas acerca del curso de acción adecuado en función de las circunstancias del trabajo de revisión.

- (i) *Requerimientos de ética aplicables* – Son los principios de ética profesional y requerimientos éticos que son aplicables a los profesionales de la contabilidad cuando realizan trabajos de revisión de estados financieros. Tales requerimientos éticos, por lo general, comprenden las disposiciones del *Código de Ética del Colegio de Contadores de Chile A.G.*, junto con aquellos otros requerimientos nacionales que sean más restrictivos.
- (j) *Estados financieros con fines específicos* – Estados financieros preparados de acuerdo con un marco de información con fines específicos.
- (k) *Marco de información con fines específicos* – Un marco de preparación y presentación de información financiera diseñado para satisfacer las necesidades de información financiera de usuarios específicos. El marco de preparación y presentación de información financiera puede ser un marco de presentación razonable o un marco de cumplimiento.

## Requerimientos

### Realización de un trabajo de revisión de acuerdo con esta NTR

- 18. El profesional deberá conocer el texto completo de esta NTR, incluidas la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, con el fin de comprender sus objetivos y aplicar sus requerimientos adecuadamente. (Ref: Apartado A14)

### *Cumplimiento de los requerimientos aplicables*

- 19. El profesional deberá cumplir cada uno de los requerimientos de esta NTR salvo si un requerimiento no es aplicable al trabajo de revisión. Un requerimiento es aplicable al trabajo de revisión cuando se dan las circunstancias de las que trata el requerimiento.
- 20. El profesional no deberá indicar en su informe haber cumplido los requerimientos de esta NTR si no ha cumplido todos los requerimientos de la presente NTR aplicables al trabajo de revisión.

### Requerimientos de ética

- 21. El profesional deberá cumplir los requerimientos de ética aplicables, incluidos los que se refieren a la independencia. (Ref: Apartados A15–A16)

### Escepticismo profesional y juicio profesional

- 22. El profesional deberá planificar y deberá ejecutar el trabajo con escepticismo profesional, reconociendo que pueden existir circunstancias que tengan como resultado que los estados financieros contengan representaciones incorrectas materiales. (Ref: Apartados A17–A20)
- 23. El profesional deberá aplicar su juicio profesional en la realización del trabajo de revisión. (Ref: Apartados A21–A25)

### Gestión de calidad del trabajo

- 24. El socio del trabajo deberá tener apropiadas competencia, conocimientos y técnicas en trabajos de aseguramiento y en la preparación y presentación de información financiera, y las capacidades, incluyendo tener suficiente tiempo, según las circunstancias del trabajo. (Ref: Apartado A26)
- 25. El socio del trabajo deberá asumir la responsabilidad general: (Ref: Apartados A27–A30)
  - (a) de la gestión y lograr la calidad en cada trabajo de revisión al cual el socio sea asignado y estar lo suficiente y apropiadamente involucrado durante todo el trabajo;
  - (b) de la administración, supervisión, planificación y realización del trabajo de revisión de acuerdo con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; (Ref: Apartado A31)
  - (c) de que el informe del profesional sea adecuado a las circunstancias y
  - (d) de que el trabajo se realice de acuerdo con de las políticas o procedimientos de gestión de calidad de la firma, incluidas las siguientes:
    - (i) de asegurarse que las políticas o procedimientos de la firma para la aceptación y continuidad de relaciones con clientes y de trabajos de revisión se han cumplido, y de que se han alcanzado conclusiones adecuadas, así como de que se ha considerado si existe información que le llevaría a la conclusión de que la Administración carece de integridad; (Ref: Apartados A32–A33)
    - (iA) de determinar que suficientes y apropiados recursos para realizar el trabajo se asignen o que estén disponibles para el equipo de trabajo de manera oportuna, considerando la naturaleza y las circunstancias del trabajo. Las políticas o procedimientos de la firma, y cualquier cambio pueda surgir durante el trabajo.
    - (ii) de asegurarse de que el equipo del trabajo posee como un todo las apropiadas competencias y capacidades, incluidos

el tener suficiente tiempo, como asimismo, los conocimientos y técnicas y experiencia para la realización de trabajos de aseguramiento en la preparación y presentación de información financiera, que le permitan:

- a. realizar el trabajo de revisión de acuerdo con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables y
  - b. que se emita un informe adecuado a las circunstancias; y
- (iii) responsabilizarse acerca de que se conserva una adecuada documentación del trabajo; y
- (iv) cuando se requiera la revisión de calidad del trabajo de acuerdo con NGC 1 o las políticas o procedimientos de la firma, no fechar el informe hasta completar la revisión de calidad del trabajo.<sup>5A</sup>

#### *Consideraciones relevantes después de la aceptación del trabajo*

26. Si el socio del trabajo obtiene información que hubiese llevado a la firma a rechazar el trabajo de haberse dispuesto de dicha información con anterioridad, el socio del trabajo deberá comunicarla a la firma con prontitud, con el fin de que la firma y el socio del trabajo puedan tomar las medidas necesarias.

#### *Cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables*

27. Durante todo el trabajo, el socio del trabajo deberá mantener una especial atención, mediante la observación y la realización de las indagaciones necesarias, en busca de evidencia de incumplimiento de los requerimientos de ética aplicables por parte de los miembros del equipo del trabajo. Si, a través del sistema de gestión de calidad de la firma o por otros medios, llegasen a conocimiento del socio del trabajo asuntos que indiquen que los miembros del equipo del trabajo han incumplido los requerimientos de ética aplicables, el socio del trabajo, previa consulta a otros miembros de la firma, deberá determinar las medidas adecuadas.

#### *Monitoreo y remediación*

28. El sistema de gestión de calidad de la firma incluye establecer un proceso de monitoreo y remediación para:
- (a) proporcionarle a la firma una pertinente, confiable y oportuna información sobre el diseño, implementación y operación del sistema de gestión de calidad.
  - (b) tomar acciones apropiadas al responder e identificar deficiencias tal que tales deficiencias sean remediadas de manera oportuna por la firma.

El socio del trabajo deberá considerar la información del proceso de monitoreo y remediación de la firma, tal como se comunique por la firma y, en su caso, por otras firmas miembros de la red, y si tal información puede afectar al trabajo de revisión.

### **Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de trabajos de revisión**

#### *Factores que afectan a la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de trabajos de revisión*

29. Salvo que esté obligado a ello por las disposiciones legales o reglamentarias, el profesional no deberá aceptar el trabajo de revisión si: (Ref: Apartados A34–A35)
- (a) El profesional no está convencido:
    - (i) de que el trabajo tenga un propósito racional o (Ref: Apartado A36)
    - (ii) de que un trabajo de revisión sea adecuado teniendo en cuenta las circunstancias; (Ref: Apartado A37)
  - (b) el profesional tiene motivos para considerar que los requerimientos de ética aplicables, incluidos los que se refieren a la independencia no se cumplirán;
  - (c) el conocimiento preliminar de las circunstancias del trabajo por el profesional indica que es probable que no esté disponible o no sea fiable parte de la información que se necesita para realizar el trabajo de revisión; (Ref: Apartado A38)
  - (d) el profesional tiene motivos para dudar de la integridad de la Administración hasta tal punto que probablemente afecte a la adecuada realización de la revisión o (Ref: Apartado A33)
  - (e) la Administración o los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad imponen una limitación al alcance del trabajo del profesional en los términos de la propuesta del trabajo de revisión de modo que dicho profesional considera que la limitación tendrá como resultado una denegación (abstención) de conclusión sobre los estados financieros.

---

<sup>5A</sup> NIGC 2. Revisiones de la calidad de los trabajos

### *Condiciones previas para aceptar el trabajo de revisión*

30. Antes de aceptar el trabajo de revisión, el profesional: (Ref: Apartado A39)
- (a) deberá determinar si el marco de preparación y presentación de información financiera aplicado para la preparación de los estados financieros es aceptable y, en el caso de estados financieros con fines específicos, obtendrá conocimiento de la finalidad para la que se preparan los estados financieros y de los usuarios a quienes se destinan y (Ref: Apartados A40–A46)
  - (b) deberá obtener la confirmación de la Administración de que esta reconoce y comprende su responsabilidad: (Ref: Apartados A47–A50)
    - (i) por la preparación de los estados financieros de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, así como, en su caso, de su presentación razonable;
    - (ii) por el control interno que la Administración considere necesario para permitir la preparación de estados financieros que estén exentos de representación incorrecta material, debido a fraude o error y
    - (iii) de la necesidad de proporcionar al profesional:
      - a. acceso a toda la información de la que tenga conocimiento la Administración que sea relevante para la preparación de los estados financieros, tal como registros, documentación y otro material;
      - b. información adicional que pueda solicitar el profesional a la Administración para los fines de la revisión y
      - c. acceso sin restricciones a las personas dentro de la entidad de las cuales el profesional considere necesario obtener evidencia.
31. Si el profesional no está satisfecho en relación con cualquiera de los asuntos que se consideran como condiciones previas para aceptar el trabajo de revisión, deberá discutir el asunto con la Administración o con los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad. Si no se pueden realizar los cambios requeridos para que el profesional esté satisfecho en relación con esos asuntos, no deberá aceptar el trabajo propuesto salvo si está obligado a ello por las disposiciones legales o reglamentarias. Sin embargo, un trabajo realizado en esas circunstancias no cumple con esta NTR. En consecuencia, el profesional no deberá incluir en el informe de revisión mención alguna de que la misma se ha realizado de acuerdo con esta NTR.
32. Si después de que haya sido aceptado el trabajo se descubre que el profesional no está satisfecho en relación con alguna de las condiciones previas arriba mencionadas, deberá discutir el asunto con la Administración o con los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad y deberá determinar:
- (a) si el asunto se puede resolver;
  - (b) si es adecuado continuar con el trabajo; y
  - (c) si comunicar el asunto en el informe del profesional y, en su caso, el modo de comunicarlo.

### *Consideraciones adicionales cuando la redacción del informe del profesional viene impuesta por disposiciones legales o reglamentarias*

33. El informe del profesional que se emita en relación con el trabajo de revisión se deberá referir a esta NTR únicamente si dicho informe cumple los requerimientos del apartado 86.
34. En algunos casos, cuando la revisión se realiza de acuerdo con las disposiciones legales o reglamentarias de una determinada jurisdicción, es posible que dichas disposiciones establezcan el formato o la redacción del informe de revisión en términos que difieren de manera significativa de los requerimientos de esta NTR. En ese caso, el profesional deberá evaluar si es posible que los usuarios puedan interpretar de manera errónea el grado de seguridad que se obtiene de la revisión de los estados financieros y, si éste es el caso, si una explicación adicional en el informe del profesional podría mitigar la posible interpretación errónea. (Ref: Apartados A51, A148)
35. Si el profesional concluye que una explicación adicional en su informe no puede mitigar la posible interpretación errónea, no deberá aceptar el trabajo de revisión, salvo que esté obligado a ello por las disposiciones legales o reglamentarias. Un trabajo realizado de acuerdo con dichas disposiciones no cumple esta NTR. En consecuencia, el profesional no deberá incluir en el informe de revisión mención alguna de que la misma se ha realizado de acuerdo con esta NTR. (Ref: Apartados A51, A148)

### *Acuerdo de los términos del trabajo*

36. El profesional deberá acordar los términos del trabajo de revisión con la Administración o con los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad, según corresponda, antes de realizar el trabajo.
37. Los términos del trabajo acordado deberá hacerse constar en una carta de contratación u otra forma adecuada de acuerdo escrito, y deberá incluir: (Ref: Apartados A52–A54, A56)

- (a) la utilización y distribución previstas de los estados financieros y, en su caso, cualquier restricción a su utilización o distribución;
- (b) la identificación del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable;
- (c) el objetivo y alcance del trabajo de revisión;
- (d) las responsabilidades del profesional;
- (e) las responsabilidades de la Administración, incluidas las que se mencionan en el apartado 30(b); (Ref: Apartados A47–A50, A55)
- (f) una declaración de que el trabajo no es una auditoría y de que el profesional no expresará una opinión de auditoría sobre los estados financieros y
- (g) una referencia a la estructura y contenido que se espera del informe a ser emitido por el profesional y una declaración de que pueden existir circunstancias en las que el contenido y la estructura del informe difieran de lo esperado.

#### Trabajos recurrentes

38. En los trabajos de revisión recurrentes, el profesional deberá evaluar si las circunstancias, incluidos los cambios considerados en la aceptación del trabajo, requieren la modificación de los términos del trabajo y si es necesario recordar a la Administración o, en su caso, a los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad, los términos existentes del trabajo. (Ref: Apartado A57)

#### *Aceptación de una modificación de los términos del trabajo de revisión*

39. El profesional no deberá aceptar una modificación de los términos del trabajo si no existe una justificación razonable para ello. (Ref: Apartados A58–A60)
40. Si, antes de finalizar el trabajo de revisión, se solicita al profesional que convierta el trabajo en un trabajo que no es de aseguramiento deberá determinar si existe una justificación razonable para ello. (Ref: Apartados A61–A62)
41. Si se cambian los términos del trabajo en el transcurso de éste, el profesional y la Administración o, en su caso, los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad acordarán y deberá hacerse constar los nuevos términos del trabajo en una carta de contratación u otra forma adecuada de acuerdo escrito.

#### **Comunicación con la Administración y con los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad**

42. El profesional deberá comunicar a la Administración o a los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad, según corresponda, oportunamente en el transcurso del trabajo de revisión, todos los asuntos relativos al trabajo que, según su juicio profesional, tengan la suficiente importancia como para merecer la atención de la Administración o, en su caso, de los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad. (Ref: Apartados A63–A69)

#### **Realización del trabajo**

##### *Importancia relativa en el contexto de una revisión de estados financieros*

43. El profesional deberá determinar la importancia relativa en relación con los estados financieros como un todo y aplicará esta importancia relativa al diseñar los procedimientos y al evaluar los resultados obtenidos de dichos procedimientos. (Ref: Apartados A70–A73)
44. El profesional deberá modificar la importancia relativa para los estados financieros como un todo en el caso de que disponga, durante la realización de la revisión, de información que de haberla tenido inicialmente le hubiera llevado a determinar una cifra diferente. (Ref: Apartado A74)

##### *Entendimiento del profesional*

45. El profesional deberá obtener un entendimiento de la entidad y de su entorno, y del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, con el fin de identificar áreas de los estados financieros en las que es probable que se produzcan representaciones incorrectas materiales y, en consecuencia, le proporcionen una base para diseñar procedimientos para tratar esas áreas. (Ref: Apartados A75–A77)
46. El entendimiento del profesional deberá incluir los siguientes asuntos: (Ref: Apartados A78, A87, A90)
- (a) los factores sectoriales, factores relativos a la regulación y otros factores externos pertinentes, incluido el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable;
  - (b) la naturaleza de la entidad, lo que incluye:
    - (i) sus operaciones;



- (ii) la estructura de la propiedad y del Gobierno Corporativo de la entidad;
  - (iii) los tipos de inversiones que la entidad realiza o tiene previsto realizar;
  - (iv) el modo en que la entidad se estructura y se financia y
  - (v) los objetivos y estrategias de la entidad;
- (c) los sistemas contables y registros contables de la entidad y
- (d) la selección y aplicación de políticas contables.

*El diseño y aplicación de procedimientos*

47. Para obtener evidencia suficiente y adecuada como base para una conclusión sobre los estados financieros como un todo, el profesional deberá diseñar y deberá realizar indagaciones y procedimientos analíticos: (Ref: Apartados A79–A83, A87, A90)
- (a) para tratar todos los elementos materiales de los estados financieros, incluidas la información a revelar y
  - (b) para centrarse en tratar las áreas de los estados financieros en las que es probable que se produzcan representaciones incorrectas materiales.
48. Las indagaciones, en su caso, del profesional ante la Administración y ante otros dentro de la entidad, deberá incluir lo siguiente: (Ref: Apartados A84–A88)
- (a) el modo en que la Administración realiza las estimaciones contables significativas requeridas por el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable;
  - (b) la identificación de las partes relacionadas y de las transacciones con partes relacionadas, incluida la finalidad de esas transacciones;
  - (c) si existen transacciones, asuntos o hechos significativos, inusuales o complejos, que hayan afectado o puedan afectar a los estados financieros de la entidad, incluidos:
    - (i) cambios significativos en las actividades o en las operaciones de la entidad;
    - (ii) cambios significativos en los términos de contratos que afectan de manera material a los estados financieros de la entidad, incluidos los términos o cláusulas de garantía de contratos de financiación o de emisión de deuda;
    - (iii) asientos en el libro diario significativos u otros ajustes a los estados financieros;
    - (iv) transacciones significativas que hayan ocurrido o se hayan reconocido en fechas próximas al cierre del periodo contable;
    - (v) la situación de las representaciones incorrectas no corregidas identificadas en trabajos anteriores y
    - (vi) efectos o posibles implicaciones para la entidad de relaciones o transacciones con partes relacionadas;
  - (d) la existencia, indicio o denuncia de:
    - (i) cualquier fraude o acto ilegal que afecte a la entidad;
    - (ii) incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que, de forma generalmente reconocida, tienen un efecto directo en la determinación de los importes e información a revelar en los estados financieros que se consideran materiales, tales como las disposiciones legales y reglamentarias sobre impuestos o pensiones;
  - (e) si la Administración ha identificado y tratado hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la del informe del profesional que requieran un ajuste o revelación en los estados financieros;
  - (f) la base para la evaluación realizada por la Administración de la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha; (Ref: Apartado A89)
  - (g) si existen hechos o condiciones que puedan generar dudas sobre la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha;
  - (h) si existen compromisos, obligaciones contractuales o contingencias materiales, que hayan afectado o puedan afectar a los estados financieros de la entidad, incluida la información a revelar y
  - (i) transacciones no monetarias materiales o transacciones sin contraprestación durante el periodo sometido a examen.
49. Al diseñar procedimientos analíticos, el profesional deberá considerar si los datos del sistema contable y de los registros contables de la entidad son adecuados para la aplicación de procedimientos analíticos. (Ref: Apartados A90–A92)

## Procedimientos para tratar circunstancias específicas

### Partes relacionadas

50. Durante la realización de la revisión, el profesional deberá mantener una especial atención a aquellos acuerdos u otra información que puedan indicar la existencia de relaciones o transacciones con partes relacionadas que la Administración, previamente, no hubiese identificado o revelado al profesional.
51. En el caso de que, en el transcurso de la revisión, el profesional identifique la existencia de transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios, deberá indagar ante la Administración sobre:
  - (a) la naturaleza de esas transacciones;
  - (b) la posibilidad de que participaran en ellas partes relacionadas y
  - (c) el fundamento empresarial (o la falta de fundamento empresarial) de esas transacciones.

### Fraude e incumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias

52. Cuando hay indicios o sospechas de que se ha producido un fraude o de que se han incumplido disposiciones legales y reglamentarias en la entidad, el profesional:
  - (a) deberá comunicar el asunto con el nivel adecuado de la Administración o, en su caso, los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad, salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria; (Ref: Apartado A93)
  - (b) deberá solicitar a la Administración una evaluación del o de los efectos, en su caso, en los estados financieros;
  - (c) deberá considerar, en su caso, la evaluación por la Administración de los efectos del fraude o del incumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias identificados o de los que existen indicios que se le ha comunicado en su conclusión sobre los estados financieros y en su informe y
  - (d) deberá determinar si las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables: (Ref: Apartados A94–A98)
    - (i) Requieren que el profesional informe a una autoridad competente ajena a la entidad.
    - (ii) Establecen responsabilidades en cumplimiento de las cuales informar a una autoridad competente ajena a la entidad puede ser adecuado en función de las circunstancias.

### Empresa en marcha

53. La revisión de estados financieros se hará atendiendo a la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha. Cuando considera la evaluación realizada por la Administración de la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha, el profesional deberá cubrir el mismo periodo que el que ha utilizado la Administración para realizar su evaluación, de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, o con las disposiciones legales o reglamentarias si éstas especifican un periodo más amplio.
54. Si durante la realización de la revisión llegan a conocimiento del profesional hechos o circunstancias que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha: (Ref: Apartado A99)
  - (a) deberá indagar ante la Administración acerca de sus planes en cuanto a actuaciones futuras que afecten a la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha y si estos planes son viables, así como si la Administración considera que el resultado de dichos planes mejorará la situación relativa a la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha;
  - (b) deberá evaluar los resultados de esas indagaciones, con el fin de considerar si las respuestas de la Administración proporcionan una base suficiente para:
    - (i) seguir presentando los estados financieros bajo la base de empresa en marcha si el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable incluye tal supuesto o
    - (ii) concluir sobre si los estados financieros contienen una representación incorrecta material o inducen a error de cualquier otro modo sobre la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha y
  - (c) deberá considerar las respuestas de la Administración a la luz de toda la información relevante de la que el profesional tenga conocimiento como resultado de la revisión.

