



ESCUELA DE AUDITORÍA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS

UNIVERSIDAD DE VALPARAÍSO

**“ANÁLISIS DE LA RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR EN UNA
AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS DE UN GRUPO Y DEL
DICTAMEN EMITIDO, TENIENDO EN CUENTA LAS DIFERENCIAS QUE
PODRÍAN SURGIR ENTRE LA NORMATIVA NACIONAL (NAGA 63) Y LA
NORMATIVA INTERNACIONAL (NIA).”**

**TESIS PARA OPTAR AL TÍTULO DE CONTADOR PÚBLICO AUDITOR Y AL GRADO
DE LICENCIADO EN SISTEMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA Y CONTROL DE
GESTIÓN**

TESISTA: MARÍA ALEJANDRA GALLARDO ARAYA

PROFESOR GUÍA: PATRICIO GUILLERMO REBOLLEDO SÁNCHEZ

VALPARAÍSO 2014

AGRADECIMIENTOS Y DEDICATORIA.

Quisiera agradecer a mi familia por su apoyo y cariño; a mis amigos por su entretención y alegría; a las personas que ya no están conmigo pero que fueron un gran apoyo en mi vida; y a la Universidad de Valparaíso con sus profesores y personal en general.

Le agradezco especialmente a mi padre por haberme apoyado incondicionalmente, no solo en este proceso, si no a lo largo de toda mi vida; por su amor incondicional, sus valores, cuidados y enseñanzas; por tener siempre fe en mí y anteponer mi seguridad, salud y necesidades ante las suyas; agradezco la disposición y entusiasmo de enseñarme cada día algo nuevo.

A mi madre, por su amor, apoyo y alegría; por saber sacar una sonrisa de mi rostro cuando las circunstancias son adversas, y por enseñarme a actuar con humildad cuando las circunstancias son favorables. Le agradezco su dulzura y suavidad, y el enseñarme a ver lo bueno en las personas y en la vida, agradezco también sus constantes regalones y caricias.

A mi abuelita Figueroa, por ser el ángel que guía mi camino, por haberme cuidado tantos años y amado hasta el último momento.

El presente trabajo de tesis se lo dedico a mi padre Juan Gilberto Gallardo Figueroa, a mi madre María Elena Araya Pangui, y a María Violeta Figueroa Muñoz.

María Alejandra Gallardo Araya

TABLA DE CONTENIDO

| | |
|---|-----------|
| RESUMEN | 6 |
| CAPÍTULO I: MARCO TEÓRICO | 7 |
| 1.- ANTECEDENTES GENERALES | 7 |
| 1.1.- Clarity Project..... | 7 |
| 1.2.- Aplicación Nacional | 9 |
| 2.- CONCEPTOS | 10 |
| 2.1.- Conceptos referentes a la Auditoría | 10 |
| 2.1.1.- Concepto de Auditoría..... | 10 |
| 2.1.2.- Concepto de Auditoría de Estados Financieros..... | 12 |
| 2.1.3.- Propósito de la auditoría | 13 |
| 2.2.- Conceptos sobre el rol del auditor, y las firmas de auditoría externa | 13 |
| 2.2.1.- Rol del auditor de acuerdo a la normativa nacional (NAGA 63)..... | 13 |
| 2.2.2.- Rol del auditor a nivel social..... | 14 |
| 2.2.3.- Firmas de Auditoría Externa..... | 15 |
| 2.2.4.- Código de ética | 18 |
| 3.- NORMAS DE AUDITORÍA | 20 |
| 3.1.- Normas de Auditoría en Chile: NAGA 63..... | 20 |
| 3.2.- Normas Internacionales de Auditoría (NIA)..... | 24 |
| 4.- Auditoría de los Estados Financieros de un Grupo (Incluyendo el trabajo de los auditores de los componentes) | 26 |
| 4.1.- NAGA 63, Sección 600. Auditoría de los Estados Financieros de un Grupo (Incluyendo el Trabajo de los Auditores de los Componentes) | 27 |
| 4.1.1.- Responsabilidad del Socio. | 32 |
| 4.1.2.- Requerimientos establecidos en la norma..... | 33 |
| 4.1.3.- Requerimientos adicionales, para cuando se asume responsabilidad..... | 41 |
| 4.2.- NIA 600. Auditoría de estados financieros de grupo (incluido el trabajo de los auditores de componentes) | 48 |
| 4.2.1.- Responsabilidad individual vs. Responsabilidad dividida. | 50 |
| 4.2.2.- Identificar los componentes..... | 51 |
| 4.2.3.- Determinar la materialidad de los componentes para efectos de consolidación..... | 52 |