### Utilización de trabajo realizado por otros

55. En la realización de la revisión, puede resultar necesario que el profesional utilice el trabajo realizado por otros profesionales, o

el trabajo de una persona u organización especializadas en un campo distinto de la contabilidad o de los trabajos de aseguramiento. Si el profesional utiliza el trabajo hecho por otro profesional o por un experto en el trascurso de la revisión, deberá tomar las medidas adecuadas para asegurarse de que dicho trabajo es adecuado para su finalidad. (Ref: Apartado A80)

#### *Conciliación de los estados financieros con los registros contables que los sustentan*

56. El profesional deberá obtener evidencia de que los estados financieros concuerdan o han sido conciliados con los registros contables que los sustentan. (Ref: Apartado A100)

#### *Procedimientos adicionales cuando llega a conocimiento del profesional que los estados financieros pueden contener una representación incorrecta material*

57. Si llega a conocimiento del profesional algún asunto que le lleve a considerar que los estados financieros pueden contener representaciones incorrectas materiales, el profesional deberá diseñar y deberá aplicar procedimientos adicionales suficientes para permitirle: (Ref: Apartados A101–A105)

- (a) concluir que no es probable que el asunto o asuntos sean causa de que los estados financieros como un todo contengan representaciones incorrectas materiales o
- (b) determinar que ese asunto o asuntos causa(n) que los estados financieros como un todo contengan una representación incorrecta material.

#### **Hechos posteriores**

58. Si llegan a conocimiento del profesional hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la de su informe que requieran un ajuste de los estados financieros, o su revelación en éstos, deberá solicitar a la Administración que corrija esas representaciones incorrectas.

59. El profesional no tiene obligación de aplicar ningún procedimiento con respecto a los estados financieros después de la fecha de su informe. Sin embargo, si después de la fecha del informe del profesional pero antes de la fecha de publicación de los estados financieros, llega a su conocimiento un hecho que, de haber sido conocido por él en la fecha de su informe, pudiera haberle llevado a rectificar este informe, el profesional:

- (a) deberá discutir el asunto con la Administración y, cuando proceda, con los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad;
- (b) deberá determinar si es necesaria una modificación de los estados financieros y, de ser así,
- (c) deberá indagar sobre el modo en que la Administración tiene intención de tratar el asunto en los estados financieros.

60. Si la Administración no modifica los estados financieros en circunstancias en las que el profesional considera que necesitan ser modificados y si su informe ya se hubiera entregado a la entidad, el profesional deberá notificar a la Administración y a los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad que no emitan a terceros los estados financieros hasta que se hayan realizado las modificaciones necesarias. Si, a pesar de ello, los estados financieros se publican posteriormente sin las modificaciones necesarias, el profesional deberá adoptar las medidas adecuadas para tratar de evitar que se confíe en su informe.

#### **Representaciones escritas**

61. El profesional deberá solicitar a la Administración que le proporcione representaciones escritas de que la Administración ha cumplido sus responsabilidades tal como se describen en los términos acordados del trabajo. Las representaciones escritas deberán incluir: (Ref: Apartados A106–A108)

- (a) que la Administración ha cumplido su responsabilidad por la preparación de los estados financieros de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, así como, cuando proceda, de su presentación razonable, y ha proporcionado al profesional toda la información relevante y acceso a toda la información, según lo acordado en los términos del trabajo y
- (b) que todas las transacciones se han registrado y reflejado en los estados financieros.

Si las disposiciones legales o reglamentarias requieren que la Administración realice declaraciones públicas escritas relativas a sus responsabilidades y el profesional determina que dichas declaraciones proporcionan parte o la totalidad de las representaciones requeridas por los apartados (a)-(b), no será necesario incluir en las representaciones escritas los asuntos relevantes cubiertos por dichas declaraciones.

62. El profesional deberá solicitar también a la Administración que proporcione representaciones escritas de que le ha revelado: (Ref: Apartado A107)

- (a) la identidad de las partes relacionadas con la entidad y todas las relaciones y transacciones con partes relacionadas de las que tiene conocimiento;

- (b) los hechos significativos relativos a cualquier fraude o sospecha de fraude conocido por la Administración que pueda haber afectado a la entidad;
  - (c) el incumplimiento o posible incumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias cuyo incumplimiento pueda afectar a los estados financieros de la entidad;
  - (d) toda la información relevante para usar el supuesto de empresa en marcha en los estados financieros;
  - (e) que todos los hechos ocurridos con posterioridad a la fecha de los estados financieros y con respecto a los que el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable exige un ajuste, o que sean revelados, han sido ajustados o revelados;
  - (f) si existen compromisos, obligaciones contractuales o contingencias materiales, que hayan afectado o puedan afectar a los estados financieros de la entidad, incluida la información a revelar y
  - (g) transacciones no monetarias materiales o transacciones sin contraprestación realizadas por la entidad durante el periodo considerado.
63. Si la Administración no proporciona una o más representaciones escritas de las solicitadas, el profesional: (Ref: Apartado A106)
- (a) deberá discutir el asunto con la Administración y, en su caso, con los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad;
  - (b) deberá evaluar de nuevo la integridad de la Administración y deberá evaluar el efecto que esto pueda tener sobre la fiabilidad de las representaciones (verbales o escritas) y sobre la evidencia en general y
  - (c) deberá adoptar las medidas adecuadas, incluida la determinación del posible efecto sobre la conclusión en el informe del profesional de acuerdo con esta NTR.
64. El profesional deberá denegar la conclusión (se deberá abstener de concluir) sobre los estados financieros o deberá renunciar al trabajo si la renuncia es posible de acuerdo con las disposiciones legales o reglamentarias aplicables, si:
- (a) concluye que existen suficientes dudas sobre la integridad de la Administración como para que las representaciones escritas no sean fiables o
  - (b) la Administración no proporcione las representaciones escritas requeridas por el apartado 61.

#### *Fecha de las representaciones escritas y periodo o periodos cubiertos*

65. La fecha de las representaciones escritas deberá ser tan próxima como sea posible, pero no posterior, a la fecha del informe del profesional. Las representaciones escritas deberán referirse a todos los estados financieros y periodo o periodos a los que se refiere el informe del profesional.

#### **Evaluación de la evidencia obtenida de los procedimientos aplicados**

66. El profesional deberá evaluar si, como resultado de los procedimientos aplicados, se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada o, en caso contrario, deberá aplicar otros procedimientos que considere necesarios en función de las circunstancias para poder alcanzar una conclusión sobre los estados financieros. (Ref: Apartado A109)
67. Si el profesional no ha podido obtener evidencia suficiente y adecuada para alcanzar una conclusión, deberá discutir con la Administración o, en su caso, con los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad, los efectos de esas limitaciones en el alcance de la revisión. (Ref: Apartados A110–A111)

#### *Evaluación del efecto en el informe del profesional*

68. El profesional deberá evaluar la evidencia obtenida como resultado de los procedimientos aplicados para determinar su efecto en el informe. (Ref: Apartado A109)

#### **Formación de la conclusión del profesional sobre los estados financieros**

##### *Consideración del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable en relación con los estados financieros*

69. Para formarse una conclusión sobre los estados financieros, el profesional:
- (a) deberá evaluar si los estados financieros hacen referencia o describen el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable de manera adecuada; (Ref: Apartados A112–A113)
  - (b) deberá considerar si, en el contexto de los requerimientos del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable y de los resultados de los procedimientos aplicados:
    - (i) la terminología empleada en los estados financieros, incluido el título de cada estado financiero, es adecuada;
    - (ii) los estados financieros revelan adecuadamente las políticas contables significativas seleccionadas y aplicadas;

- (iii) las políticas contables seleccionadas y aplicadas son adecuadas y congruentes con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable,
- (iv) las estimaciones contables realizadas por la Administración son razonables;
- (v) la información presentada en los estados financieros es relevante, fiable, comparable y comprensible y
- (vi) los estados financieros revelan información adecuada que permite a los usuarios a quienes se destinan entender el efecto de las transacciones y los hechos que resultan materiales sobre la información contenida en los estados financieros. (Ref: Apartados A114–A116)

70. El profesional deberá considerar el impacto de:

- (a) las representaciones incorrectas no corregidas identificadas durante la revisión, y durante la revisión del año anterior de los estados financieros de la entidad, sobre los estados financieros como un todo y
- (b) aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, incluidos los indicadores de posible sesgo en los juicios de la Administración. (Ref: Apartados A117–A118)

71. Si los estados financieros se preparan utilizando un marco de presentación razonable, el profesional también deberá tener en cuenta: (Ref: Apartado A115)

- (a) la presentación, estructura y contenido en general de los estados financieros de acuerdo con el marco aplicable y
- (b) si los estados financieros, incluidas las notas explicativas, presentan las transacciones y los hechos subyacentes de modo que logren la presentación razonable o, en su caso, expresen la imagen fiel, en el contexto de los estados financieros como un todo.

#### *Formación de la conclusión*

72. La conclusión del profesional sobre los estados financieros, tanto si es modificada como si no, se deberá expresar en el formato adecuado en el contexto del marco de preparación y presentación de información financiera aplicado en los estados financieros.

#### *Conclusión no modificada (sin modificaciones)*

73. El profesional deberá expresar en su informe una conclusión no modificada (sin modificaciones) sobre los estados financieros como un todo cuando haya obtenido una seguridad limitada que le permita concluir que no ha llegado a su conocimiento ningún asunto que le lleve a considerar que los estados financieros no están preparados, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable.

74. Cuando el profesional exprese una conclusión no modificada (sin modificaciones), siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no establezcan otra cosa, deberá utilizar, según corresponda, alguna de las frases que se indican a continuación: (Ref: Apartados A119–A120)

- (a) “Basados en nuestra revisión, no ha llegado a nuestro conocimiento ningún asunto que nos lleve a considerar que los estados financieros adjuntos no se presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales (o no expresen la imagen fiel) de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable”, (en el caso de estados financieros preparados de acuerdo con un marco de presentación razonable) o
- (b) “Basados en nuestra revisión, no ha llegado a nuestro conocimiento ningún asunto que nos lleve a considerar que los estados financieros adjuntos no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable”, (en el caso de estados financieros preparados de acuerdo con un marco de cumplimiento).

#### *Conclusión modificada*

75. El profesional deberá expresar en su informe una conclusión modificada sobre los estados financieros como un todo cuando:

- (a) determine que, basado en los procedimientos aplicados y en la evidencia obtenida, los estados financieros contienen representaciones incorrectas materiales o
- (b) no haya podido obtener evidencia suficiente y adecuada con respecto a uno o más elementos de los estados financieros que son materiales en relación con los estados financieros como un todo.

76. Cuando exprese una conclusión modificada sobre los estados financieros, el profesional:

- (a) deberá incluir en su informe un párrafo con el título “Conclusión con salvedades”, “Conclusión desfavorable (adversa)” o “Denegación (abstención) de conclusión”, según corresponda.
- (b) deberá proporcionar una descripción del asunto que origina la modificación, con un título adecuado (por ejemplo,

“Fundamento de la conclusión con salvedades”, “Fundamento de la conclusión desfavorable (adversa)” o “Fundamento de la denegación (abstención) de conclusión”, según corresponda) en un párrafo separado situado inmediatamente antes del párrafo de conclusión (referido al fundamento del párrafo de conclusión).

Los estados financieros contienen representaciones incorrectas materiales

77. Si el profesional determina que los estados financieros contienen representaciones incorrectas materiales, deberá expresar:
- una conclusión con salvedades cuando concluya que el efecto del asunto o de los asuntos que motivan la modificación es material, pero no invasivo en los estados financieros o
  - una conclusión desfavorable (adversa) cuando concluya que el efecto del asunto o asuntos que motivan la modificación es material e invasivo en los estados financieros.
78. Cuando el profesional exprese una conclusión con salvedades sobre los estados financieros debido a una representación incorrecta material, siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no establezcan otra cosa, deberá utilizar, según corresponda, alguna de las frases que se indican a continuación:
- “Basados en nuestra revisión, excepto por los efectos del asunto o asuntos descritos en el párrafo “Fundamento de la conclusión con salvedades”, no ha llegado a nuestro conocimiento ningún asunto que nos lleve a considerar que los estados financieros adjuntos no se presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales, (o no expresan la imagen fiel) de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable”, (en el caso de estados financieros preparados de acuerdo con un marco de presentación razonable) o
  - “Basados en nuestra revisión, excepto por los efectos del asunto o asuntos descritos en el párrafo “Fundamento de la conclusión con salvedades”, no ha llegado a nuestro conocimiento ningún asunto que nos lleve a considerar que los estados financieros adjuntos no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable”, (en el caso de estados financieros preparados de acuerdo con un marco de cumplimiento).
79. Cuando el profesional exprese una conclusión desfavorable (adversa), siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no establezcan otra cosa, deberá utilizar, según corresponda, alguna de las frases que se indican a continuación:
- “Basados en nuestra revisión, debido a la significatividad del asunto o asuntos descritos en el párrafo “Fundamento de la conclusión desfavorable (adversa)”, los estados financieros adjuntos no se presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales (o no expresan la imagen fiel) de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable”, (en el caso de estados financieros preparados de acuerdo con un marco de presentación razonable) o
  - “Basados en nuestra revisión, debido a la significatividad del asunto o asuntos descritos en el párrafo “Fundamento de la conclusión desfavorable (adversa)”, los estados financieros adjuntos no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable”, (en el caso de estados financieros preparados de acuerdo con un marco de cumplimiento).
80. En el párrafo de fundamento de la conclusión, en relación con representaciones incorrectas materiales que dan origen bien a una conclusión con salvedades, bien a una conclusión desfavorable (adversa), el profesional:
- deberá describir y deberá cuantificar los efectos financieros de la representación incorrecta en el caso de que la representación incorrecta material esté relacionada con cantidades concretas de los estados financieros (incluidas revelaciones de información cuantitativa), salvo que no sea factible, en cuyo caso deberá indicarlo;
  - deberá explicar las razones por las que la información descriptiva revelada es incorrecta si la representación incorrecta material está relacionada con tal información o
  - deberá describir la naturaleza de la información que se haya omitido si la representación incorrecta material está relacionada con la falta de revelación de información requerida. Salvo que esté prohibido por las disposiciones legales o reglamentarias, cuando sea factible el profesional deberá incluir las revelaciones omitidas.

Imposibilidad de obtener evidencia suficiente y adecuada

81. Cuando el profesional no pueda formarse una conclusión sobre los estados financieros porque no ha podido obtener evidencia suficiente y adecuada:
- deberá expresar una conclusión con salvedades si concluye que los posibles efectos en los estados financieros de representaciones incorrectas no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales, pero no invasivas; o
  - deberá denegar la conclusión (se deberá abstener de concluir) si concluye que los posibles efectos en los estados financieros de representaciones incorrectas no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales e invasivas.

82. El profesional deberá renunciar al trabajo si se dan las siguientes condiciones: (Ref: Apartados A121–A123)
- (a) debido a una limitación al alcance de la revisión impuesta por la Administración después de que el profesional haya aceptado el trabajo, el profesional no puede obtener evidencia suficiente y adecuada para alcanzar una conclusión sobre los estados financieros;
  - (b) el profesional ha determinado que los posibles efectos sobre los estados financieros de representaciones incorrectas no detectadas son materiales e invasivos y
  - (c) las disposiciones legales o reglamentarias aplicables le permiten renunciar al trabajo.
83. Cuando el profesional exprese una conclusión con salvedades sobre los estados financieros porque no haya podido obtener información suficiente y adecuada, siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no establezcan otra cosa, deberá utilizar, según corresponda, alguna de las frases que se indican a continuación:
- (a) “Basados en nuestra revisión, excepto por los posibles efectos del asunto o asuntos descritos en el párrafo “Fundamento de la conclusión con salvedades”, no ha llegado a nuestro conocimiento ningún asunto que nos lleve a considerar que los estados financieros adjuntos no se presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales, (o no expresan la imagen fiel),... de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable”, (en el caso de estados financieros preparados de acuerdo con un marco de presentación razonable) o
  - (b) “Basados en nuestra revisión, excepto por los posibles efectos del asunto o asuntos descritos en el párrafo “Fundamento de la conclusión con salvedades”, no ha llegado a nuestro conocimiento ningún asunto que nos lleve a considerar que los estados financieros adjuntos no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable”, (en el caso de estados financieros preparados de acuerdo con un marco de cumplimiento).
84. Cuando deniegue la conclusión (se abstenga de concluir) sobre los estados financieros, el profesional deberá indicar en el párrafo de conclusión que:
- (a) debido a la significatividad del asunto o asuntos descritos en el párrafo "Fundamento de la denegación (abstención) de conclusión", el profesional no ha podido obtener evidencia suficiente y adecuada para formarse una conclusión sobre los estados financieros y
  - (b) en consecuencia, el profesional no expresa una conclusión sobre los estados financieros.
85. En el párrafo de fundamento de la conclusión, en relación tanto con una conclusión con salvedades por no haber podido obtener evidencia suficiente y adecuada como cuando el profesional deniega la conclusión (se abstiene de concluir), deberá incluir el o los motivos por los que no ha podido obtener evidencia suficiente y adecuada.

### **Informe del profesional**

86. El informe del profesional para el trabajo de revisión deberá ser un informe escrito y deberá incluir los siguientes elementos: (Ref: Apartados A124–A127, A148, A150)
- (a) un título que deberá indicar claramente que se trata de un informe de un profesional independiente relativo a un trabajo de revisión.
  - (b) uno o varios destinatarios, según lo requieran los términos del trabajo;
  - (c) un párrafo introductorio que:
    - (i) identifica los estados financieros revisados, incluyendo la identificación del título de cada uno de los estados que comprende el conjunto de estados financieros y la fecha y periodo cubierto por cada estado financiero;
    - (ii) remite a las notas de los estados financieros, incluyendo información de las políticas contables materiales y
    - (iii) declara que los estados financieros han sido revisados;
  - (d) una descripción de la responsabilidad de la Administración por la preparación de los estados financieros, incluida una explicación de que la Administración es responsable: (Ref: Apartados A128–A131)
    - (i) de su preparación de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, así como, en su caso, de su presentación razonable;
    - (ii) del control interno que la Administración considere necesario para permitir la preparación de estados financieros exentos de representación incorrecta material, debido a fraude o error;
  - (e) si los estados financieros son estados financieros con fines específicos:
    - (i) la finalidad para la cual se han preparado los estados financieros y, en caso necesario, los usuarios a quienes se

destina el informe, o se referirá a la nota explicativa de los estados financieros con fines específicos que contiene dicha información y

- (ii) si la Administración puede elegir entre distintos marcos de preparación y presentación de información financiera para la preparación de dichos estados financieros, la explicación de la responsabilidad de la Administración en relación con los estados financieros también hará referencia a que es responsable de determinar que el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable es aceptable en las circunstancias;
- (f) una descripción de la responsabilidad del profesional de expresar una conclusión sobre los estados financieros, así como una referencia a esta NTR y, cuando corresponda, a las disposiciones legales o reglamentarias aplicables; (Ref: Apartados A132–133, A149)
- (g) una descripción de una revisión de estados financieros y de sus limitaciones, y las siguientes declaraciones: (Ref: Apartado A134)
  - (i) un trabajo de revisión de acuerdo con esta NTR constituye un trabajo de seguridad limitada;
  - (ii) el profesional aplica procedimientos, que consisten principalmente en la realización de indagaciones ante la Administración y, en su caso, ante otros dentro de la entidad y en la aplicación de procedimientos analíticos, y evalúa la evidencia obtenida y
  - (iii) los procedimientos que se aplican durante una revisión son sustancialmente menores a los que se aplican durante una auditoría realizada de acuerdo con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Chile (NAGA) y, en consecuencia, el profesional no expresa una opinión de auditoría sobre los estados financieros;
- (h) un párrafo titulado “Conclusión” que contiene:
  - (i) la conclusión del profesional sobre los estados financieros como un todo de acuerdo con los apartados 72-85, según corresponda y
  - (ii) una referencia al marco de preparación y presentación de información financiera aplicable utilizado para la preparación de los estados financieros, incluida la identificación de la jurisdicción de origen del marco de preparación y presentación de información financiera cuando no se trate de las Normas de Contabilidad de las Normas Internacionales de Información Financiera (Normas de Contabilidad NIIF) de IASB o de las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad o de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público; (Ref: Apartados A135–A136)
- (i) Cuando la conclusión del profesional sobre los estados financieros es una conclusión modificada:
  - (i) un párrafo con un título adecuado que contiene la conclusión modificada del profesional de acuerdo con los apartados 72 y 75-85, según corresponda y
  - (ii) un párrafo con un título adecuado que proporcione una descripción del asunto o asuntos que originan la modificación; (Ref: Apartado A137)
- (j) una referencia a la obligación impuesta al profesional por esta NTR de cumplir los requerimientos de ética aplicables; (Ref:
- (k) la fecha del informe del profesional; (Ref: Apartados A144–A147)
- (l) la firma del profesional y (Ref: Apartado A138)
- (m) la localidad de la jurisdicción en la que ejerce el profesional.