| | |
|---|-----------|
| 4.2.4.- Auditor del componente. | 52 |
| 4.3.- Informe de Auditoría emitido para una auditoría de estados financieros de un grupo. | 55 |
| 4.3.1.- Informe de Auditoría para auditoría de EEFF de grupos, según NAGA 63. | 56 |
| 4.3.2.- Informe de Auditoría para auditoría de EEFF de grupos, según NIA. | 60 |
| CAPÍTULO II: ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN. | 62 |
| PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA..... | 62 |
| OBJETIVOS GENERALES Y ESPECÍFICOS. | 64 |
| Objetivo general: | 64 |
| Objetivos específicos: | 64 |
| METODOLOGÍA | 65 |
| Etapa 1: Recopilación de información. | 65 |
| Etapa 2: Sistematización de la investigación. | 65 |
| Etapa 3: Diseño de instrumento de observación. | 65 |
| Etapa 4: Elección del sujeto de investigación. | 66 |
| Etapa 5: Aplicación de la técnica de recogida de datos. | 66 |
| Etapa 6: Criterios de Calidad..... | 66 |
| Etapa 7: Tabulación de Resultados. | 67 |
| Etapa 8: Análisis de Resultados. | 68 |
| Etapa 9: Discusión de resultados. | 68 |
| Etapa 10: Conclusiones. | 68 |
| CAPÍTULO III: ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN RECOGIDA. | 69 |
| CAPÍTULO IV: DISCUSIÓN DE RESULTADOS Y CONCLUSIONES..... | 79 |
| DISCUSIÓN DE RESULTADOS. | 79 |
| CONCLUSIONES..... | 85 |
| BIBLIOGRAFÍA | 87 |
| ANEXOS..... | 88 |
| ANEXO 1: CÓMO SE CUMPLIRÁN LOS OBJETIVOS ESPECÍFICOS..... | 88 |
| ANEXO 2: MAPA CONCEPTUAL DEL MARCO TEÓRICO. | 90 |
| ANEXO 3: FIRMAS DE AUDITORÍA EXTERNA INSCRITAS EN LA SVS..... | 91 |
| ANEXO 4: CATEGORIZACIONES Y CANTIDAD DE NORMAS | 93 |
| ANEXO 5: NAGAS QUE NO EXISTEN EN LAS NIAS. | 94 |
| ANEXO 6: NAGAS CLASIFICADAS POR SECCIÓN O SERIE..... | 95 |