#### *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otros asuntos en el informe del profesional*

##### **Párrafos de énfasis**

87. El profesional puede considerar necesario llamar la atención de los usuarios sobre un asunto presentado o revelado en los estados financieros y que, a su juicio, es de tal importancia que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros. En esos casos, el profesional deberá incluir en su informe un párrafo de énfasis, siempre que haya obtenido evidencia suficiente y adecuada para concluir que no es probable que el asunto contenga una representación incorrecta material tal como se presenta en los estados financieros. Este párrafo deberá referirse solo a la información que se presenta o se revela en los estados financieros.
88. El informe del profesional sobre unos estados financieros con fines específicos deberá incluir un párrafo de énfasis para advertir a los usuarios del informe de que los estados financieros se han preparado de acuerdo con un marco de información con fines específicos y de que, en consecuencia, pueden no ser adecuados para otros fines. (Ref: Apartados A139–A140)



89. El profesional deberá incluir el párrafo de énfasis inmediatamente después del párrafo que contiene su conclusión sobre los estados financieros, bajo el título “Párrafo de énfasis” u otro título apropiado.

#### *Párrafo sobre otros asuntos*

90. Si el profesional considera necesario comunicar un asunto distinto de los presentados o revelados en los estados financieros que, a su juicio, sea relevante para que los usuarios comprendan la revisión, las responsabilidades del profesional o el informe del profesional, y las disposiciones legales o reglamentarias no lo prohíben, así lo deberá hacer en un párrafo de su informe, con el título "Párrafo sobre otros asuntos" u otro título apropiado.

#### *Otras responsabilidades de información*

91. Se puede solicitar al profesional que trate otras responsabilidades de informar en su informe sobre los estados financieros que son adicionales a sus responsabilidades de informar sobre los estados financieros de acuerdo con esta NTR. En estos casos, las responsabilidades adicionales de informar deberá tratarse en una sección separada del informe del profesional titulada “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios” o de otro modo según corresponda al contenido de la sección, a continuación de la sección del informe titulada “Informe sobre los estados financieros”. (Ref: Apartados A141–A143)

#### *Fecha del informe del profesional*

92. La fecha del informe del profesional no deberá ser anterior a la fecha en la que el profesional haya obtenido evidencia suficiente y adecuada en la que basar su conclusión sobre los estados financieros, incluido estar satisfecho de que: (Ref: Apartados A144–A147)
- (a) todos los estados que componen los estados financieros de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, incluidas, cuando corresponda, las notas explicativas, han sido preparados y
  - (b) las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen la responsabilidad de dichos estados financieros.

#### **Documentación**

93. La preparación de documentación de la revisión proporciona evidencia de que la revisión se realizó de acuerdo con esta NTR y, en su caso, con las disposiciones legales y reglamentarias y un registro suficiente y adecuado de la base para el informe del profesional. El profesional deberá documentar los siguientes aspectos del trabajo de manera oportuna, suficiente para permitir que un profesional experimentado, sin relación previa con el trabajo, comprenda: (Ref: Apartado A151)
- (a) la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos aplicados para cumplir con esta NTR y con los requerimientos legales y reglamentarios aplicables;
  - (b) los resultados obtenidos de los procedimientos y las conclusiones a las que llegó el profesional basándose en esos resultados y
  - (c) los asuntos significativos que surgieron durante la realización del trabajo, las conclusiones alcanzadas por el profesional sobre ellas y los juicios profesionales significativos aplicados para alcanzar dichas conclusiones.
94. Al documentar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos aplicados como requiere esta NTR, el profesional deberá registrar:
- (a) la persona que realizó el trabajo y la fecha en que se completó dicho trabajo y
  - (b) la persona que revisó el trabajo realizado a efectos de la gestión de calidad del trabajo y la fecha y alcance de la revisión.
95. El profesional también deberá documentar las discusiones con la Administración, con los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad y con otros según sea necesario para la realización de la revisión, de los asuntos significativos que surgieron durante el trabajo, así como la naturaleza de esos asuntos.
96. Si, en el transcurso del trabajo, el profesional identificó información que es incongruente con sus hallazgos en relación con asuntos significativos que afectan a los estados financieros, deberá documentar el modo en que se trató la incongruencia.

\*\*\*

#### **Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas**

##### **Alcance de esta NTR (Ref: Apartados 1-2)**

- A1. En la realización de una revisión de estados financieros, es posible que el profesional tenga que cumplir requerimientos legales o reglamentarios que pueden diferir de los requerimientos establecidos en esta NTR. Aunque el profesional pueda encontrar útiles

en dichas circunstancias determinados aspectos de esta NTR, es responsabilidad del profesional asegurarse del cumplimiento de todas las obligaciones relevantes legales, reglamentarias o profesionales.

## A2. Eliminado en versión original en inglés

*Relación con la NGC 1 (Ref: Apartado 4)*

A3. La NGC 1 trata de las responsabilidades de la firma de diseñar, implementar y operar un sistema de gestión de calidad para los trabajos de aseguramiento, incluidos los trabajos de revisión.<sup>5A</sup> La NGC 1 también trata de las responsabilidades de la firma de establecer políticas o procedimientos que traten acerca de los trabajos que requieren estar sujetos a revisiones de calidad.<sup>5B</sup> La NGC 2 trata de la asignación y elegibilidad del revisor de control de calidad, y la realización y documentación de la revisión de calidad del trabajo.<sup>5C</sup>

Un sistema de gestión de calidad trata acerca de siguientes ocho componentes:<sup>5D</sup>

- El proceso de evaluación de riesgos de la firma;
- Liderazgo y Gobierno Corporativo;
- Requerimientos éticos pertinentes;
- Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de trabajos específicos;
- Realización de los trabajos;
- Recursos;
- Información y comunicación; y
- El proceso de monitoreo y remediación.

Las firmas o requerimientos nacionales pueden utilizar diferentes terminologías o marcos para describir los componentes del sistema de gestión de calidad.

A4. De acuerdo con la NGC 1, el objetivo de la firma es diseñar, implementar y operar un sistema de gestión de calidad para trabajos de aseguramiento, incluidos los trabajos de revisión, que le proporcione a la firma una seguridad razonable de que:

- (a) la firma y su personal cumplen completamente sus responsabilidades de acuerdo con normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, y realizan los trabajos de acuerdo con tales normas profesionales y requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y
- (b) los informes de los trabajos emitidos por la firma o por los socios de los trabajos son adecuados a las circunstancias<sup>6</sup>.

A5. Los requerimientos nacionales que tratan de las responsabilidades de la firma en relación a diseñar, implementar y operar un sistema de gestión de calidad son como mínimo igualmente exigentes que la NGC 1 si tratan con todos los requerimientos de NGC 1, e imponen obligaciones a la firma de cumplir los objetivos de la NGC 1.

## **Trabajo de revisión de estados financieros históricos (Ref: Apartados 5-8, 14)**

A6. Las revisiones de estados financieros se pueden realizar para una amplia gama de entidades que varían en tipo o tamaño, o por el grado de complejidad de su información financiera. En algunas jurisdicciones, la revisión de estados financieros de determinados tipos de entidades también puede estar impuesta por disposiciones legales o reglamentarias locales y sus correspondientes requerimientos para informar.

A7. Las revisiones se pueden realizar en circunstancias diversas. Por ejemplo, pueden ser obligatorias para entidades exentas de los requerimientos establecidos en las disposiciones legales o reglamentarias relativos a la auditoría obligatoria. Las revisiones también se pueden solicitar de manera voluntaria, como por ejemplo en relación con la presentación de información financiera que se realiza en función de acuerdos según los términos de un contrato privado, o para sustentar acuerdos de financiación.

## **Objetivos (Ref: Apartado 15)**

A8. Esta NTR requiere que el profesional deniegue la conclusión (se abstenga de concluir) sobre los estados financieros si:

- (a) emite un informe o se requiere que emita un informe para el trabajo y
- (b) no puede formarse una conclusión sobre los estados financieros porque no puede obtener evidencia suficiente y adecuada y el profesional concluye que los posibles efectos en los estados financieros de representaciones incorrectas no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales e invasivos.

A9. La situación de no poder obtener evidencia suficiente y adecuada en un trabajo de revisión (que se denomina limitación al alcance)

---

<sup>6</sup> NGC 1, apartado 14

se puede originar por:

- (a) circunstancias fuera del control de la entidad;
- (b) circunstancias ligadas a la naturaleza o a la oportunidad del trabajo del profesional o
- (c) limitaciones impuestas por la Administración o los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad.

A10. Esta NTR establece los requerimientos y orientaciones para el profesional cuando se enfrenta a una limitación al alcance, bien antes de aceptar un trabajo de revisión, bien en el transcurso del trabajo.

### **Definiciones (Ref: Apartado 16)**

*Utilización de los términos “Administración” y “responsables del Gobierno Corporativo de la entidad”*

A11. Las respectivas responsabilidades de la Administración y de los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad diferirán según cada jurisdicción y dependiendo del tipo de entidad. Estas diferencias afectan al modo en que el profesional aplica los requerimientos de esta NTR en relación con la Administración o con los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad. En consecuencia, la frase "la Administración y, cuando proceda, los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad" que se utiliza en numerosas ocasiones en esta NTR tiene como finalidad alertar al profesional sobre el hecho de que, según el entorno de la entidad, las estructuras y acuerdos de Administración y de Gobierno Corporativo pueden ser diferentes.

A12. Varias responsabilidades relacionadas con la preparación de información financiera y la preparación y presentación al exterior de la información corresponden bien a la Administración, bien a los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad, dependiendo de factores como:

- los recursos y la estructura de la entidad y
- las respectivas funciones de la Administración y de los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad que se establecen en las disposiciones legales o reglamentarias aplicables o, si la entidad no es una entidad regulada, en cualquier acuerdo formal de Gobierno Corporativo o de rendición de cuentas establecido para la entidad (por ejemplo, registrado en contratos, en unos estatutos u otro tipo de documento por el que se constituye la entidad).

Por ejemplo, en entidades de pequeña dimensión a menudo no hay separación entre las funciones de Administración y de Gobierno Corporativo de la entidad. En las entidades de gran dimensión, la Administración es a menudo responsable de la ejecución de los negocios o de las actividades de la entidad y de informar al respecto, mientras que los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad supervisan a la Administración. En algunas jurisdicciones, los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad son legalmente responsables de la preparación de los estados financieros de la entidad y, en otras jurisdicciones, es responsabilidad de la Administración.

*Seguridad limitada – Utilización del término evidencia suficiente y adecuada (Ref: Apartado 17(f))*

A13. Con el fin de obtener seguridad limitada para sustentar la conclusión del profesional se requiere evidencia suficiente y adecuada. La evidencia es de naturaleza acumulativa y se obtiene principalmente de la aplicación de procedimientos en el transcurso de la revisión.

### **Realización de un trabajo de revisión de acuerdo con esta NTR (Ref: Apartado 18)**

A14. Esta NTR no invalida las disposiciones legales y reglamentarias que regulan la revisión de estados financieros. En el caso de que esas disposiciones legales y reglamentarias difieran de los requerimientos de esta NTR, una revisión realizada únicamente de acuerdo con las disposiciones legales o reglamentarias no cumplirá, de forma automática, esta NTR.

### **Requerimientos de ética (Ref: Apartado 21)**

A15. El Código de ética del IESBA establece los principios fundamentales de ética, que son:

- (a) integridad;
- (b) objetividad;
- (c) competencia y debido cuidado profesionales;
- (d) confidencialidad y
- (e) comportamiento profesional.

Estos principios fundamentales de ética establecen el estándar de comportamiento que se espera de un profesional de la contabilidad.

El Código de ética del IESBA incluye un marco conceptual que establece el enfoque que un profesional de la contabilidad ha de aplicar al identificar, evaluar y hacer frente a las amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales. En el caso de

auditorías, revisiones y otros trabajos de aseguramiento, el Código de ética del IESBA contiene *Normas Internacionales de Independencia* que se establecen mediante la aplicación del marco conceptual a las amenazas a la independencia con relación a este tipo de trabajos.

A16. En el caso de un trabajo para revisar estados financieros, el Código de ética del IESBA requiere que el profesional sea independiente de la entidad cuyos estados financieros se someten a revisión. Según el Código de ética del IESBA la independencia comprende tanto una actitud mental independiente como una apariencia de independencia. La independencia del profesional con respecto a la entidad salvaguarda la capacidad del mismo para alcanzar una conclusión no afectada por influencias que pudieran comprometer dicha conclusión. La independencia mejora la capacidad del profesional de actuar con integridad, de ser objetivo y de mantener una actitud de escepticismo profesional.

### **Escepticismo profesional y juicio profesional**

*Escepticismo profesional* (Ref: Apartado 22)

A17. El escepticismo profesional es necesario para poder realizar la evaluación crítica de la evidencia en una revisión. Esto implica cuestionar las incongruencias e investigar la evidencia contradictoria y cuestionar la fiabilidad de las respuestas a indagaciones, así como de otra información obtenida de la Administración y de los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad. También incluye considerar la suficiencia y la adecuación de la evidencia obtenida teniendo en cuenta las circunstancias del trabajo.

A18. El escepticismo profesional implica una atención especial, por ejemplo, a:

- La evidencia incongruente con otra evidencia obtenida.
- La información que cuestione la fiabilidad de los documentos y de las respuestas a las indagaciones que se vayan a utilizar como evidencia.
- Las condiciones que puedan indicar un posible fraude.
- Cualquier otra circunstancia que sugiera que son necesarios procedimientos adicionales.

A19. El mantenimiento del escepticismo profesional durante toda la revisión es necesario para que el profesional reduzca los riesgos de:

- Pasar por alto circunstancias inusuales.
- Generalizar en exceso al alcanzar conclusiones a partir de la evidencia obtenida.
- Utilizar supuestos inadecuados en la determinación de la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos aplicados durante la revisión y en la evaluación de los resultados de los mismos.

A20. No puede esperarse que el profesional no tenga en cuenta su experiencia previa sobre la honestidad e integridad de la Administración y de los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad. No obstante, la convicción de que la Administración y los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad son honestos e íntegros no exime al profesional de la necesidad de mantener un escepticismo profesional ni le permite conformarse con evidencia que no sea adecuada para los fines de la revisión.

*Juicio profesional* (Ref: Apartado 23)

A21. El juicio profesional es esencial para realizar un trabajo de revisión adecuadamente. Esto porque la interpretación de los requerimientos de ética aplicables y de esta NTR, y la necesidad de tomar decisiones informadas durante la realización del trabajo de revisión, requiere la aplicación de conocimiento y de experiencia relevantes a los hechos y circunstancias del trabajo. El juicio profesional es necesario, en especial:

- En relación con decisiones acerca de la importancia relativa, y la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos utilizados para cumplir los requerimientos de esta NTR y para obtener evidencia.
- Cuando se evalúa si la evidencia obtenida de la aplicación de los procedimientos reduce el riesgo del trabajo hasta un nivel aceptable dadas sus circunstancias.
- Cuando se consideran los juicios de la Administración en la aplicación del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable a la entidad.
- Al formarse la conclusión sobre los estados financieros a base de la evidencia obtenida, así como al considerar la razonabilidad de las estimaciones realizadas por la Administración en la preparación de los estados financieros.

A22. Lo que caracteriza el juicio profesional que se espera de un profesional es el hecho de que sea aplicado por un profesional cuya formación práctica, conocimientos y experiencia, incluida la utilización de conocimientos y técnicas para la realización de trabajos de aseguramiento, facilitan el desarrollo de las competencias necesarias para alcanzar juicios razonables. La realización de consultas sobre asuntos complejos o controvertidos en el transcurso del trabajo, tanto dentro del propio equipo del trabajo

como entre el equipo del trabajo y otros al nivel adecuado, dentro o fuera de la firma, facilita al profesional la formación de juicios razonables y fundados.

- A23. La aplicación del juicio profesional en una revisión concreta se basa en los hechos y en las circunstancias que el profesional conoce en el transcurso del trabajo, incluidos:
- En su caso, el conocimiento adquirido en la realización de otros trabajos con relación a los estados financieros de la entidad correspondientes a ejercicios anteriores.
  - El entendimiento que tiene el profesional de la entidad y de su entorno, así como de su sistema contable y de la aplicación del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable en el sector industrial en el que opera la entidad.
  - El grado en que la Administración tiene que aplicar su juicio para la preparación y presentación de los estados financieros.
- A24. El juicio profesional se puede evaluar a base de si el juicio logra reflejar una aplicación competente de los trabajos de aseguramiento y de los principios de contabilidad, y si es adecuado y congruente, teniendo en cuenta los hechos y las circunstancias conocidos por el profesional hasta la fecha de su informe.
- A25. El juicio profesional necesita ser aplicado durante todo el trabajo. También es necesario que se documente adecuadamente de acuerdo con los requerimientos de esta NTR. El juicio profesional no es aplicado como justificación de decisiones que, de otra forma, no estén respaldadas por los hechos y circunstancias del trabajo o por la evidencia obtenida.

### **Gestión de calidad del trabajo (Ref: Apartados 24-25)**

- A26. Las habilidades y técnicas para la realización de trabajos de aseguramiento incluyen:
- la aplicación del escepticismo profesional y el juicio profesional al planificar y realizar el trabajo de aseguramiento, incluida la obtención y evaluación de evidencia;
  - entender los sistemas de información y la función y limitaciones del control interno;
  - la vinculación del análisis de la importancia relativa y de los riesgos del trabajo con la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos para la revisión;
  - la aplicación de procedimientos según lo requiera el trabajo de revisión, que pueden incluir otros tipos de procedimientos además de las indagaciones y de los procedimientos analíticos (como, por ejemplo, inspección, re-cálculo, re-ejecución, observación y confirmación);
  - procedimientos sistemáticos de documentación; y
  - la aplicación de los conocimientos y experiencia pertinentes para la redacción de informes de trabajos de aseguramiento.
- A27. En el contexto del sistema de gestión de calidad de la firma, los equipos de trabajos son responsables de implementar las políticas o procedimientos aplicables al trabajo, y de comunicar a la firma toda la información que surja de los trabajos de revisión que sea requerida comunicar por las políticas o procedimientos de la firma para respaldar el sistema de gestión de calidad de la firma.
- A28. La actuación del socio del trabajo y el envío de mensajes adecuados a los demás miembros del equipo del trabajo, cuando el socio del trabajo se hace responsable de la gestión y el logro de la calidad de cada trabajo de revisión, enfatiza el hecho de que la calidad es esencial en la realización de un trabajo de revisión, y la importancia que tiene para la calidad del trabajo de revisión:
- (a) Realizar un trabajo que cumpla las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.
  - (b) El cumplimiento de las correspondientes políticas o procedimientos de gestión de calidad de la firma.
  - (c) Emitir un informe en relación con el trabajo que sea adecuado teniendo en cuenta las circunstancias.
  - (d) El hecho de que en el equipo del trabajo puedan surgir reservas sin temor a represalias.
- A29. Los equipos de los trabajos generalmente pueden depender del sistema de gestión de calidad de la firma, salvo que:
- el equipo de trabajo tenga conocimiento o la experiencia práctica que le indiquen que las políticas o procedimientos de la firma no serán efectivas para tratar la naturaleza y circunstancias del trabajo; o
  - la información proporcionada por la firma u otras partes sobre la efectividad de tales políticas o procedimientos indiquen lo contrario.
- Por ejemplo, el equipo del trabajo puede depender del sistema de gestión de calidad de la firma en relación con:
- La competencia y capacidades del personal, a través de programas de selección y de formación de personal.
  - La independencia, merced a la recopilación y comunicación de la información sobre independencia que sea pertinente.

- El mantenimiento de las relaciones con clientes mediante políticas o procedimientos de la firma para la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y trabajos de revisión.
- El cumplimiento de los requerimientos legales y reglamentarios, a través del proceso de monitoreo y remediación de la firma.

Al considerar deficiencias identificadas por el sistema de gestión de calidad de la firma que pueden afectar al trabajo de revisión, el socio del trabajo puede considerar las acciones de remediación realizadas por la firma para tratar dichas deficiencias.

A30. Una deficiencia en el sistema de gestión de calidad de la firma no indica necesariamente que el trabajo de revisión no se haya realizado de acuerdo con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, o que el informe del profesional no era adecuado.