| | |
|--|------------|
| ANEXO 7: NIAS CLASIFICADAS POR SECCIÓN O SERIE..... | 99 |
| ANEXO 8: EJEMPLOS ILUSTRATIVOS DE UN INFORME DE AUDITORÍA SOBRE LOS EEFF DE UN GRUPO. | 102 |
| 8.1.- Ejemplo de acuerdo a NAGA 63. | 102 |
| 8.2.- Ejemplo de acuerdo a NIA..... | 106 |
| ANEXO 9: CUADROS COMPARATIVOS, REFERENTES AL DICTAMEN DE AUDITORÍA NACIONAL. | 109 |
| 9.1. Cuadro comparativo nivel nacional..... | 110 |
| 9.2. Cuadro comparativo nivel internacional..... | 130 |
| 9.2. Cuadro comparativo de las diferencias normativas. | 131 |
| ANEXO 10: ENTREVISTAS..... | 132 |
| 10.1. Entrevista Carlos Vergara Lasnibat. | 137 |
| 10.2. Entrevista Juan Araya Contreras..... | 144 |
| 10.3. Entrevista Miguel Ossandón L..... | 151 |
| ANEXO 11: INFORMES..... | 154 |
| Anexo 11.1: Informe de Auditoría bajo NIA, de la empresa Walmart en México, donde se utilizan las NIAS como normativa de auditoría..... | 154 |

RESUMEN.

Durante los años recientes se ha concientizado en la necesidad de disponer de informes de auditoría comparables para distintos territorios a nivel mundial, y como resultado se han dispuesto normas de auditoría más clarificadas. El IAASB emitió las nuevas normas de auditoría para la profesión, emitiendo las NIAS vigentes, las cuales fueron acogidas por el Colegio de Contadores de Chile A.G. efectuando una adaptación normativa. Al tratarse de una adaptación normativa y no de una adopción, se presume existirán diferencias, con esa idea parte la presente investigación, enfocando esa diferencia al tema de la auditoría de estados financieros de un grupo.

La auditoría de estados financieros de un grupo es un tema a tener en consideración a la hora de evaluar las diferencias que pudiesen surgir entre la normativa nacional con la internacional, el objetivo general de la presente investigación es analizar la responsabilidad del auditor en una auditoría de estados financieros de un grupo y el dictamen emitido, teniendo en cuenta las diferencias que podrían surgir entre la normativa nacional (NAGA 63) y la normativa internacional (NIA), y los objetivos específicos son describir la normativa (nacional e internacional) referente a la auditoría de estados financieros de un grupo, y en el dictamen emitido, describir las normativas anteriormente expuestas en relación al mismo tema, y finalmente explicar dichas diferencias cumpliendo así con el objetivo de la investigación.

Los resultados observados en esta investigación fueron poder determinar las diferencias de enfoques normativos que surgen al comparar la auditoría de estados financieros de un grupo y el dictamen emitido, aplicando por un lado la normativa nacional, y por el otro la normativa internacional, determinando así que para el ámbito nacional está permitida la división de responsabilidad, mientras que para el ámbito internacional no. Con respecto al dictamen emitido, bajo criterio NAGA 63, en el caso que se opte por no asumir responsabilidad, se debe hacer referencia al informe del auditor del componente que no fue auditado, en cambio, bajo criterio NIA no da la opción de hacer referencia al trabajo y por ende informe de otro auditor.

CAPÍTULO I: MARCO TEÓRICO.

1.- ANTECEDENTES GENERALES

Para lograr una visión clara del tema en estudio de la presente tesis, es necesario ahondar en los conceptos que van a sustentar la teoría de la investigación. El tema en estudio va orientado a analizar la responsabilidad del auditor en la auditoría de los estados financieros de un grupo y, el dictamen de auditoría emitido, teniendo en cuenta las diferencias que podrían surgir entre la normativa nacional (NAGA 63) y la normativa internacional (NIA), pero para cumplir con este objetivo es necesario partir con los temas bases referente a la situación a nivel mundial de las normas de auditoría, la situación a nivel nacional, y definir los conceptos básicos referentes a la materia en estudio. Para lograr un mejor entendimiento de las normativas de auditoría se explicarán a grandes rasgos los contenidos y alcances tanto de las secciones de las NAGA 63 como de las NIAs, para finalmente analizar el tema en sí, la responsabilidad del auditor de una auditoría de los estados financieros de un grupo, y el dictamen emitido, desde las perspectivas de las enunciadas normativas de auditoría.