*Asignación de equipos a los trabajos* (Ref: Apartado 25(b))

A31. Cuando considere la competencia y capacitación adecuadas que se espera que tenga el equipo del trabajo como un todo, el socio del trabajo puede considerar asuntos como:

- El conocimiento y la experiencia práctica en trabajos de revisión de naturaleza y complejidad similares que el equipo del trabajo haya adquirido, mediante una formación y participación adecuadas.
- El conocimiento de las normas profesionales y de los requerimientos legales y reglamentarios aplicables que tenga el equipo del trabajo.
- Los conocimientos técnicos especializados, incluido el conocimiento especializado de las tecnologías de la información relevantes y de áreas especializadas de contabilidad y de realización de trabajos de aseguramiento.
- El conocimiento que tenga el equipo del trabajo de los sectores industriales en los que el cliente opera.
- La capacidad del equipo del trabajo para aplicar el juicio profesional.
- El conocimiento que tenga el equipo de trabajo de las políticas o procedimientos de gestión de calidad de la firma.

*Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de trabajos de revisión* (Ref: Apartado 25(d)(i))

A32. En la NGC 1 se requiere que la firma establezca objetivos de calidad que traten la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y trabajos de revisión. La información que facilita al socio del trabajo la determinación de si se han seguido las políticas o procedimientos de la firma para la aceptación y continuidad de relaciones con clientes y de trabajos de revisión, y que las conclusiones alcanzadas son apropiadas, puede incluir información relativa a:

- la integridad de los principales propietarios, de miembros clave de la Administración y de los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad y
- asuntos significativos que han surgido durante el trabajo actual o durante un trabajo de revisión previo y sus implicaciones para continuar la relación.

A33. Si el socio del trabajo tiene motivos para dudar de la integridad de la Administración hasta tal punto que pueda verse afectada la adecuada realización del trabajo no es apropiado, de acuerdo con esta NTR aceptarlo, salvo si está obligado a ello por una disposición legal o reglamentaria, ya que hacerlo puede llevar al profesional a vincularse con los estados financieros de la entidad de un modo inadecuado.

**Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de trabajos de revisión** (Ref: Apartado 29)

A34. La consideración por el profesional de la aceptación y continuidad de las relaciones con los clientes y de trabajos de revisión, y de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia, tiene lugar a lo largo de todo el trabajo ya que se producen condiciones y cambios en las circunstancias. La aplicación de procedimientos iniciales relativos a la aceptación y continuidad de las relaciones con los clientes y de trabajos de revisión y la evaluación de los requerimientos de ética aplicables (incluidos los relativos a la independencia) al comienzo del trabajo permiten al profesional tomar decisiones y realizar actuaciones informadas antes de realizar otras actividades significativas del trabajo.

*Factores que afectan a la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de trabajos de revisión* (Ref: Apartado 29)

A35. Los trabajos de aseguramiento únicamente se pueden aceptar cuando el trabajo tiene ciertas características<sup>7</sup> que contribuyen al logro de los objetivos del profesional establecidos para el trabajo.

*Propósito racional* (Ref: Apartado 29(a)(i))

A36. Es poco probable que el trabajo tenga un propósito racional si, por ejemplo:

---

<sup>7</sup> Marco de Aseguramiento, apartado 22

- (a) hay una significativa limitación al alcance del trabajo del profesional;
- (b) el profesional tiene indicios de que la parte contratante intenta vincular el nombre del profesional con los estados financieros de modo inadecuado o
- (c) el trabajo tiene como finalidad el cumplimiento de requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias aplicables y dichas disposiciones requieren que los estados financieros sean auditados.

El trabajo de revisión es adecuado (Ref: Apartado 29(a)(ii))

A37. Cuando el conocimiento preliminar de las circunstancias del trabajo por el profesional indica que la aceptación del trabajo de revisión no sería adecuada, el profesional puede considerar recomendar que se realice otro tipo de trabajo. Dependiendo de las circunstancias, el profesional puede, por ejemplo, considerar que la realización de un trabajo de auditoría sería más adecuado que una revisión. En otros casos, si las circunstancias del trabajo impiden que se realice un trabajo de aseguramiento, el profesional puede recomendar un trabajo de compilación, o un trabajo de otros servicios, según corresponda.

Información necesaria para realizar un trabajo de revisión (Ref: Apartado 29(c))

A38. Como ejemplo de situación en la que el profesional puede tener motivos para dudar de que la información necesaria para realizar la revisión vaya a estar disponible o ser fiable es cuando se considera que los registros contables necesarios para la aplicación de procedimientos analíticos son sustancialmente inexactos o incompletos. Esta consideración no se refiere a la necesidad que surge algunas veces en el transcurso de un trabajo de revisión de ayudar a la Administración recomendando asientos de ajuste necesarios para cerrar los estados financieros preparados por la Administración.

*Condiciones previas para aceptar un trabajo de revisión* (Ref: Apartado 30)

A39. Esta NTR también requiere que, antes de aceptar el trabajo, el profesional confirme ciertos asuntos necesarios de acordar entre el profesional y la Administración de la entidad y que están bajo el control de la entidad.

El marco de preparación y presentación de información financiera aplicable (Ref: Apartado 30(a))

A40. Una condición para la aceptación de un trabajo de aseguramiento es que los criterios<sup>8</sup> a los que se refiere la definición de trabajo de aseguramiento sean adecuados y accesibles para los usuarios a quienes se destina el informe<sup>9</sup>. A efectos de esta NTR, el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable proporciona los criterios que el profesional utiliza para revisar los estados financieros, incluida, cuando proceda, su presentación razonable. Algunos marcos de preparación y presentación de información financiera son marcos de presentación razonable, mientras que otros son marcos de cumplimiento. Los requerimientos del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable determinan la estructura y el contenido de los estados financieros, así como lo que constituye un conjunto completo de estados financieros.

Acceptabilidad del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable

A41. Sin un marco de preparación y presentación de información financiera aceptable, la Administración no dispone de una base adecuada para la preparación de los estados financieros y el profesional carece de criterios adecuados para la revisión de los estados financieros.

A42. El profesional determina la aceptabilidad del marco de preparación y presentación de información financiera aplicado en los estados financieros teniendo en cuenta quiénes son los usuarios a quienes se destinan los estados financieros. Los usuarios a quienes se destinan son las personas o el grupo de personas para los que el profesional prepara el informe. Puede ocurrir que el profesional no pueda identificar a todos aquellos que vayan a leer el informe de aseguramiento, en especial cuando existe un gran número de personas que tiene acceso a él.

A43. En muchos casos, salvo indicación en contrario, el profesional puede suponer que el marco de preparación y presentación de información financiera es aceptable (por ejemplo, un marco de preparación y presentación de información financiera establecido en una jurisdicción por disposiciones legales o reglamentarias para su utilización en la preparación de estados financieros con fines generales para determinado tipo de entidades).

A44. Los factores relevantes para que el profesional determine si el marco de preparación y presentación de información financiera aplicado para la preparación de los estados financieros es aceptable, incluyen, entre otros:

- La naturaleza de la entidad (por ejemplo, si se trata de una empresa mercantil, de una entidad del sector público o de una organización sin ánimo de lucro).
- El objetivo de los estados financieros (por ejemplo, si se preparan para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios o las necesidades de información financiera de usuarios específicos).

<sup>8</sup> Marco de Aseguramiento, apartado 42

<sup>9</sup> Marco de Aseguramiento, apartado 22(b)(ii)

- La naturaleza de los estados financieros (por ejemplo, si los estados financieros son un conjunto completo de estados financieros o si se trata de un solo estado financiero).
  - Si el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable es el establecido por las correspondientes disposiciones legales o reglamentarias.
- A45. Si el marco de preparación y presentación de información financiera utilizado para la preparación de los estados financieros no es aceptable considerando la finalidad de los estados financieros y la Administración no acepta utilizar un marco de preparación y presentación de información financiera que, en opinión del profesional, es aceptable, esta NTR requiere que el profesional rechace el trabajo.
- A46. Una vez aceptado el trabajo de revisión, pueden encontrarse deficiencias en el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable que indiquen que el marco no es aceptable. Cuando las disposiciones legales o reglamentarias no impongan la utilización de dicho marco de preparación y presentación de información financiera, la Administración podrá decidir adoptar otro marco que sea aceptable. Cuando la Administración decide adoptar otro marco, esta NTR requiere que el profesional acuerde con la Administración los nuevos términos del trabajo de revisión con el fin de reflejar los cambios en el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable.

Responsabilidades de la Administración y de los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad (Ref: Apartados 30(b), 37(e))

- A47. Los estados financieros sometidos a revisión son los de la entidad, preparados por la Administración bajo la supervisión de los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad. Esta NTR no impone responsabilidades a la Administración ni a los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad y no invalida las disposiciones legales y reglamentarias que rigen sus responsabilidades. No obstante, una revisión de acuerdo con esta NTR se realiza partiendo de la premisa de que la Administración y, cuando proceda, los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad, han reconocido que tienen determinadas responsabilidades que son fundamentales para realizar la revisión. La revisión de los estados financieros no exime a la Administración ni a los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad del cumplimiento de sus responsabilidades.
- A48. Como parte de las responsabilidades por la preparación de los estados financieros se requiere que la Administración aplique su juicio para realizar estimaciones contables razonables teniendo en cuenta las circunstancias, y que elija y aplique políticas contables adecuadas. Estos juicios se realizan en el contexto del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable.
- A49. Debido a la importancia de las condiciones previas para la realización de una revisión de estados financieros, esta NTR requiere que, antes de aceptar el trabajo de revisión, el profesional obtenga una confirmación de la Administración de que comprende sus responsabilidades. El profesional puede obtener la confirmación de la Administración de manera verbal o por escrito. Sin embargo, la confirmación de la Administración se reconoce posteriormente por escrito dentro de los términos del trabajo.
- A50. Si la Administración y, en su caso, los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad, no confirman o no confirmarán sus responsabilidades en relación con los estados financieros, no es adecuado que el profesional acepte el trabajo salvo si está obligado a ello por las disposiciones legales o reglamentarias. En situaciones en que se requiera que el profesional acepte el trabajo de revisión, puede ser necesario que explique a la Administración y a los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad, cuando no sean los mismos, la importancia de estos asuntos y sus consecuencias para el trabajo.

*Consideraciones adicionales cuando la redacción del informe del profesional está impuesta por disposiciones legales o reglamentarias* (Ref: Apartados 34-35)

- A51. Esta NTR requiere que el profesional no indique que ha cumplido sus requerimientos a no ser que haya cumplido con todos los requerimientos de la presente NTR aplicables al trabajo de revisión. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden establecer asuntos relacionados con un trabajo que normalmente llevarían al profesional a renunciar al trabajo si fuera posible hacerlo, por ejemplo, si:
- el profesional considera que el marco de preparación y presentación de información financiera establecido por las disposiciones legales o reglamentarias no es aceptable o
  - la estructura o la redacción establecidas para el informe del profesional imponen un formato o unos términos que difieren de manera significativa de la estructura o de la redacción requeridas por esta NTR.

De acuerdo con esta NTR, una revisión realizada en estas condiciones no está de acuerdo con esta NTR y el profesional no puede indicar que ha cumplido con esta NTR en el informe que emita en relación con el trabajo. A pesar de que no se permita que el profesional indique haber cumplido esta NTR, se recomienda sin embargo que la aplique, incluidos los requerimientos en relación con el informe, en la medida de lo posible. Cuando sea necesario para evitar malentendidos, el profesional puede considerar incluir una declaración en el informe de que la revisión no se realizó de acuerdo con esta NTR.



### *Acuerdo de los términos del trabajo*

Carta de contratación u otra forma de acuerdo escrito (Ref: Apartado 37)

A52. Beneficia tanto a la Administración como a los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad y al profesional, que éste remita una carta de trabajo antes de la realización del trabajo, con el fin de evitar malentendidos con respecto a este trabajo.

Estructura y contenido de la carta de contratación

A53. La estructura y el contenido de la carta de contratación pueden variar de un trabajo a otro. Además de incluir los asuntos que requiere esta NTR, la carta de contratación puede hacer referencia, por ejemplo, a:

- Acuerdos relativos a la participación de otros profesionales y expertos en el trabajo de revisión.
- Acuerdos a realizarse con el profesional predecesor, si lo hubiera, en el caso de un trabajo inicial.
- El hecho de que un trabajo de revisión no satisfará ningún requerimiento legal o de terceros de que se realice una auditoría.
- La expectativa de que la Administración proporcionará representaciones escritas al profesional.
- El acuerdo de la Administración de informar al profesional sobre los hechos que puedan afectar a los estados financieros y que lleguen a conocimiento de la Administración durante el periodo que media entre la fecha del informe del profesional y la fecha de publicación de los estados financieros.
- La solicitud de que la Administración acuse recibo de la carta de contratación y apruebe los términos del trabajo que se recogen en ella.

### *A54. Eliminado en versión original en inglés*

Responsabilidades de la Administración establecidas por las disposiciones legales o reglamentarias (Ref: Apartado (37)(e))

A55. Si, teniendo en cuenta las circunstancias del trabajo, el profesional llega a la conclusión de que no es necesario incluir algunos de los términos del trabajo en una carta de contratación, se requiere que obtenga de la Administración y de los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad confirmación por escrito de que reconocen y comprenden que tienen las responsabilidades establecidas en esta NTR. En esta confirmación escrita se puede utilizar la redacción de las disposiciones legales o reglamentarias si dichas disposiciones establecen responsabilidades para la Administración cuyos efectos son equivalentes a los descritos en esta NTR.

Ejemplo de carta de contratación (Ref: Apartado 37)

A56. En el Anexo 1 de esta NTR se incluye un ejemplo de carta de contratación para un trabajo de revisión.

Trabajos recurrentes (Ref: Apartado 38)

A57. El profesional puede decidir no remitir una nueva carta de contratación u otro acuerdo escrito para cada periodo. Sin embargo, los siguientes factores pueden indicar que resulta adecuado modificar los términos del trabajo de revisión o recordar a la Administración y, en su caso, a los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad los términos vigentes:

- Cualquier indicio de que la Administración interpreta erróneamente el objetivo y el alcance de la revisión.
- Cualquier término modificado o especial del trabajo.
- Un cambio reciente en la alta Administración de la entidad.
- Un cambio significativo en la propiedad de la entidad.
- Un cambio significativo en la naturaleza o dimensión de la actividad de la entidad.
- Un cambio en los requerimientos legales o reglamentarios que afectan a la entidad.
- Un cambio en el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable.

### *Aceptación de una modificación de los términos del trabajo de revisión*

Solicitud para modificar los términos del trabajo de revisión (Ref: Apartado 39)

A58. La entidad puede solicitar al profesional un cambio en los términos del trabajo de revisión como resultado de factores como:

- Un cambio en las circunstancias que afecte a la necesidad que se tiene del servicio.
- Un malentendido sobre la naturaleza de un trabajo de revisión como el que se solicitó originalmente.
- Una restricción al alcance del trabajo de revisión, tanto si la impone la Administración como si es el resultado de otras circunstancias.

- A59. Un cambio en las circunstancias que afecte a los requerimientos de la entidad, o un malentendido sobre la naturaleza del servicio solicitado originalmente pueden considerarse bases razonables para solicitar una modificación del trabajo de revisión.
- A60. Por el contrario, puede no considerarse razonable una modificación cuando parezca estar relacionada con información incorrecta, incompleta o insatisfactoria por cualquier otra causa. Por ejemplo, cuando el profesional no puede obtener evidencia suficiente y adecuada en relación con una partida o aspecto material de los estados financieros, y la Administración solicita que el trabajo se transforme en un trabajo de servicios relacionados con el fin de evitar que el profesional exprese una conclusión modificada.

Solicitud para modificar la naturaleza del trabajo (Ref: Apartado 40)

- A61. Antes de aceptar convertir un trabajo de revisión en otro tipo de trabajo o servicio relacionado, el profesional que haya sido contratado para realizar la revisión de acuerdo con esta NTR puede tener que considerar, además de los asuntos que se señalan en esta NTR, cualquier implicación legal o contractual del cambio.
- A62. Si el profesional concluye que existe una justificación razonable para convertir el trabajo de revisión en otro tipo de trabajo o de servicio relacionado, el trabajo realizado en el trabajo de revisión hasta el momento del cambio puede ser pertinente para el trabajo modificado; sin embargo, el trabajo a ser realizado y el informe a ser emitido serían los adecuados para el trabajo modificado. Para evitar confundir al lector, el informe sobre el otro trabajo o servicio relacionado no mencionaría lo siguiente:
- el trabajo original de revisión ni
  - cualquier procedimiento que pueda haberse aplicado durante el trabajo original de revisión, salvo en los casos en que el trabajo de revisión se haya convertido en un trabajo para realizar procedimientos acordados y, por tanto, la referencia a los procedimientos aplicados sea una parte normal del informe.

**Comunicación con la Administración y con los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad** (Ref: Apartado 42)

- A63. En un trabajo de revisión, las comunicaciones del profesional con la Administración y con los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad pueden consistir en:
- indagaciones del profesional en el transcurso de la aplicación de los procedimientos de la revisión y
  - otras comunicaciones, en el contexto de una comunicación recíproca eficaz para la comprensión de los asuntos que surgen y el desarrollo de una relación de trabajo constructiva para el trabajo.
- A64. La oportunidad adecuada para efectuar las comunicaciones depende de las circunstancias del trabajo. Son factores relevantes, entre otros, la significatividad y naturaleza del asunto y las medidas que se espera que la Administración o los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad adopten. Por ejemplo, puede resultar adecuado comunicar una dificultad significativa que surja durante la revisión tan pronto sea posible, si la Administración o los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad pueden ayudar al profesional a superar dicha dificultad.
- A65. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden limitar al profesional la comunicación de determinados asuntos a los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad. Por ejemplo, las disposiciones legales o reglamentarias pueden prohibir específicamente la comunicación, u otra actuación, que pudiera perjudicar una investigación de un acto ilegal, o presuntamente ilegal llevada a cabo por una autoridad competente. En algunas circunstancias, los conflictos potenciales entre la obligación de confidencialidad y la obligación de comunicación del profesional pueden ser complejos. En tales casos, el profesional puede contemplar la posibilidad de obtener asesoramiento jurídico.

*Comunicación de asuntos relativos a la revisión*

- A66. Los asuntos a ser comunicados a la Administración o, según corresponda, a los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad, de acuerdo con esta NTR pueden incluir:
- Las responsabilidades del profesional en el trabajo de revisión, como se describen en la carta de contratación u otra forma de acuerdo escrito que resulte adecuada.
  - Hallazgos significativos de la revisión, por ejemplo:
    - Los puntos de vista del profesional sobre aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad, incluidas las políticas contables, las estimaciones contables y la información revelada en los estados financieros.
    - Hallazgos significativos resultado de la aplicación de procedimientos, incluidas las situaciones en las que el profesional considera necesario realizar procedimientos adicionales de acuerdo con esta NTR. El profesional puede considerar necesario confirmar que los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad tienen el mismo parecer sobre hechos o circunstancias referidos a transacciones o acontecimientos específicos.
    - Los asuntos que surgen pueden conducir a una modificación de la conclusión del profesional.
    - En su caso, dificultades significativas que se han encontrado durante la revisión; por ejemplo, la falta de

disponibilidad de la información que se esperaba obtener; la inesperada imposibilidad de obtener evidencia que el profesional considera necesaria para la revisión; o restricciones impuestas por la Administración al profesional. En algunas circunstancias, esas dificultades pueden constituir una limitación al alcance que, si no es resuelta por la Administración o por los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad, puede llevar a que el profesional exprese una opinión modificada o a que renuncie al trabajo en algunos casos.

A67. En algunas entidades, los responsables de la Administración y del Gobierno Corporativo de la entidad no son las mismas personas. En estos casos, la Administración también puede ser responsable de comunicar a los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad los asuntos que puedan ser relevantes para estos últimos. El que la Administración comunique a los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad asuntos que el profesional requiere comunicar no exime a éste de cumplir con su responsabilidad de comunicarlas también a los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad. Sin embargo, la comunicación de estos asuntos por la Administración puede afectar a la forma o a la oportunidad de la comunicación del profesional a los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad.

#### *Comunicación con terceros*

- A68. En algunas jurisdicciones, el profesional puede estar obligado por las disposiciones legales o reglamentarias a, por ejemplo:
- Notificar a un organismo regulador o de supervisión determinados asuntos comunicados a los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, el profesional tiene que informar de las representaciones incorrectas a la autoridad competente en el caso de que la Administración y los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad no adopten medidas correctoras.
  - Enviar copias de determinados informes preparados para los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad a los pertinentes organismos reguladores o financiadores o, en algunos casos, hacerlos públicos.
- A69. Excepto en los casos en los que las disposiciones legales o reglamentarias obliguen a la entrega a un tercero de una copia de una comunicación escrita dirigida a los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad, puede ser necesario que el profesional obtenga el consentimiento previo de la Administración o de dichos responsables antes de su entrega.

#### **Realización del trabajo**

##### *Importancia relativa en el contexto de una revisión de estados financieros (Ref: Apartado 43)*

- A70. El profesional considera la importancia relativa en el contexto del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable. Algunos marcos de preparación y presentación de información financiera se refieren al concepto de importancia relativa en el contexto de la preparación y presentación de estados financieros. Aunque los marcos de preparación y presentación de información financiera pueden referirse a la importancia relativa en distintos términos, por lo general indican que:
- las representaciones incorrectas, incluidas las omisiones, se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, cabría prever razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros;
  - los juicios sobre la importancia relativa se realizan considerando las circunstancias que concurren y se ven afectados por la magnitud o la naturaleza de una representación incorrecta o por una combinación de ambas y
  - los juicios sobre los asuntos que son materiales para los usuarios de los estados financieros se basan en la consideración de las necesidades comunes de información financiera de los usuarios en su conjunto. No se tiene en cuenta el posible efecto que las representaciones incorrectas puedan tener en usuarios individuales específicos, cuyas necesidades pueden ser muy variadas.
- A71. Si están presentes en el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, las indicaciones acerca del concepto de importancia relativa, entonces le proporcionan al profesional un marco de referencia para determinar la importancia relativa para la revisión. Si no están presentes, las consideraciones arriba mencionadas le proporcionan al profesional un marco de referencia.
- A72. La determinación por el profesional de la importancia relativa viene dada por la aplicación de su juicio profesional, y se ve afectada por su percepción de las necesidades de los usuarios a quienes se destinan los estados financieros. En este contexto, es razonable que el profesional asuma que los usuarios:
- tienen un conocimiento razonable de la actividad económica y empresarial, así como de la contabilidad y están dispuestos a analizar la información de los estados financieros con una diligencia razonable;
  - comprenden que los estados financieros se preparan, presentan y revisan teniendo en cuenta niveles de importancia relativa;
  - son conscientes de las incertidumbres inherentes a la determinación de cantidades basadas en la utilización de estimaciones y juicios y en la consideración de hechos futuros y

- toman decisiones económicas razonables basándose en la información contenida en los estados financieros.

Además, salvo si el trabajo de revisión se realiza para estados financieros cuya finalidad es satisfacer las necesidades concretas de usuarios específicos, no se considera el posible efecto que las representaciones incorrectas puedan tener en usuarios específicos, cuyas necesidades pueden ser muy variadas.

A73. El juicio del profesional sobre lo que se considera material para los estados financieros como un todo es el mismo, independientemente del grado de seguridad obtenido por el profesional como base para expresar la conclusión sobre los estados financieros.

Modificación de la importancia relativa (Ref: Apartado 44)

A74. Puede resultar necesario modificar la importancia relativa para los estados financieros como un todo determinada por el profesional debido a:

- un cambio de las circunstancias ocurrido durante la realización de la revisión (por ejemplo, la decisión de liquidar la mayor parte de la actividad de la entidad);
- nueva información, o a un cambio en el entendimiento que el profesional tuviera de la entidad y de su entorno como resultado de la aplicación de procedimientos para la revisión de acuerdo con esta NTR (por ejemplo, si en el transcurso de la revisión parece probable que los resultados definitivos del período serán sustancialmente diferentes de aquellos que se previó para el cierre del periodo y que se utilizaron inicialmente en la determinación de la importancia relativa para los estados financieros como un todo).

*Entendimiento del profesional* (Ref: Apartados 45–46)

A75. El profesional aplica el juicio profesional para determinar el alcance del entendimiento necesario de la entidad y su entorno para realizar la revisión de los estados financieros de la entidad de acuerdo con esta NTR. El principal aspecto a considerar por el profesional es si el entendimiento obtenido es suficiente para alcanzar sus objetivos para el trabajo. La amplitud y profundidad del entendimiento que obtiene el profesional son menores que las que posee la Administración.

A76. La obtención del entendimiento de la entidad y su entorno es un proceso dinámico y continuo de obtención, actualización y análisis de información durante todo el trabajo de revisión. El entendimiento del profesional se obtiene y aplica de manera repetitiva durante toda la realización del trabajo, y se actualiza a medida que se producen cambios en las condiciones y en las circunstancias. Los procedimientos iniciales de aceptación y continuidad del trabajo al inicio de un trabajo de revisión se basan en el entendimiento preliminar que tiene el profesional de la entidad y de las circunstancias del trabajo. En una relación continuada con el cliente, el entendimiento del profesional incluye el conocimiento obtenido en trabajos anteriores realizados por él en relación con los estados financieros de la entidad y otra información financiera.

A77. Este entendimiento le proporciona al profesional un marco de referencia en el que planifica y realiza el trabajo de revisión y aplica el juicio profesional en el transcurso del trabajo. En concreto, el entendimiento necesita ser suficiente para permitirle al profesional identificar las áreas de los estados financieros en las que es probable que existan representaciones incorrectas materiales y orientarle en el diseño y aplicación de procedimientos para cubrir esas áreas.

A78. En la obtención del entendimiento de la entidad y su entorno, y del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, el profesional también puede considerar:

- Si una entidad es un componente de un grupo de entidades o una entidad asociada de otra entidad.
- La complejidad del marco de preparación y presentación de información financiera.
- Las obligaciones o los requerimientos de preparación y presentación de información financiera de la entidad, y si aquellas obligaciones o requerimientos existen bajo disposiciones legales o reglamentarias aplicables o en el contexto de acuerdos de preparación y presentación de información financiera adoptados voluntariamente, establecidos por acuerdos de Gobierno Corporativo o de la obligación de rendición de cuentas, por ejemplo, en virtud de acuerdos contractuales con terceros.
- Disposiciones legales y reglamentarias relevantes que, de forma generalmente admitida, tienen un efecto directo en la determinación de los importes e información a revelar en los estados financieros que se consideran materiales, tales como las disposiciones legales y reglamentarias sobre impuestos o pensiones.
- El grado de desarrollo de la estructura de Administración y de Gobierno Corporativo de la entidad relativos a la gestión y a la supervisión de los registros contables y a los sistemas de preparación y presentación de información financiera de la entidad que sustentan la preparación de sus estados financieros. Las entidades de pequeña dimensión a menudo cuentan con menos empleados, lo que puede influir en la forma en que la Administración ejerce su supervisión. Por ejemplo, puede no ser factible una segregación de funciones. Sin embargo, en una entidad de pequeña dimensión dirigida por el propietario, éste puede ejercer una supervisión más eficaz que en una entidad de gran dimensión. Esta supervisión puede compensar la capacidad generalmente más limitada de establecer una segregación de funciones.

- La “actitud de la Alta Administración” y el entorno de control de la entidad a través de los que la entidad trata los riesgos relacionados con la preparación y presentación de información financiera y con el cumplimiento de las obligaciones que tiene la entidad de preparar y presentar información financiera.
- El grado de desarrollo y complejidad de los sistemas de contabilidad financiera y de preparación y presentación de información financiera y los correspondientes controles mediante los cuales se mantienen los registros contables de la entidad y la información relacionada con ellos.
- Procedimientos de registro contable, clasificación y agrupación de las transacciones, recopilación de la información para su inclusión en los estados financieros y en las notas explicativas.
- Los tipos de asuntos que requirieron ajustes contables en los estados financieros de la entidad en periodos anteriores.

*Diseño y aplicación de procedimientos* (Ref: Apartados 47, 55)

A79. La naturaleza, oportunidad y alcance planificados de los procedimientos que el profesional considera que son necesarios para obtener evidencia suficiente y adecuada sobre los estados financieros como un todo se ven afectados por:

- los requerimientos de esta NTR y
- los requerimientos establecidos por las disposiciones legales o reglamentarias aplicables, así como los requerimientos adicionales de información contenidos en ellas.

A80. Cuando se contrata al profesional para revisar los estados financieros de un grupo de entidades, la naturaleza, oportunidad y alcance planificados de los procedimientos para la revisión tienen como finalidad permitir que el profesional alcance los objetivos de un trabajo de revisión que se mencionan en esta NTR, pero en el contexto de los estados financieros del grupo.

A81. Los requerimientos de esta NTR en relación con el diseño y realización de indagaciones y procedimientos analíticos, así como de procedimientos para tratar circunstancias específicas, tienen como finalidad permitir que el profesional alcance los objetivos descritos en esta NTR. Las circunstancias de los trabajos de revisión pueden variar mucho y, en consecuencia, pueden darse circunstancias en las que el profesional considere que resulta eficaz o eficiente diseñar y aplicar otros procedimientos. Por ejemplo, si en el transcurso de la obtención de conocimiento sobre la entidad el profesional se entera de la existencia de un contrato significativo, puede elegir leer el contrato.

A82. El hecho de que el profesional pueda considerar necesario aplicar otros procedimientos no modifica su objetivo de obtener una seguridad limitada en relación con los estados financieros como un todo.

*Transacciones significativas o inusuales*

A83. El profesional puede considerar revisar los registros contables con vistas a identificar transacciones significativas o inusuales que puedan requerir atención específica durante la revisión.

*Indagación* (Ref: Apartados 46-48)

A84. En una revisión, indagar incluye buscar información a través de la Administración y de otras personas dentro de la entidad, según lo considere adecuado el profesional teniendo en cuenta las circunstancias del trabajo. El profesional también puede hacer extensivas las indagaciones a la obtención de datos no financieros si lo considera apropiado. La evaluación de las respuestas proporcionadas por la Administración es parte integrante del proceso de indagación.

A85. Dependiendo de las circunstancias del trabajo, las indagaciones también pueden dirigirse a:

- Medidas adoptadas en reuniones de los propietarios, de los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad y sus comités, y, en su caso, decisiones tomadas en otras reuniones, que afectan a la información y a las revelaciones contenidas en los estados financieros.
- Comunicaciones que ha recibido la entidad, o que espera recibir u obtener, de organismos reguladores.
- Asuntos que surgen al aplicar otros procedimientos. Cuando realiza indagaciones adicionales en relación con incongruencias que haya identificado, el profesional considera la razonabilidad y la congruencia de las respuestas de la Administración teniendo en cuenta los resultados obtenidos de otros procedimientos, y la experiencia y el conocimiento que tiene el profesional de la entidad y del sector industrial en el que opera.

A86. La principal fuente de evidencia acerca de las intenciones de la Administración es a menudo evidencia obtenida mediante indagación. Sin embargo, la información disponible para sustentar las intenciones de la Administración puede ser escasa. En este caso, el conocimiento de los antecedentes de la Administración a la hora de hacer efectivas las intenciones que ha declarado, las razones esgrimidas por la Administración para elegir una determinada vía de actuación y la capacidad de la Administración para seguir una vía de actuación específica, pueden proporcionar información relevante para corroborar la evidencia obtenida mediante indagaciones. La aplicación del escepticismo profesional al evaluar las respuestas proporcionadas por la Administración es importante para permitir al profesional evaluar si existen cualquier asunto(s) que le podrían inducir a considerar que los estados

financieros pueden contener representaciones incorrectas materiales.

- A87. La realización de procedimientos de indagación también facilita al profesional la obtención o actualización del entendimiento sobre la entidad y su entorno, con el fin de identificar áreas en las que es probable que se produzcan representaciones incorrectas materiales en los estados financieros.
- A88. El profesional puede tener responsabilidades adicionales establecidas en disposiciones legales, reglamentarias o en requerimientos de ética aplicables en relación con el incumplimiento por la entidad de las disposiciones legales y reglamentarias, incluido el fraude, que podrían diferir o ir más allá de la presente NTR, como, por ejemplo:
- responder al incumplimiento o ante la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, incluidos requerimientos en relación con comunicaciones específicas con la Administración y con los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad y considerando si son necesarias actuaciones adicionales;
  - comunicar incumplimientos identificados o la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias a un auditor, por ejemplo, un socio del trabajo de un grupo<sup>10</sup> y
  - requerimientos de documentación relativa a incumplimientos identificados o a la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.

El cumplimiento de cualquier responsabilidad adicional puede proporcionar información relevante para el trabajo del profesional de acuerdo con esta NTR (por ejemplo, información relativa a la integridad de la Administración o, en su caso, de los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad).

Indagación acerca de la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha (Ref: Apartado 48(f))

- A89. Con frecuencia, es posible que la Administración de entidades de pequeña dimensión no haya preparado una evaluación de la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha, sino que, en su lugar, confíe en su conocimiento del negocio y en las perspectivas de futuro previstas. En estos casos, puede ser adecuado discutir con la Administración las perspectivas y la financiación a medio y largo plazo de la entidad, incluida la consideración de si la opinión de la Administración no es incongruente con el entendimiento que el profesional tiene de la entidad.

Procedimientos analíticos (Ref: Apartados 46-47, 49)

- A90. En una revisión de estados financieros, la aplicación de procedimientos analíticos facilita al profesional:
- La obtención o actualización del entendimiento sobre la entidad y su entorno, así como poder identificar áreas en las que es probable que se produzcan representaciones incorrectas materiales en los estados financieros.
  - La identificación en los estados financieros de incongruencias o desviaciones con respecto a tendencias, valores o estándares esperados, como el grado de congruencia de los estados financieros con datos claves, así como con indicadores de resultados claves.
  - La obtención de evidencia corroborativa en relación con otros procedimientos de indagación o analíticos realizados con anterioridad.
  - Su utilización como procedimientos adicionales cuando llegan a conocimiento del profesional cualquier asunto(s) que le induce(n) a considerar que los estados financieros pueden contener representaciones incorrectas materiales. Un ejemplo de procedimiento adicional de ese tipo es un análisis comparativo de las cifras mensuales de ingresos y costos entre centros productivos, sucursales u otros componentes de la entidad, para proporcionar evidencia sobre información financiera contenida en partidas o información revelada en los estados financieros.
- A91. Se pueden emplear varios métodos para aplicar procedimientos analíticos. Dichos métodos van desde la realización de comparaciones simples hasta la ejecución de análisis complejos mediante la utilización de técnicas estadísticas. El profesional puede, por ejemplo, aplicar procedimientos analíticos para evaluar la información financiera que sustenta los estados financieros mediante el análisis de relaciones plausibles entre datos financieros y no financieros, y la evaluación de los resultados en busca de congruencia con los valores esperados con el fin de identificar relaciones y elementos concretos que parecen inusuales, o que se desvían de las tendencias o valores esperados. El profesional compararía las cantidades contabilizadas o los ratios calculados a partir de las cantidades contabilizadas, con las expectativas desarrolladas por él a partir de información obtenida de fuentes relevantes. Entre las fuentes de información que utiliza con frecuencia el profesional para desarrollar expectativas, según las circunstancias del trabajo, figuran:
- Información financiera de uno o varios periodos anteriores comparables, teniendo en cuenta los cambios conocidos.
  - Información acerca de resultados operativos y financieros esperados, como presupuestos y previsiones, incluidas las extrapolaciones a partir de datos intermedios o anuales.

<sup>10</sup> Véanse, por ejemplo, los apartados R360.31 - 360.35 A1 del Código de ética del IESBA.

- Relaciones entre elementos de información financiera dentro del periodo.
- Información del sector industrial en el que opera la entidad, como información sobre el margen bruto o una comparación del ratio entre las ventas y las cuentas a cobrar de la entidad con medias del sector o con otras entidades de dimensión comparable pertenecientes al mismo sector industrial.
- Relaciones entre información financiera e información no financiera relevante, como costos salariales y número de empleados.

A92. La consideración del profesional de si los datos que se van a utilizar en los procedimientos analíticos son adecuados para el o los fines previstos de dichos procedimientos se basa en su entendimiento de la entidad y su entorno y se ve afectada por la naturaleza y la fuente de los datos y por las circunstancias en las que se obtienen. Las siguientes consideraciones pueden ser pertinentes:

- Fuente de la información disponible. Por ejemplo, la evidencia puede ser más fiable cuando se obtiene de fuentes independientes fuera de la entidad.
- Comparabilidad de la información disponible. Por ejemplo, se puede tener que complementar o ajustar información sectorial industrial general para que sea comparable con los datos de una entidad que produce y vende productos especializados.
- La naturaleza y pertinencia de la información disponible; por ejemplo, si los presupuestos de la entidad se establecen como resultados esperados o como objetivos a alcanzar y
- el conocimiento y especialización que intervienen en la preparación de la información, y los correspondientes controles diseñados para asegurar su integridad, exactitud y validez. Esos controles pueden incluir, por ejemplo, controles sobre la preparación, revisión y actualización de la información presupuestaria.

Procedimientos para tratar circunstancias específicas

Fraude e incumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias (Ref: Apartados 52(a) y (d))

Comunicación con la Administración y con los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad

A93. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias pueden limitar al profesional la comunicación de determinados asuntos con la Administración o con los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden prohibir de forma expresa una comunicación u otra actuación que pueda perjudicar a la investigación de un acto ilegal o presuntamente ilegal llevada a cabo por la autoridad competente, así como alertar a la entidad, por ejemplo, cuando se requiere que el profesional informe de incumplimientos identificados o de la existencia de indicios de incumplimiento a una autoridad competente en aplicación de legislación contra el blanqueo de capitales. En estas circunstancias, los asuntos considerados por el profesional pueden ser complejos y puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico.

Información a las autoridades competentes ajenas a la entidad sobre un incumplimiento identificado de las disposiciones legales y reglamentarias o sobre la existencia de indicios de incumplimiento.

A94. Informar a una autoridad competente ajena a la entidad sobre un incumplimiento identificado o sobre la existencia de indicios de incumplimiento puede ser obligatorio o adecuado en función de las circunstancias porque:

- las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables requieren que el profesional informe;
- el profesional ha determinado que informar es una actuación adecuada para responder a un incumplimiento identificado o a la existencia de indicios de incumplimiento de acuerdo con los requerimientos de ética aplicables (véase el apartado A95) o
- las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables permiten que el profesional informe (véase el apartado A96).

A95. En algunos casos, los requerimientos de ética aplicables pueden requerir que el profesional informe o considere si informar a una autoridad competente ajena a la entidad sobre fraudes o incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento o de fraude es una actuación adecuada en las circunstancias. Por ejemplo, el Código de ética del IESBA requiere que el profesional tome medidas para responder a incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o a la existencia de indicios de incumplimiento y considere si son necesarias actuaciones adicionales que pueden incluir informar a una autoridad competente ajena a la entidad<sup>11</sup>. El Código de ética del IESBA explica que informar al respecto no se consideraría un incumplimiento de la obligación de confidencialidad según lo

<sup>11</sup> Véanse, por ejemplo, los apartados R360.36 - 360.36 A3 del Código de ética del IESBA.

dispuesto en el Código de ética del IESBA<sup>12</sup>.

- A96. Aun cuando las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables no contengan requerimientos que tratan de la información sobre incumplimientos identificados o la existencia de indicios de incumplimiento, pueden autorizar al profesional a que informe sobre ello o sobre un fraude a una autoridad competente ajena a la entidad.
- A97. En otras circunstancias, las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden impedir al profesional informar a una autoridad competente ajena a la entidad sobre un incumplimiento identificado o sobre la existencia de indicios de incumplimiento por la obligación de confidencialidad del profesional.
- A98. La determinación requerida por el apartado 52 (d) puede implicar consideraciones complejas y la aplicación de juicio profesional. En consecuencia, el profesional puede considerar consultar internamente (por ejemplo, en la firma o a una firma de la red) o, de manera confidencial, a un regulador o a una organización profesional (salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria o si incumpliera su obligación de confidencialidad). El profesional también puede considerar obtener asesoramiento jurídico para comprender sus opciones o las implicaciones legales de una determinada forma de proceder.