1.1.- Clarity Project

El IAASB, en su labor permanente de revisión, actualización e innovación de sus pronunciamientos técnicos, reconoció que las normas tienen que ser comprensibles, claras y capaces de utilizarse constantemente para realzar la calidad y uniformidad de la práctica por todo el mundo. En el año 2004, el IAASB comenzó un programa comprensivo para realzar la claridad de sus Normas de Auditoría NIAs (ISAs por sus siglas en inglés). Este programa implicó el uso de nuevas convenciones para esbozar todas las NIAs, como parte de una revisión sustancial, que comprendió un cambio de redacción (la cual se reformuló), y una revisión de contenido con cambios sustanciales, lo que resultó con la emisión de las nuevas NIAs que reflejan las recientes convenciones y los asuntos de claridad aceptados.

Con este proyecto el IAASB liderado inicialmente por John Kellas predecesor del actual director del IAASB el profesor Arnold Schilder, pretende garantizar que las Normas Internacionales de Auditoría se presenten en un formato entendible con un alto grado de consistencia para ser utilizado por profesionales de todo el mundo. El Clarity Project inició porque el estilo de redacción de las NIAs era considerado un impedimento para la

adopción de éstas en algunos países, y finalizó con el convencimiento de que se emitieron todos los pronunciamientos técnicos con un diseño que permite un mejor entendimiento e implementación en la mayoría de los países, y también facilita su traducción a otros idiomas. (Cárdenas, C. 2012).

Los objetivos generales del proyecto se centraron en establecer lineamientos que permitan al auditor con respecto al tema de cada norma, distinguir claramente los requerimientos en las guías para su aplicación, evitar ambigüedad mediante la eliminación de descripción en tiempo presente de acciones del auditor, utilizar un lenguaje más imperativo, y otras mejoras de estructura para originar un entendimiento más claro de dichos estándares internacionales.

Los objetivos específicos fueron:

- a) Uniformar la estructura en la redacción de cada NIA fijando los objetivos de cada una y las obligaciones del auditor;
- b) mejorar su comprensibilidad;
- c) unificar ciertos términos enfatizando el carácter obligatorio de su cumplimiento;
- d) eliminar redacciones ambiguas; e
- e) introducirle cambios sustanciales a aproximadamente la mitad de las NIAs mediante un proceso denominado revisión.

Las principales mejoras del proyecto fueron:

- a) La clara exposición de los objetivos en cada una de las NIAs;
- b) cada requisito es introducido por la frase “el auditor deberá”;
- c) mejora la legibilidad y comprensión de la estructura de las normas;
- d) mejoras adicionales a la redacción; y
- e) consideraciones específicas para entidades pequeñas, medianas y también para aquellas pertenecientes al sector público. (Cárdenas, C. 2012).

En resumen las razones principales de la creación del Clarity Project fueron:

- Poder identificar los objetivos generales del auditor cuando realiza una auditoría, de acuerdo con las NIAs, estableciendo objetivos específicos en cada una de las NIAs y una obligación para el auditor en relación con estos objetivos;

- aclarar las obligaciones impuestas a los auditores por los requerimientos de las NIAs y el lenguaje utilizado para comunicar estos requerimientos; y
- eliminar la ambigüedad sobre los requerimientos que el auditor debe cumplir.

El Clarity Project fue implementado con vigencia de 15 de diciembre del 2009, mediante la liberación de 36 NIAs. La adaptación de las NIAs en Chile significó la emisión de la NAGA 63 por el Colegio de Contadores Público de Chile que consta de 46 publicaciones liberadas en el 2012, con vigencia para los estados financieros finalizados el o después del 31 de diciembre de 2012, permitiendo su aplicación anticipada.