Hechos o condiciones que pueden poner en duda la utilización del supuesto de empresa en marcha en los estados financieros (Ref: Apartado 54)

- A99. Los factores enumerados a continuación son ejemplos de hechos o de condiciones que, individual o conjuntamente, pueden generar dudas significativas sobre el supuesto de empresa en marcha. Esta relación no es exhaustiva, y la existencia de uno o más de los elementos de esta relación no siempre significa que exista una incertidumbre sobre la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha.
- Financieros
  - Situación patrimonial neta negativa o capital de trabajo negativo.
  - Préstamos a plazo fijo próximos a su vencimiento sin perspectivas realistas de reembolso o renovación; o dependencia excesiva de préstamos a corto plazo para financiar activos a largo plazo.
  - Indicios de retirada de apoyo financiero por parte de los acreedores.
  - Flujos de efectivo de la operación negativos en estados financieros históricos o prospectivos.
  - Ratios financieros claves desfavorables.
  - Pérdidas de operación sustanciales o deterioro significativo del valor de los activos utilizados para generar flujos de efectivo.
  - Atrasos en los pagos de dividendos o suspensión de estos.
  - Incapacidad de pagar al vencimiento a los acreedores.
  - Incapacidad de cumplir con los términos de los contratos de préstamo.
  - Cambio en la forma de pago de las transacciones con proveedores, pasando del pago a crédito al pago al contado.
  - Incapacidad de obtener financiación para el desarrollo imprescindible de nuevos productos u otras inversiones esenciales.
  - Operacionales
  - Intención de la Administración de liquidar la entidad o de cesar en sus actividades.
  - Salida de miembros claves de la Administración, sin sustitución.
  - Pérdida de un mercado importante, de uno o varios clientes claves, de una franquicia, de una licencia o de uno o varios proveedores principales.
  - Dificultades laborales.
  - Escasez de suministros importantes.
  - Aparición de un competidor de gran éxito.
  - Otros
  - Incumplimiento de requerimientos de capital o de otros requerimientos legales.
  - Demandas legales o administrativas pendientes contra la entidad que, si prosperasen, podrían dar lugar a reclamaciones que es improbable que la entidad pueda satisfacer.

---

<sup>12</sup> Véanse, por ejemplo, los apartados R114.1, 114.1 A1 y R360.37 del Código de ética del IESBA.



- Cambios en las disposiciones legales o reglamentarias o en políticas públicas que previsiblemente afectarán negativamente a la entidad.
- Catástrofes sin asegurar o aseguradas insuficientemente cuando se producen.

La significatividad de dichos hechos o condiciones, a menudo, puede verse mitigada por otros factores. Por ejemplo, el efecto de la incapacidad de una entidad para reembolsar su deuda puede verse contrarrestado por los planes de la Administración para mantener flujos de efectivo adecuados por medios alternativos, como, por ejemplo, mediante la enajenación de activos, la renegociación de la devolución de los préstamos o la obtención de capital adicional. De forma similar, la pérdida de un proveedor principal puede ser mitigada por la disponibilidad de una fuente alternativa de suministro adecuada.

*Conciliación de los estados financieros con los registros contables (Ref: Apartado 56)*

A100. El profesional normalmente obtiene evidencia de que los estados financieros concuerdan o han sido conciliados con los registros contables que los sustentan comparando las cantidades y saldos de los estados financieros hasta los registros contables pertinentes como el libro mayor, o a un registro o cuadro resumen que refleja la concordancia o conciliación de las cantidades que figuran en los estados financieros con los registros contables que los sustentan (por ejemplo, el balance de comprobación).

*Aplicación de procedimientos adicionales (Ref: Apartado 57)*

A101. Esta NTR requiere la aplicación de procedimientos adicionales cuando llega a conocimiento del profesional un asunto que le lleva a considerar que los estados financieros pueden contener representaciones incorrectas materiales.

A102. La respuesta del profesional de aplicar procedimientos adicionales en relación con un asunto que le lleva a considerar que los estados financieros pueden contener representaciones incorrectas materiales variará dependiendo de las circunstancias, y se trata de un asunto de juicio profesional.

A103. El juicio del profesional acerca de la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos adicionales que resultan necesarios bien para concluir que no es probable la existencia de una representación incorrecta material, o bien para determinar que existe una representación incorrecta material, se guía por:

- información obtenida de la evaluación por el profesional de los resultados de los procedimientos que ya se han aplicado;
- su entendimiento actualizado de la entidad y su entorno, obtenido en el transcurso del trabajo y
- la consideración del profesional sobre lo persuasivo de la evidencia necesaria para tratar el asunto que le lleva a considerar que los estados financieros pueden contener representaciones incorrectas materiales.

A104. Los procedimientos adicionales se centran en la obtención de evidencia suficiente y adecuada para permitirle al profesional formarse una conclusión sobre asuntos que, considera, pueden dar lugar a que los estados financieros contengan representaciones incorrectas materiales. Entre los ejemplos de estos procedimientos están:

- indagaciones o procedimientos analíticos adicionales, por ejemplo, realizados con más detalle o focalizados en los asuntos de las que se trata (por ejemplo, cantidades o información revelada sobre las cuentas o transacciones afectadas como se reflejan en los estados financieros) u
- otros tipos de procedimientos, por ejemplo, pruebas sustantivas de detalles o confirmaciones externas.

A105. El siguiente ejemplo ilustra la evaluación por el profesional de la necesidad de aplicar procedimientos adicionales, y su respuesta cuando considera que resultan necesarios procedimientos adicionales.

- En el transcurso de la realización de indagaciones y procedimientos analíticos para la revisión, en su análisis de las cuentas a cobrar el profesional detecta una cantidad material de cuentas a cobrar vencidas, para las que no existe una estimación por deterioro de su valor.
- Esto le lleva a considerar que el saldo de cuentas a cobrar en los estados financieros puede contener representaciones incorrectas materiales. El profesional indaga ante la Administración sobre si existen cuentas a cobrar incobrables cuyo deterioro necesitaría estimarse.
- Dependiendo de la respuesta de la Administración, la evaluación de la misma por el profesional puede:
  - (a) Permitirle concluir que no es probable que el saldo de cuentas a cobrar en los estados financieros contenga representaciones incorrectas materiales. En ese caso no se requieren más procedimientos.
  - (b) Permitirle determinar que debido a dicho asunto, los estados financieros contienen representaciones incorrectas materiales. No se requieren más procedimientos, y el profesional concluiría que los estados financieros como un todo contienen representaciones incorrectas materiales.
  - (c) Llevar al profesional a seguir considerando que es probable que el saldo de cuentas a cobrar contenga representaciones incorrectas materiales, sin proporcionarle evidencia suficiente y adecuada para determinar si este

es el caso.

En ese caso, se requiere que el profesional aplique procedimientos adicionales, por ejemplo, que solicite a la Administración un análisis de los cobros recibidos de dichas cuentas después de la fecha de cierre del balance con el fin de identificar cuentas incobrables. La evaluación de los resultados de los procedimientos adicionales puede permitir al profesional alcanzar las situaciones descritas en (a) o (b) más arriba. En caso contrario, se requiere al profesional:

- (i) que continúe aplicando procedimientos adicionales hasta alcanzar las situaciones descritas en (a) o (b) o
- (ii) si el profesional no puede concluir, o determinar que debido al asunto en cuestión, los estados financieros como un todo contienen o no contienen representaciones incorrectas materiales, existe una limitación al alcance y el profesional no puede formarse una conclusión no modificada (sin modificaciones) sobre los estados financieros.

### **Representaciones escritas (Ref: Apartados 61-63)**

A106. Las representaciones escritas son una fuente importante de evidencia en un trabajo de revisión. El hecho de que la Administración modifique o no facilite las representaciones escritas solicitadas puede alertar al profesional sobre la posibilidad de que existan uno o más asuntos significativos. Asimismo, la solicitud de representaciones escritas, en lugar de verbales, en muchos casos puede llevar a la Administración a considerar dichos asuntos de una forma más rigurosa, lo que mejora la calidad de las representaciones.

A107. Además de las representaciones escritas requeridas por esta NTR, el profesional puede considerar necesario solicitar otras representaciones escritas sobre los estados financieros. Estas pueden resultar necesarias, por ejemplo, para completar la evidencia del profesional con relación a ciertas partidas o revelaciones reflejados en los estados financieros cuando considere que dichas representaciones pueden ser importantes para formarse una conclusión sobre los estados financieros, tanto modificada como no modificada (sin modificaciones).

A108. En algunos casos, la Administración puede incluir en las representaciones escritas un lenguaje limitativo, en el sentido de que las representaciones se realizan según su leal saber y entender. Es razonable que el profesional acepte dicha redacción cuando tenga el convencimiento de que las representaciones se realizan por quienes tienen las responsabilidades y los conocimientos adecuados sobre los asuntos incluidos en las representaciones.

### **Evaluación de la evidencia obtenida de los procedimientos aplicados (Ref: Apartados 66-68)**

A109. En algunas circunstancias, es posible que el profesional no haya obtenido la evidencia que esperaba obtener mediante el diseño principalmente de indagaciones y procedimientos analíticos y de procedimientos que tratan circunstancias específicas. En estas circunstancias, el profesional considera que la evidencia obtenida no es suficiente y adecuada para permitirle formarse una conclusión sobre los estados financieros. El profesional puede:

- ampliar el trabajo realizado o
- aplicar otros procedimientos que considere necesarios en función de las circunstancias.

Cuando ninguna de estas situaciones es factible teniendo en cuenta las circunstancias, el profesional no podrá obtener evidencia suficiente y adecuada para formarse una conclusión y, de acuerdo con esta NTR, se requiere que determine su efecto en su informe, o en su capacidad para terminar el trabajo, por ejemplo, si un miembro de la Administración no está disponible durante la revisión para contestar a las indagaciones del profesional sobre asuntos significativos. Esta situación puede surgir aun cuando no hayan llegado a conocimiento del profesional cualquier asunto(s) que le lleve a considerar que los estados financieros pueden contener representaciones incorrectas materiales, como se dispone en el apartado 57.

#### *Limitación al alcance*

A110. La imposibilidad de aplicar un determinado procedimiento no constituye una limitación al alcance de la revisión si el profesional puede obtener evidencia suficiente y adecuada mediante la aplicación de otros procedimientos.

A111. Las limitaciones al alcance de la revisión impuestas por la Administración pueden tener otras implicaciones para la revisión, como por ejemplo, en relación con la consideración por el profesional de áreas en las que es probable que los estados financieros contengan representaciones incorrectas materiales o con la continuidad del trabajo.

### **Formación de la conclusión del profesional sobre los estados financieros**

#### *Descripción del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable (Ref: Apartado 69(a))*

A112. La descripción del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable es importante porque informa a los usuarios de los estados financieros del marco en el que éstos se basan. Si se trata de estados financieros con fines específicos, pueden haber sido preparados de acuerdo con un marco de preparación y presentación de información financiera con fines

específicos al que únicamente tengan acceso la parte contratante y el profesional. La descripción del marco de preparación y presentación de información financiera con fines específicos que se ha utilizado es importante porque los estados financieros con fines específicos pueden no ser adecuados para ninguna finalidad excepto para la finalidad prevista establecida para dichos estados financieros.

A113. Una descripción del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable que utilice un lenguaje calificativo o restrictivo impreciso (por ejemplo, “los estados financieros cumplen sustancialmente con las Normas de Contabilidad de las Normas Internacionales de Información Financiera”) no es una descripción adecuada de dicho marco, ya que puede inducir a error a los usuarios de los estados financieros.

*Revelación del efecto de las transacciones y de los hechos que resulten materiales sobre la información contenida en los estados financieros (Ref: Apartados 69(b)(vi), 71)*

A114. Esta NTR requiere que el profesional evalúe si los estados financieros revelan la información adecuada para permitir que los usuarios a quienes se destinan comprendan el efecto de las transacciones y de los hechos que resulten materiales sobre la situación financiera de la entidad, sus resultados y los flujos de efectivo.

A115. En el caso de estados financieros preparados de acuerdo con un marco de presentación razonable, es posible que la Administración tenga que revelar en los estados financieros información adicional a la específicamente requerida por el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable o, en circunstancias extremadamente poco frecuentes, no cumplir alguno de los requerimientos del marco para que los estados financieros logren la presentación razonable.

*Consideraciones cuando se utiliza un marco de cumplimiento*

A116. Será extremadamente poco frecuente que el profesional considere que unos estados financieros preparados de acuerdo con un marco de cumplimiento inducen a error si, de acuerdo con esta NTR, el profesional ha determinado que dicho marco es aceptable.

*Aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad (Ref: Apartado 70(b))*

A117. Al considerar los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, puede ocurrir que el profesional advierta un posible sesgo en los juicios de la Administración. El profesional puede concluir que el efecto acumulativo de una falta de neutralidad, junto con el efecto de representaciones incorrectas manifiestas no corregidas, supone que los estados financieros como un todo contienen representaciones incorrectas materiales. Entre los indicadores de una falta de neutralidad que puede afectar a la evaluación, por parte del profesional, de si es posible que los estados financieros como un todo contengan representaciones incorrectas materiales, se incluyen los siguientes:

- La corrección selectiva de las representaciones incorrectas manifiestas señaladas a la Administración durante la realización de la revisión (por ejemplo, la de aquellas que tienen como efecto incrementar el resultado pero no la de las que lo reducen).
- Posible sesgo de la Administración al realizar las estimaciones contables.

A118. Los indicadores de la existencia de un posible sesgo de la Administración no significan necesariamente que existan representaciones incorrectas a efectos de concluir sobre la razonabilidad de cada una de las estimaciones contables. No obstante, pueden afectar a la consideración del profesional de si los estados financieros como un todo pueden contener representaciones incorrectas materiales.

*Estructura de la conclusión (Ref: Apartado 74)*

Descripción de la información que contienen los estados financieros

A119. En el caso de estados financieros preparados de acuerdo con un marco de presentación razonable, la conclusión del profesional indica que no ha llegado a su conocimiento ningún asunto que le lleve a considerar que los estados financieros no se presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales, ... (o no expresan la imagen fiel de...) de acuerdo con [el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable]. En el caso de muchos marcos con fines generales, por ejemplo, se requiere que los estados financieros presenten razonablemente (o expresen la imagen fiel de) la situación financiera de la entidad al cierre de un periodo, y los resultados y flujos de efectivo correspondientes al periodo.

*“Presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales” o “Expresan la imagen fiel”*

A120. Las disposiciones legales o reglamentarias que regulan la revisión de estados financieros en una jurisdicción concreta, o la práctica generalmente aceptada en dicha jurisdicción, son las que determinan que se utilice la expresión presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales” o la expresión “expresan la imagen fiel”, en esa jurisdicción. Cuando las disposiciones legales o reglamentarias requieran la utilización de una redacción diferente, esto no afecta al requerimiento, contenido en esta NTR, de que el profesional evalúe si los estados financieros preparados de acuerdo con un marco de presentación razonable se presentan razonablemente.

*Imposibilidad de formarse una conclusión debido a una limitación al alcance de la revisión impuesta por la Administración después de la aceptación del trabajo* (Ref: Apartados 15, 82)

A121. La viabilidad de renunciar al trabajo puede depender de su grado de terminación en el momento en el que la Administración impone la limitación al alcance. Si el profesional ha terminado sustancialmente la revisión, puede decidir realizarla hasta donde le sea posible, denegar la conclusión (abstenerse de concluir) y explicar la limitación al alcance en el apartado del informe en el que se describe el fundamento de la denegación (abstención) de conclusión.

A122. En algunas circunstancias, es posible que no sea factible renunciar al trabajo si las disposiciones legales o reglamentarias imponen al profesional que lo continúe. Por ejemplo, este puede ser el caso de un profesional nombrado para revisar los estados financieros de una entidad del sector público. También puede ser el caso en jurisdicciones en las que se nombra al profesional para revisar los estados financieros que cubren un determinado periodo, o se le nombra por un periodo determinado y se le prohíbe renunciar antes de haber terminado la revisión de dichos estados financieros, o antes de que transcurra el periodo, respectivamente. El profesional también puede considerar necesario incluir en su informe un “Párrafo sobre otros asuntos” para explicar por qué no le es posible renunciar al trabajo.

Comunicación con el regulador o con los propietarios de la entidad

A123. Cuando el profesional concluye que es necesario que renuncie al trabajo debido a una limitación al alcance, puede existir un requerimiento profesional, legal o reglamentario que le obligue a comunicar los asuntos relativos a la renuncia al trabajo al regulador o a los propietarios de la entidad.

### **Informe del profesional (Ref: Apartados 86-92)**

A124. El informe por escrito abarca tanto los informes emitidos en soporte papel como por medios electrónicos.

*Elementos del informe del profesional* (Ref: Apartado 86)

A125. Un título que indique que el informe es el informe de un profesional independiente, por ejemplo, “Informe de Revisión del Profesional Independiente”, indica que el profesional ha cumplido todos los requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia y, en consecuencia, distingue un informe de un profesional independiente de los informes emitidos por otros.

A126. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden especificar a quién dirigir el informe del profesional en la jurisdicción correspondiente. El informe del profesional normalmente se dirige a las personas para las que se prepara el informe, a menudo a los accionistas o a los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad cuyos estados financieros se revisan.

A127. Cuando el profesional tenga conocimiento de que los estados financieros que han sido revisados van a incluirse en un documento que contiene otra información, como un informe financiero, podrá considerar la posibilidad, si la estructura de presentación lo permite, de identificar los números de las páginas en las que se presentan los estados financieros que han sido revisados. Esto ayuda a los usuarios a identificar los estados financieros a los que se refiere el informe del profesional.

*Responsabilidad de la Administración en relación con los estados financieros* (Ref: Apartado 86(d))

A128. El requerimiento de esta NTR de que el profesional deba obtener la aceptación de la Administración de que reconoce y comprende sus responsabilidades, tanto en relación con la preparación de los estados financieros como en relación con el trabajo de revisión, es fundamental para la realización del trabajo y para informar sobre este. La descripción de las responsabilidades de la Administración en el informe del profesional proporciona el contexto para los lectores del informe con respecto a las responsabilidades de la Administración, en relación con el trabajo de revisión que se ha realizado.

A129. No es necesario que el informe del profesional se refiera específicamente a “la Administración”, sino que puede utilizar el término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate. En algunas jurisdicciones, la referencia adecuada es a los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad.

A130. Puede haber situaciones en las que resulte adecuado que el profesional complemente la descripción de la responsabilidad de la Administración descrita en esta NTR para reflejar las responsabilidades adicionales que sean aplicables a la preparación de los estados financieros, en el contexto de la jurisdicción de que se trate o a la naturaleza de la entidad.

A131. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias que prescriben las responsabilidades de la Administración pueden referirse específicamente a la responsabilidad en relación con lo adecuado de los libros y registros contables o del sistema contable. Puesto que los libros, registros y sistemas son parte integrante del control interno, esta NTR no utiliza estas descripciones ni se refiere específicamente a estos.

*Responsabilidad del profesional* (Ref: Apartado 86(f))

A132. El informe del profesional indica que su responsabilidad es expresar una conclusión sobre los estados financieros basada en la

revisión que ha realizado, con el fin de diferenciarla de la responsabilidad de la Administración de preparar los estados financieros.

Referencia a las normas (Ref: Apartado 86(f))

A133. La referencia a las normas utilizadas por el profesional para la revisión informa a los usuarios del informe de que la revisión ha sido realizada de acuerdo con unas normas establecidas.

Comunicación de la naturaleza de una revisión de estados financieros (Ref: Apartado 86(g))

A134. La descripción de la naturaleza de un trabajo de revisión en el informe del profesional explica el alcance y las limitaciones del trabajo realizado en beneficio de los lectores del informe. La explicación aclara, para evitar cualquier duda, que el trabajo no es una auditoría y que, en consecuencia, el profesional no expresa una opinión de auditoría sobre los estados financieros.

Descripción del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable y del modo en el que puede afectar a la conclusión del profesional (Ref: Apartado 86(i)(ii))

A135. La identificación del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable en la conclusión del profesional tiene como finalidad advertir a los usuarios del informe acerca del contexto en el cual se expresa dicha conclusión. No tiene como finalidad limitar la evaluación requerida en el apartado 30(a). El marco de preparación y presentación de información financiera aplicable se identifica en términos como:

“... de acuerdo con las Normas de Contabilidad de las Normas Internacionales de Información Financiera” o

“... de acuerdo con los principios contables generalmente aceptados en la jurisdicción X...”

A136. Cuando el marco de preparación y presentación de información financiera comprende normas de información financiera, así como requerimientos legales o reglamentarios, el marco se identifica con términos tales como “... de acuerdo con las Normas de Contabilidad de las Normas Internacionales de Información Financiera y los requerimientos de la Ley de sociedades de la jurisdicción X”.

Párrafo de fundamento de la modificación cuando se trata de una conclusión modificada (Ref: Apartado 85(h)(ii))

A137. Una conclusión desfavorable (adversa) o la denegación (abstención) de una conclusión en relación con un asunto específico descrita en el párrafo de fundamento de la modificación no justifica que se omita la descripción de otros asuntos identificados que hubiesen requerido una modificación de la conclusión del profesional. En esos casos, revelar esos otros asuntos de los que tiene conocimiento el profesional puede ser relevante para los usuarios de los estados financieros.

Firma del profesional (Ref: Apartado 86(l))

A138. El profesional puede firmar en nombre de la firma, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate. Además de la firma del profesional, en algunas jurisdicciones, se puede requerir que el profesional haga una declaración en su informe sobre su título profesional o de que dispone de la habilitación de la autoridad pertinente en esa jurisdicción.

*Advertencia a los lectores de que los estados financieros han sido preparados de acuerdo con un marco de información con fines específicos* (Ref: Apartado 88)

A139. Los estados financieros con fines específicos pueden ser utilizados con propósitos distintos de aquéllos a los que estaban destinados. Por ejemplo, el regulador puede requerir que determinadas entidades hagan públicos los estados financieros con fines específicos. Con el fin de evitar malentendidos, es importante que el profesional advierta a los usuarios del informe de revisión que los estados financieros han sido preparados de acuerdo con un marco de información con fines específicos y que, en consecuencia, pueden no ser adecuados para otros fines.

Restricción a la distribución o a la utilización

A140. Además de alertar al lector del informe del profesional como se requiere en esta NTR cuando los estados financieros han sido preparados utilizando un marco con fines específicos, el profesional puede considerar adecuado indicar que su informe se destina únicamente a los usuarios específicos. Dependiendo de las disposiciones legales o reglamentarias de la jurisdicción concreta, esto se puede lograr mediante la restricción a la distribución o a la utilización del informe del profesional. En estas circunstancias, el párrafo que contiene la advertencia sobre la utilización de un marco con fines específicos se puede ampliar para incluir estos otros asuntos, modificando, en consecuencia, el título.

*Otras responsabilidades de informar* (Ref: Apartado 91)

A141. En algunas jurisdicciones, el profesional puede tener responsabilidades adicionales de informar sobre otros asuntos, que sean complementarias a la responsabilidad impuesta por esta NTR. Por ejemplo, se puede requerir al profesional que informe sobre ciertos asuntos si llegan a su conocimiento en el transcurso de la revisión de los estados financieros. Por otro lado, se puede requerir al profesional que aplique procedimientos adicionales específicos e informe sobre ellos, o que exprese una conclusión

sobre asuntos específicos, tales como si los libros y registros contables son adecuados. Las normas sobre trabajos para revisar estados financieros de la jurisdicción correspondiente, a menudo, proporcionan orientaciones sobre las responsabilidades del profesional en relación con los requerimientos adicionales específicos de informar de dicha jurisdicción.

- A142. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias aplicables pueden requerir o permitir al profesional que informe sobre dichas otras responsabilidades en su informe sobre los estados financieros. En otros casos, se puede requerir o permitir al profesional que informe sobre ellas en un informe separado.
- A143. Las citadas responsabilidades adicionales de informar se tratan en una sección separada del informe del profesional con el fin de distinguirlas claramente de la responsabilidad del profesional impuesta por esta NTR de informar sobre los estados financieros. En su caso, dicha sección puede contener uno o varios subtítulos que describan el contenido de los apartados relativos a las responsabilidades adicionales de informar. En algunas jurisdicciones, las responsabilidades adicionales de informar se pueden tratar en un informe distinto del informe que el profesional proporciona sobre la revisión de los estados financieros.

*Fecha del informe del profesional (Ref: Apartados 86(k), 92)*

- A144. La fecha del informe del profesional indica al usuario de dicho informe que el profesional ha considerado el efecto de los hechos y de las transacciones de los que ha tenido conocimiento y que han ocurrido hasta dicha fecha.
- A145. La conclusión del profesional se refiere a los estados financieros y los estados financieros son responsabilidad de la Administración. El profesional no está en condiciones de concluir que se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada hasta no estar satisfecho de que todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, han sido preparados y de que la Administración ha aceptado ser responsable de ellos.
- A146. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias identifican a las personas u órganos (por ejemplo, los administradores) que tienen la responsabilidad de concluir que todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, han sido preparados, y especifican el proceso de aprobación necesario. En estos casos, la evidencia de dicha aprobación se obtiene antes de fechar el informe sobre los estados financieros. Sin embargo, en otras jurisdicciones las disposiciones legales o reglamentarias no prescriben el proceso de aprobación. En dichos casos, se consideran los procedimientos que sigue la entidad para la preparación y finalización de sus estados financieros, teniendo en cuenta sus estructuras de Administración y Gobierno Corporativo, con el fin de identificar a las personas u órganos con autoridad para concluir que se han preparado todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias pueden identificar el punto del proceso de preparación de los estados financieros en el cual se supone que la revisión esté terminada.
- A147. En algunas jurisdicciones se necesita la aprobación final de los estados financieros por los accionistas antes de que los estados financieros se hagan públicos. En dichas jurisdicciones, no es necesaria la aprobación final por los accionistas para que el profesional concluya sobre los estados financieros. La fecha de aprobación de los estados financieros a efectos de esta NTR es la primera fecha en la que las personas con autoridad reconocida determinan que todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, han sido preparados y que las personas con autoridad reconocida han afirmado que asumen su responsabilidad sobre ellos.

*Informe del profesional prescrito por disposiciones legales o reglamentarias (Ref: Apartados 34-35, 86)*

- A148. Cuando la revisión se ha realizado de acuerdo con esta NTR, la congruencia del informe del profesional promueve la credibilidad en el mercado global al hacer más fácilmente identificables aquellas revisiones que han sido realizadas de acuerdo con unas normas reconocidas a nivel mundial. El informe del profesional se puede referir a esta NTR cuando las diferencias entre los requerimientos de las disposiciones legales o reglamentarias y los de esta NTR se refieren solo al formato o a la redacción del informe y cuando, como mínimo, el informe cumple los requerimientos del apartado 86 de esta NTR. En consecuencia, en dichas circunstancias se considera que el profesional ha cumplido los requerimientos de esta NTR, aun cuando el formato y la redacción utilizados en su informe sean los que establecen los requerimientos legales o reglamentarios. Cuando los requerimientos específicos de una jurisdicción concreta no planteen conflictos con esta NTR, la adopción del formato y la redacción utilizados en esta NTR ayuda a los usuarios del informe del profesional a reconocer más fácilmente el informe como el informe de una revisión de estados financieros realizada de acuerdo con esta NTR. Las circunstancias en las que las disposiciones legales o reglamentarias prescriben un formato o redacción del informe del profesional en términos que difieren significativamente de los requerimientos de esta NTR se tratan en los requerimientos de la misma relativos a la aceptación de trabajos de revisión y a la continuidad de relaciones con clientes.

*Informe del profesional para revisiones realizadas de acuerdo tanto con las normas aplicables de una jurisdicción concreta como con esta NTR (Ref: Apartado 86(f))*

- A149. Cuando, además de cumplir los requerimientos de esta NTR, el profesional también cumple las correspondientes normas nacionales, en el informe se puede mencionar que la revisión se ha realizado de acuerdo tanto con esta NTR como con las correspondientes normas nacionales para trabajos para revisar estados financieros. No obstante, no es adecuado hacer referencia simultáneamente a esta NTR y a las correspondientes normas nacionales si existe un conflicto entre los requerimientos de esta

NTR y los de las normas nacionales que pueda llevar al profesional a formarse una conclusión diferente o a no incluir el párrafo de énfasis que, en esas circunstancias específicas, requeriría esta NTR. En dicho caso, el informe del profesional se referirá sólo a las normas aplicables (bien a esta NTR o bien a las correspondientes normas nacionales) de acuerdo con las que se ha preparado el informe del profesional.

*Ejemplos de informes de revisión* (Ref: Apartado 86)

A150. El Anexo 2 de esta NTR incluye ejemplos de informes del profesional para una revisión de estados financieros que contienen los elementos del informe de esta NTR.

### **Documentación**

*Oportunidad de la documentación del trabajo* (Ref: Apartado 93)

A151. La NGC 1 requiere que la firma establezca un objetivo de calidad que la documentación del trabajo se compile oportunamente después de la fecha del informe del trabajo.

## Ejemplo de carta de contratación para un trabajo de revisión de estados financieros históricos

El siguiente es un ejemplo de carta de contratación para una revisión de estados financieros con fines generales (preparados de acuerdo con las Normas de Contabilidad de las Normas Internacionales de Información Financiera de IASB), que ilustra los correspondientes requerimientos y la orientación contenidos en esta NTR. Esta carta no es de uso obligatorio, sino que únicamente pretende ser una orientación que se puede utilizar junto con las consideraciones recogidas en esta NTR. Será necesario modificarla en función de los requerimientos y de las circunstancias particulares. Está diseñada con referencia a una revisión de estados financieros de un único periodo y sería preciso adaptarla en caso de pretender o prever aplicarla a trabajos recurrentes. Puede resultar adecuado solicitar asesoramiento jurídico sobre la idoneidad de cualquier carta propuesta.

\*\*\*

Dirigida al representante adecuado de la Administración o de los responsables del Gobierno Corporativo de la sociedad ABC:<sup>1</sup>

### [Objetivo y alcance de la revisión]

Ustedes<sup>2</sup> nos han solicitado que revisemos los estados financieros con fines generales de la sociedad ABC, que comprenden el estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado integral, 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. Nos complace confirmarles mediante esta carta que aceptamos y que entendemos el trabajo de revisión por lo comprendido en esta carta de contratación.

Realizaremos nuestra revisión con el objetivo de expresar una conclusión sobre los estados financieros. Nuestra conclusión, en caso de ser una conclusión no modificada (sin modificaciones), tendrá la siguiente redacción: “Basados en nuestra revisión, no ha llegado a nuestro conocimiento ningún asunto que nos lleve a considerar que los estados financieros no presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales, (o *no expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la sociedad al [fecha], así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al año terminado en esa fecha, de acuerdo con las Normas de Contabilidad de las Normas Internacionales de Información Financiera (Normas de Contabilidad NIIF) de IASB”.

### [Responsabilidades del profesional]

Realizaremos nuestra revisión de acuerdo con la Norma de Trabajos de Revisión (NTR) 2400 del Colegio de Contadores de Chile A.G., *Trabajos de revisión de estados financieros históricos*. La NTR 2400 requiere que concluyamos sobre si ha llegado a nuestro conocimiento cualquier asunto(s) que nos lleve a considerar que los estados financieros como un todo no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable. La NTR 2400 también requiere que cumplamos los requerimientos de ética aplicables.

Una revisión de estados financieros de acuerdo con la NTR 2400 es un trabajo de seguridad limitada. Aplicaremos procedimientos que consisten principalmente en la realización de indagaciones ante la Administración y, en su caso, ante otros dentro de la entidad y en la aplicación de procedimientos analíticos y evaluaremos la evidencia obtenida. Aplicaremos, asimismo, procedimientos adicionales en el caso de que lleguen a nuestro conocimiento asuntos que nos lleven a considerar que los estados financieros como un todo pueden contener representaciones incorrectas materiales. Estos procedimientos se aplican con el fin de permitirnos expresar nuestra conclusión sobre los estados financieros de acuerdo con la NTR 2400. Los procedimientos seleccionados dependerán de lo que consideremos necesario aplicando nuestro juicio profesional, sobre la base de nuestro entendimiento de la sociedad ABC y de su entorno, y de nuestro conocimiento de las Normas de Contabilidad NIIF y de su aplicación en el contexto del sector industrial.

Una revisión no es una auditoría de los estados financieros, en consecuencia:

- (a) Existe un riesgo proporcionalmente mayor que el que habría en una auditoría, de que cualquier representación incorrecta material que exista en los estados financieros revisados pueda no ser detectada por la revisión, aunque la revisión se realice adecuadamente de acuerdo con la NTR 2400.
- (b) Al expresar nuestra conclusión sobre la revisión de los estados financieros, el informe de revisión sobre los estados financieros declarará, expresamente, se abstendrá de dar, o de dar cualquier referencia, a una opinión de auditoría sobre los estados financieros.

<sup>1</sup> Los destinatarios y referencias en la carta serán los adecuados teniendo en cuenta las circunstancias del trabajo, incluida la correspondiente jurisdicción. Es importante referirse a las personas adecuadas- véase apartado 36 de esta NTR.

<sup>2</sup> En este ejemplo de carta, las menciones “Ustedes”, “nosotros”, “Administración”, “responsables del Gobierno Corporativo de la entidad” y “profesional” se utilizarán o modificarán según resulte adecuado a las circunstancias.



*[Responsabilidades de la Administración e identificación del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable (a los efectos de este ejemplo, se supone que el profesional no ha determinado que las disposiciones legales o reglamentarias prescriban dichas responsabilidades en términos adecuados; se emplean, por tanto, las descripciones del apartado 30(b) de esta NTR).]*

Realizaremos la revisión partiendo de la premisa que [la Administración y, cuando proceda, los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad]<sup>3</sup> reconocen y comprenden que son responsables:

- (a) de la preparación y presentación razonable de los estados financieros de acuerdo con las Normas de Contabilidad NIIF<sup>4</sup>;
- (b) del control interno que la Administración considere necesario para permitir la preparación de estados financieros exentos de representación incorrecta material, debido a fraude o error y
- (c) proporcionarnos:
  - (i) acceso a toda la información de la que tenga conocimiento la Administración que sea relevante para la preparación y presentación razonable de los estados financieros, tal como registros, documentación y otro material;
  - (ii) información adicional que podamos solicitar a la Administración para los fines de la revisión y
  - (iii) acceso sin restricciones a las personas de la sociedad ABC de las cuales consideremos necesario obtener evidencia.

Como parte de nuestra revisión, solicitaremos a [la Administración y, cuando proceda, a los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad] confirmación escrita de las representaciones realizadas a nosotros en relación con la revisión.

Esperamos contar con la plena colaboración de sus empleados durante nuestra revisión.

*[Otra información relevante]*

*[Insertar otra información, como acuerdos sobre honorarios, facturación y otras condiciones específicas, según el caso].*

*[Informes]*

*[Insertar referencia adecuada respecto a la estructura y contenido esperados del informe del profesional.]*

Es posible que la estructura y el contenido de nuestro informe tengan que ser modificados en función de los hallazgos de nuestra revisión.

Les rogamos que firmen y devuelvan la copia adjunta de esta carta para indicar que conocen y aceptan los acuerdos relativos a nuestra revisión de los estados financieros, incluidas nuestras respectivas responsabilidades.

XYZ y Cía.

Acuse de recibo y conforme, en nombre de la sociedad ABC por

(Firmado)

.....

Nombre y cargo

Fecha

<sup>3</sup> Utilícese la terminología que sea adecuada según las circunstancias.

<sup>4</sup> O, en su caso, "de la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel de acuerdo con las Normas de Contabilidad NIIF.

## **Ejemplos de informes de revisión del profesional**

### **Informes de revisión de estados financieros con fines generales**

#### *Ejemplos de informes de revisión con conclusiones no modificadas*

- Ejemplo 1: Informe del profesional sobre estados financieros preparados de acuerdo con un marco de presentación razonable diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios (por ejemplo, Norma Internacional de Información Financiera para entidades pequeñas y medianas).

#### *Ejemplos de informes de revisión con conclusiones modificadas*

- Ejemplo 2: Informe del profesional con una conclusión con salvedades debido a una representación incorrecta material en los estados financieros. Estados financieros preparados de acuerdo con un marco de cumplimiento diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios. (Estados financieros preparados de acuerdo con un marco de cumplimiento)
- Ejemplo 3: Informe del profesional con una conclusión con salvedades por no haber podido obtener evidencia suficiente y adecuada. (Estados financieros preparados de acuerdo con un marco de presentación razonable—distinto de las Normas de Contabilidad NIIF)
- Ejemplo 4: Informe del profesional con una conclusión desfavorable (adversa) debido a una representación incorrecta material de los estados financieros. (Estados financieros preparados de acuerdo con un marco de presentación razonable—Normas de Contabilidad NIIF)
- Ejemplo 5: Informe del profesional con una denegación (abstención) de conclusión por no haber podido obtener evidencia suficiente y adecuada sobre múltiples elementos de los estados financieros —con la consiguiente imposibilidad de terminar la revisión. (Estados financieros preparados de acuerdo con un marco de presentación razonable—Normas de Contabilidad NIIF)

### **Informes de revisión de estados financieros con fines específicos**

- Ejemplo 6: Informe del profesional sobre unos estados financieros preparados de acuerdo con las disposiciones sobre información financiera de un contrato (a los efectos de este ejemplo, un marco de cumplimiento).
- Ejemplo 7: Informe del profesional sobre un solo estado financiero preparado de acuerdo con el criterio de ingresos de caja (a los efectos de este ejemplo, un marco de presentación razonable).

### **Ejemplo 1**

Las circunstancias son, entre otras:

- **Revisión de un conjunto completo de estados financieros.**
- **Los estados financieros han sido preparados con fines generales por la Administración de la entidad, de acuerdo con la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas.**
- **Los términos del trabajo de revisión reflejan la descripción de la responsabilidad de la Administración que recoge el apartado 30(b) de esta NTR, en relación con los estados financieros.**
- **Además de la revisión de los estados financieros, el profesional tiene otras responsabilidades de informar impuestas por la legislación local.**

## **INFORME DE REVISIÓN DEL PROFESIONAL INDEPENDIENTE**

[Destinatario correspondiente]

### **Informe sobre los estados financieros<sup>1</sup>**

Hemos revisado los estados financieros adjuntos de la sociedad ABC, que comprenden el estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado integral, 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.

#### *Responsabilidad de la Administración<sup>2</sup> por los estados financieros*

La Administración es responsable por la preparación y presentación razonable de estos estados financieros de acuerdo con la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas<sup>3</sup>, y por el control interno que la Administración considere necesario para permitir la preparación de estados financieros exentos de representación incorrecta material, debido a fraude o error.

#### *Responsabilidad del profesional*

Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión sobre los estados financieros adjuntos. Hemos realizado nuestra revisión de acuerdo con la Norma de Trabajos de Revisión (NTR) 2400 *Trabajos de revisión de estados financieros históricos*. La NTR 2400 requiere que concluyamos sobre si ha llegado a nuestro conocimiento si cualquier asunto que nos lleve a considerar que los estados financieros como un todo no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable. Esta norma también requiere que cumplamos los requerimientos de ética aplicables.

Una revisión de estados financieros de acuerdo con la NTR 2400 es un trabajo de seguridad limitada. El profesional aplica procedimientos que consisten principalmente en la realización de indagaciones ante la Administración y, en su caso, ante otros dentro de la entidad y en la aplicación de procedimientos analíticos y evalúa la evidencia obtenida.

Los procedimientos aplicados en una revisión son sustancialmente menores a los que se aplican en una auditoría realizada de acuerdo con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Chile. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría sobre estos estados financieros.

#### *Conclusión*

Basados en nuestra revisión, no ha llegado a nuestro conocimiento ningún asunto que nos lleve a considerar que los estados financieros adjuntos no presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales (o *no expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la sociedad ABC al 31 de diciembre de 20X1, sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al año terminado en esa fecha, de acuerdo con la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas.

### **Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios**

[La estructura y contenido de esta sección del informe del profesional variará dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de informar.]

<sup>1</sup> El subtítulo "Informe sobre 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".

<sup>2</sup> U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

<sup>3</sup> Cuando la responsabilidad de la Administración sea la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel, la redacción podrá ser la siguiente: "La Administración es responsable de la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel de acuerdo con la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas, y del..."

[Firma del profesional]

[Fecha del informe del profesional]

[Dirección del profesional]

## Ejemplo 2

Las circunstancias son, entre otras:

- **Revisión de un conjunto completo de estados financieros requerida por las disposiciones legales o reglamentarias.**
- **Los estados financieros han sido preparados por la Administración de la entidad de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera (Ley XYZ) de la jurisdicción X (es decir, un marco de preparación y presentación de información financiera, que comprende las disposiciones legales o reglamentarias, diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios, pero que no constituye un marco de presentación razonable).**
- **Los términos del trabajo de revisión reflejan la descripción de la responsabilidad de la Administración que recoge el apartado 30(b) de esta NTR, en relación con los estados financieros.**
- **Basado en la revisión, existe una representación incorrecta material en las existencias. La representación incorrecta es material pero no invasiva en los estados financieros.**
- **Además de la revisión de los estados financieros, el profesional tiene otras responsabilidades de informar impuestas por la legislación local.**

## INFORME DE REVISIÓN DEL PROFESIONAL INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

### Informe sobre los estados financieros<sup>4</sup>

Hemos revisado los estados financieros adjuntos de la sociedad ABC, que comprenden el estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado integral, el estado de cambios en el patrimonio neto 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.

#### *Responsabilidad de la Administración<sup>5</sup> por los estados financieros*

La Administración es responsable por la preparación de los estados financieros adjuntos de acuerdo con la Ley XYZ de la jurisdicción X, y por el control interno que la Administración considere necesario para permitir la preparación de estados financieros exentos de representación incorrecta material, debido a fraude o error.

#### *Responsabilidad del profesional*

Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión sobre los estados financieros adjuntos. Hemos realizado nuestra revisión de acuerdo con la Norma de Trabajos de Revisión (NTR) 2400 *Trabajos de revisión de estados financieros históricos*. La NTR 2400 requiere que concluyamos sobre si ha llegado a nuestro conocimiento algún asunto que nos lleve a considerar que los estados financieros como un todo no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable. Esta norma también requiere que cumplamos los requerimientos de ética aplicables.

Una revisión de estados financieros de acuerdo con la NTR 2400 es un trabajo de seguridad limitada. El profesional aplica procedimientos que consisten principalmente en la realización de indagaciones ante la Administración y, en su caso, ante otros dentro de la entidad y en la aplicación de procedimientos analíticos y evalúa la evidencia obtenida.

Los procedimientos aplicados en una revisión son sustancialmente menores a los que se aplican en una auditoría realizada de acuerdo con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Chile. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría sobre estos estados financieros.

#### *Fundamento de la conclusión con salvedades*

Las existencias de la sociedad se reflejan en el estado de situación financiera por xxx. La Administración no ha medido las existencias al menor del costo o del valor neto de realización sino únicamente al costo, lo que representa un incumplimiento de los requerimientos del marco de preparación y presentación de información financiera (Ley XYZ) de la Jurisdicción X. De acuerdo con los registros de la sociedad, si la Administración hubiese medido las existencias al menor del costo o del valor neto de realización, hubiese sido necesaria un castigo por un importe de xxx. En consecuencia, el costo de ventas está sub-estimado en xxx, y el impuesto sobre las ganancias, el resultado neto y el patrimonio están sobre-estimados en xxx, xxx y xxx, respectivamente.

<sup>4</sup> El subtítulo “Informe sobre 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”.

<sup>5</sup> U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

*Conclusión con salvedades*

Basados en nuestra revisión, excepto por los efectos del asunto descrito en el párrafo “Fundamento de la conclusión con salvedades”, no ha llegado a nuestro conocimiento ningún asunto que nos lleve a considerar que los estados financieros adjuntos no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera (Ley XYZ) de la Jurisdicción X.

**Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios**

[La estructura y contenido de esta sección del informe del profesional variará dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de informar.]

[Firma del profesional]

[Fecha del informe del profesional]

[Dirección del profesional]

### Ejemplo 3

Las circunstancias son, entre otras:

- **Revisión de un conjunto completo de estados financieros preparados por la Administración de la entidad de acuerdo con [un marco de preparación y presentación de información financiera diseñado para lograr la presentación razonable distinto de las Normas de Contabilidad de las Normas Internacionales de Información Financiera].**
- **Los términos del trabajo de revisión reflejan la descripción de la responsabilidad de la Administración que recoge el apartado 30(b) de esta NTR, en relación con los estados financieros.**
- **El profesional no ha podido obtener evidencia suficiente y adecuada en relación con una inversión en una entidad asociada extranjera. Los posibles efectos de la imposibilidad de obtener evidencia suficiente y adecuada se consideran materiales pero no invasivos en los estados financieros.**
- **Además de la revisión de los estados financieros consolidados, el profesional no tiene otras responsabilidades de informar impuestas por la legislación local.**

## INFORME DE REVISIÓN DEL PROFESIONAL INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Hemos revisado los estados financieros adjuntos de la sociedad ABC, que comprenden el estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado integral, 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.

### Responsabilidad de la Administración<sup>6</sup> por los estados financieros

La Administración es responsable por la preparación y presentación razonable de los estados financieros adjuntos de acuerdo con [nombre del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable cuando el marco de preparación y presentación de información financiera utilizado no sean las Normas de Contabilidad de las Normas Internacionales de Información Financiera]<sup>7</sup>, y por el control interno que la Administración considere necesario para permitir la preparación de estados financieros exentos de representación incorrecta material, debido a fraude o error.

### Responsabilidad del profesional

Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión sobre los estados financieros adjuntos. Hemos realizado nuestra revisión de acuerdo con la Norma de Trabajos de Revisión (NTR) 2400 *Trabajos de revisión de estados financieros históricos*. La NTR 2400 requiere que concluyamos sobre si ha llegado a nuestro conocimiento algún asunto que nos lleve a considerar que los estados financieros como un todo no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable. Esta norma también requiere que cumplamos los requerimientos de ética aplicables.

Una revisión de estados financieros de acuerdo con la NTR 2400 es un trabajo de seguridad limitada. El profesional aplica procedimientos que consisten principalmente en la realización de indagaciones ante la Administración y, en su caso, ante otros dentro de la entidad y en la aplicación de procedimientos analíticos y evalúa la evidencia obtenida.

Los procedimientos aplicados en una revisión son sustancialmente inferiores a los que se aplican en una auditoría realizada de acuerdo con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Chile. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría sobre estos estados financieros.

### Fundamento de la conclusión con salvedades

La inversión de la sociedad ABC en la sociedad XYZ, una entidad asociada extranjera adquirida durante el ejercicio y contabilizada por el método de la participación, está registrada por xxx en el estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X1, y la participación de 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 acceso a la información financiera relevante de XYZ en relación con el valor de libros contable de la inversión de ABC en XYZ al 31 de diciembre de 20X1 y de la participación de ABC en los resultados de XYZ para el año terminado en esa fecha. En consecuencia, no pudimos aplicar los procedimientos que consideramos necesarios.

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

<sup>7</sup> Cuando la responsabilidad de la Administración sea la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel, la redacción podrá ser la siguiente: “La Administración es responsable de la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel de acuerdo con [nombre del marco de información financiera aplicable, incluida una referencia a la jurisdicción o país de origen del marco de información financiera cuando no se hayan utilizado las Normas de Contabilidad de las Normas Internacionales de Información Financiera] y de...”

## **Conclusión con salvedades**

Basados en nuestra revisión, excepto por los posibles efectos del asunto descrito en el párrafo “Fundamento de la conclusión con salvedades”, no ha llegado a nuestro conocimiento ningún asunto que nos lleve a considerar que los estados financieros adjuntos no presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales, (o *no expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la sociedad ABC al 31 de diciembre de 20X1, sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al año terminado en dicha fecha, de acuerdo con [nombre del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, incluida una referencia a la jurisdicción o país de origen del marco de preparación y presentación de información financiera utilizado cuando no se trate de las Normas de Contabilidad de las Normas Internacionales de Información Financiera].

[Firma del profesional]

[Fecha del informe del profesional]

[Dirección del profesional]



#### Ejemplo 4

Las circunstancias son, entre otras:

- **Revisión de estados financieros consolidados con fines generales preparados por la Administración de la sociedad controladora (matriz), de acuerdo con las Normas de Contabilidad de las Normas Internacionales de Información Financiera.**
- **Los términos del trabajo de revisión reflejan la descripción de la responsabilidad de la Administración que recoge el apartado 30(b) de esta NTR, en relación con los estados financieros.**
- **Los estados financieros contienen representaciones incorrectas materiales debido a la falta de consolidación de una sociedad subsidiaria (filial). Se considera que la representación incorrecta material es invasiva en los estados financieros. Los efectos de la representación incorrecta en los estados financieros no han sido determinados debido a que no era factible hacerlo.**
- **Además de la revisión de los estados financieros consolidados, el profesional no tiene otras responsabilidades de informar impuestas por la legislación local.**

## INFORME DE REVISIÓN DEL PROFESIONAL INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

### Informe sobre los estados financieros consolidados<sup>8</sup>

Hemos revisado los estados financieros consolidados adjuntos de la sociedad ABC, que comprenden el estado de situación financiera consolidado al 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado integral 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.

#### *Responsabilidad de la Administración<sup>9</sup> por los estados financieros*

La Administración es responsable por la preparación y presentación razonable de los estados financieros consolidados adjuntos de acuerdo con las Normas de Contabilidad de las Normas Internacionales de Información Financiera<sup>10</sup> y por el control interno que la Administración considere necesario para permitir la preparación de estados financieros consolidados exentos de representación incorrecta material, debido a fraude o error.

#### *Responsabilidad del profesional*

Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión sobre los estados financieros consolidados adjuntos. Hemos realizado nuestra revisión de acuerdo con la Norma de Trabajos de Revisión (NTR) 2400 *Trabajos de revisión de estados financieros históricos*. La NTR 2400 requiere que concluyamos sobre si ha llegado a nuestro conocimiento algún asunto que nos lleve a considerar que los estados financieros consolidados como un todo no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable. Esta norma también requiere que cumplamos los requerimientos de ética aplicables.

Una revisión de estados financieros consolidados de acuerdo con la NTR 2400 es un trabajo de seguridad limitada. El profesional aplica procedimientos que consisten principalmente en la realización de indagaciones ante la Administración y, en su caso, ante otros dentro de la entidad y en la aplicación de procedimientos analíticos y evalúa la evidencia obtenida.

Los procedimientos aplicados en una revisión son sustancialmente menores a los que se aplican en una auditoría realizada de acuerdo con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Chile. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría sobre estos estados financieros consolidados.

#### *Fundamento de la conclusión desfavorable (adversa)*

Como se indica en la Nota X, la sociedad no ha consolidado los estados financieros de la sociedad filial XYZ adquirida durante el año 20X1 debido a que no ha podido determinar el valor razonable en la fecha de adquisición de algunos de los activos y pasivos de la sociedad filial que resultan materiales. En consecuencia, esta inversión está contabilizada por el método del costo. De acuerdo con las Normas de Contabilidad de las Normas Internacionales de Información Financiera, la sociedad filial debiera haberse consolidado puesto

<sup>8</sup> El subtítulo "Informe sobre 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".

<sup>9</sup> U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

<sup>10</sup> Cuando la responsabilidad de la Administración sea la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel, la redacción podrá ser la siguiente: "La Administración es responsable de la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel de acuerdo con las Normas de Contabilidad de las Normas Internacionales de Información Financiera, y del..."

que está controlada por la sociedad. Si se hubiese consolidado XYZ, muchos elementos de los estados financieros adjuntos se habrían visto afectados de forma material.

*Conclusión desfavorable (adversa)*

Basados en nuestra revisión, debido a la significatividad del hecho descrito en el párrafo de "Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)", los estados financieros consolidados adjuntos no presentan razonablemente (*o no expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la sociedad ABC y sus subsidiarias al 31 de diciembre de 20X1, ni sus resultados ni flujos de efectivo correspondientes al año terminado en esa fecha de acuerdo con las Normas de Contabilidad de las Normas Internacionales de Información Financiera.

**Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios**

[La estructura y contenido de esta sección del informe del profesional variará dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de informar.]

[Firma del profesional]

[Fecha del informe del profesional]

[Dirección del profesional]

## Ejemplo 5

Las circunstancias son, entre otras:

- **Revisión de un conjunto completo de estados financieros con fines generales preparados por la Administración de la entidad de acuerdo con las Normas de Contabilidad de las Normas Internacionales de Información Financiera.**
- **Los términos del trabajo de revisión reflejan la descripción de la responsabilidad de la Administración que recoge el apartado 30(b) de esta NTR, en relación con los estados financieros.**
- **El profesional no pudo formarse una conclusión sobre los estados financieros porque no pudo obtener evidencia suficiente y adecuada sobre numerosos elementos de los estados financieros, y el profesional considera que el efecto en los estados financieros es material e invasivo. Más concretamente, el profesional no pudo obtener evidencia acerca del inventario físico de la sociedad ni de las cuentas a cobrar.**

## INFORME DE REVISIÓN DEL PROFESIONAL INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Hemos sido contratados para revisar los estados financieros adjuntos de la sociedad ABC, que comprenden el estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado integral, 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.

### Responsabilidad de la Administración<sup>11</sup> por los estados financieros

La Administración es responsable de la preparación y presentación razonable de los estados financieros adjuntos de acuerdo con las Normas de Contabilidad de las Normas Internacionales de Información Financiera<sup>12</sup>, y por el control interno que la Administración considere necesario para permitir la preparación de estados financieros exentos de representación incorrecta material, debido a fraude o error.

### Responsabilidad del profesional

Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión sobre los estados financieros adjuntos. Debido al hecho (o los hechos) descritos en el párrafo de fundamento de la denegación (abstención) de opinión, no hemos podido obtener evidencia suficiente y adecuada que proporcione una base para expresar una conclusión sobre los estados financieros.

### Fundamento de la denegación (abstención) de opinión

La Administración no realizó un recuento físico de las existencias al cierre del año. No pudimos aplicar los procedimientos que consideramos necesarios en relación con las cantidades de existencias al 31 de diciembre de 20X1, que se presentan en xxx en el estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X1.

Además, la introducción de un sistema informatizado nuevo para las cuentas a cobrar en septiembre de 20X1 tuvo como resultado numerosos errores en las cuentas a cobrar y en las existencias. A la fecha de nuestro informe, la Administración aún se encontraba en el proceso de rectificar las deficiencias del sistema y de corregir los errores. Como resultado de estos hechos, no pudimos determinar si hubiesen podido ser necesarios ajustes en relación con las existencias y cuentas a cobrar contabilizadas o no contabilizadas y con los elementos que componen el estado del resultado integral, el estado de cambios en el patrimonio y el estado de flujos de efectivo.

### Denegación (abstención) de conclusión

Debido a la significatividad de los asuntos descritos en los párrafos de “Fundamento de la denegación (abstención) de conclusión”, no pudimos obtener evidencia suficiente y adecuada para formarnos una conclusión sobre los estados financieros adjuntos. En consecuencia, no expresamos una conclusión sobre estos estados financieros.

[Firma del profesional]

[Fecha del informe del profesional]

[Dirección del profesional]

<sup>11</sup> U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

<sup>12</sup> Cuando la responsabilidad de la Administración sea la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel, la redacción podrá ser la siguiente: “La Administración es responsable de la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel de acuerdo con las Normas de Contabilidad de las Normas Internacionales de Información Financiera, y del...”

## Ejemplo 6

Las circunstancias son, entre otras:

- Los estados financieros han sido preparados por la Administración de la entidad, de acuerdo con las disposiciones sobre preparación y presentación de información financiera de un contrato (es decir, un marco de información con fines específicos) con el fin de cumplir con lo establecido en dicho contrato. La Administración no puede elegir entre distintos marcos de preparación y presentación de información financiera.
- El marco de preparación y presentación de información financiera aplicable es un marco de cumplimiento.
- Los términos del trabajo de revisión reflejan la descripción de la responsabilidad de la Administración que recoge el apartado 30(b) de esta NTR, en relación con los estados financieros.
- Se restringen la distribución y la utilización del informe del profesional.

## INFORME DE REVISIÓN DEL PROFESIONAL INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Hemos revisado los estados financieros adjuntos de la sociedad ABC, que comprenden el balance general al 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados, 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. Los estados financieros han sido preparados por la Administración de la sociedad ABC sobre la base de las disposiciones relativas a la preparación y presentación de información financiera de la Sección Z del contrato de fecha 1 de enero de 20X1 suscrito entre la sociedad ABC y la sociedad DEF (“el contrato”).

### Responsabilidad de la Administración<sup>13</sup> por los estados financieros

La Administración es responsable por la preparación de los estados financieros adjuntos de acuerdo con las disposiciones relativas a la preparación y presentación de información financiera de la Sección Z del contrato, y por el control interno que la Administración considere necesario para permitir la preparación de estados financieros exentos de representación incorrecta material, debido a fraude o error.

### Responsabilidad del profesional

Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión sobre los estados financieros adjuntos. Hemos realizado nuestra revisión de acuerdo con la Norma de Trabajos de Revisión (NTR) 2400 *Trabajos de revisión de estados financieros históricos*. La NTR 2400 requiere que concluyamos sobre si ha llegado a nuestro conocimiento algún asunto que nos lleve a considerar que los estados financieros como un todo no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable. Esta norma también requiere que cumplamos los requerimientos de ética aplicables.

Una revisión de estados financieros de acuerdo con la NTR 2400 es un trabajo de seguridad limitada. El profesional aplica procedimientos que consisten principalmente en la realización de indagaciones ante la Administración y, en su caso, ante otros dentro de la entidad y en la aplicación de procedimientos analíticos y evalúa la evidencia obtenida.

Los procedimientos aplicados en una revisión son sustancialmente menores a los que se aplican en una auditoría realizada de acuerdo con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Chile. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría sobre estos estados financieros.

### Conclusión

Basados en nuestra revisión, no ha llegado a nuestro conocimiento ningún asunto que nos lleve a considerar que los estados financieros adjuntos no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con las disposiciones relativas a la preparación y presentación de información financiera de la Sección Z del contrato.

### Base contable y restricción a la distribución y a la utilización

Sin que ello tenga efecto sobre nuestra conclusión, llamamos la atención sobre la Nota X de los estados financieros, en la que se describe la base contable. Los estados financieros han sido preparados para permitir a la sociedad ABC cumplir las disposiciones de preparación y presentación de información financiera del contrato anteriormente mencionado. En consecuencia, los estados financieros pueden no ser apropiados para otra finalidad. Nuestro informe se dirige únicamente a las sociedades ABC y DEF, y no deberá ser distribuido ni utilizado por partes distintas de las sociedades ABC y DEF.

[Firma del profesional]

<sup>13</sup> U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

[Fecha del informe del profesional]

[Dirección del profesional]

## Ejemplo 7

Las circunstancias son, entre otras:

- **Revisión de un estado de cobros y pagos en dinero en efectivo**
- **El estado financiero ha sido preparado por la Administración de la entidad, de acuerdo con el criterio contable de caja con el fin de responder a la solicitud de información sobre flujos de efectivo realizada por un acreedor. La base contable aplicada para preparar el estado financiero ha sido acordada entre la entidad y el acreedor.**
- **El marco de preparación y presentación de información financiera aplicable es un marco de presentación razonable diseñado con el fin de satisfacer las necesidades de información financiera de determinados usuarios.**
- **El profesional ha determinado que es adecuado utilizar la frase “presenta razonablemente, en todos los aspectos materiales”, en su conclusión.**
- **Los términos del trabajo de revisión reflejan la descripción de la responsabilidad de la Administración que recoge el apartado 30(b) de esta NTR, en relación con el estado financiero.**
- **No se restringen la distribución o la utilización del informe del profesional.**

## INFORME DE REVISIÓN DEL PROFESIONAL INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Hemos revisado el estado de cobros y de pagos en efectivo adjunto de la sociedad ABC, correspondiente al año terminado al 31 de diciembre de 20X1, y la(s) nota(s) al estado de cobros y de pagos, incluyendo información de las políticas contables materiales (denominados conjuntamente “el estado financiero”). El estado financiero ha sido preparado por la Administración de la sociedad ABC utilizando la base contable de caja que se describe en la Nota X.

### Responsabilidad de la Administración<sup>14</sup> por el estado financiero

La Administración es responsable de la preparación y presentación razonable de este estado financiero de acuerdo con la base contable de caja que se describe en la Nota X, y por el control interno que la Administración considere necesario para permitir la preparación del estado financiero exento de representación incorrecta material, debido a fraude o error.

### Responsabilidad del profesional

Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión sobre el estado financiero adjunto. Hemos realizado nuestra revisión de acuerdo con la Norma de Trabajos de Revisión (NTR) 2400 *Trabajos de revisión de estados financieros históricos*. La NTR 2400 requiere que concluyamos sobre si ha llegado a nuestro conocimiento algún asunto que nos lleve a considerar que el estado financiero no ha sido preparado, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable. Esta norma también requiere que cumplamos los requerimientos de ética aplicables.

Una revisión de estados financieros de acuerdo con la NTR 2400 es un trabajo de seguridad limitada. El profesional aplica procedimientos que consisten principalmente en la realización de indagaciones ante la Administración y, en su caso, ante otros dentro de la entidad y en la aplicación de procedimientos analíticos y evalúa la evidencia obtenida.

Los procedimientos aplicados en una revisión son sustancialmente menores a los que se aplican en una auditoría realizada de acuerdo con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Chile. En consecuencia, no expresamos una conclusión sobre este estado financiero.

### Conclusión

Basados en nuestra revisión, no ha llegado a nuestro conocimiento ningún asunto que nos lleve a considerar que el estado financiero adjunto no presenta razonablemente, en todos los aspectos materiales, (o *no expresa la imagen fiel de*) los cobros y pagos en efectivo de la sociedad ABC para el año terminado el 31 de diciembre de 20X1, de acuerdo con el criterio contable de caja que se describe en la Nota X.

<sup>14</sup> U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

**Base contable**

Sin que ello tenga efecto sobre nuestra conclusión, llamamos la atención sobre la Nota X del estado financiero, en la que se describe la base contable. El estado financiero ha sido preparado con el fin de proporcionar información al Acreedor XYZ. En consecuencia, el estado financiero puede no ser apropiado para otra finalidad.

[Firma del profesional]

[Fecha del informe del profesional]

[Dirección del profesional]