1.2.- Aplicación Nacional

Muchos territorios han adoptado las NIAs clarificadas como la línea base para el desarrollo de todas sus auditorías, la aplicabilidad en Chile implicó una adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) como la base para la elaboración de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGAs), dicha adaptación estuvo a cargo del Colegio de Contadores de Chile Asociación Gremial, institución facultada para establecer normas profesionales en Chile, específicamente por la Comisión de Auditoría a quien se le encargó que como consecuencia del antes mencionado “Clarity Project” (Proyecto Claridad) propusiera las normas profesionales y pronunciamientos técnicos que considerara apropiadas, para su aprobación y promulgación, por parte del Consejo Nacional de Contadores. Una vez promulgada esta normativa profesional, es de obligatoria aplicación en Chile, para toda la profesión. (pwc, 2012).

La adaptación normativa en Chile tuvo como consecuencia la emisión de las nuevas Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas la cual se denominó NAGA 63, la cual es más rígida que las anteriores, por lo que es necesario divulgar a las organizaciones auditadas que los auditores estarán emitiendo un tipo de informe con una estructura diferente y solicitando requerimientos diferentes no solicitados con anterioridad.

La Comisión de Auditoría en Chile, durante el año 2010, inició el proceso de traducción, revisión, aprobación y emisión de las normas profesionales de auditoría y de atestiguación correspondiente. Estas Normas fueron aprobadas por el Consejo Nacional del Colegio de Contadores de Chile, el 15 de marzo del 2012 y entrarán en vigencia para las auditorías

de estados financieros para los períodos terminados el o con posterioridad al 31 de diciembre de 2012.

2.- CONCEPTOS

Para lograr un mejor entendimiento de toda la materia que será analizada posteriormente, se deben establecer ciertos conceptos básicos, los cuales serán: concepto de Auditoría, rol del auditor, y firmas de auditoría externa.

2.1.- Conceptos referentes a la Auditoría

2.1.1.- Concepto de Auditoría

Diversos autores y asociaciones contables a nivel mundial han propuesto distintas definiciones con respecto a la Auditoría, pero en esta investigación se analizarán dos, por un lado está el autor Alvin Arens quien dice que:

“Una auditoria es la recopilación y evaluación de datos sobre información cuantificable de una entidad económica para determinar e informar sobre el grado de correspondencia entre la información y los criterios establecidos. La auditoría debe ser realizada por una persona competente e independiente”. (Arens, Loebbecke 2001, p. 1)

Y por otro lado está el libro de auditoría Montgomery que hace una definición citando lo que apareció en el año 1973 en la publicación “A Statement of Basic Auditing Concepts” (Comité de conceptos básicos de Auditoría), de la Asociación Norteamericana de Contabilidad, la cual dice que:

“La auditoría es el proceso sistemático de obtener y evaluar objetivamente la evidencia acerca de las afirmaciones relacionadas con actos y acontecimientos económicos, a fin de evaluar las declaraciones a la luz de los criterios establecidos y comunicar el resultado a las partes interesadas.” (Defliese, Jaenicke, Sullivan, Gnospeluis 2001, p.37)

Con respecto a esta última definición se pueden analizar y descomponer los distintos conceptos que entrega:

1. “Proceso sistemático”, comprende una serie de pasos o procedimientos lógicos, estructurados y organizados;
2. “obtener y evaluar objetivamente evidencia”, significa examinar las bases para las declaraciones y evaluar los resultados juiciosamente sin prejuicios o desviaciones a favor o en contra de la persona (o entidad) que hace las declaraciones;

3. “las afirmaciones”, incluyen información contenida en Estados Financieros, reportes internos de operación y declaraciones de impuestos;
4. “declaraciones”, acerca de acciones económicas o eventos son los comentarios hechos por la persona (o entidad), comprenden la esencia de la auditoría, la opinión;
5. “criterios establecidos”, son los estándares contra los cuales se juzgan las afirmaciones o representaciones. Los criterios podrán constituir reglas prescritas por los cuerpos legislativos, presupuestos y/o normas o principios de contabilidad vigentes;
6. “comunicación de resultados”, se realiza mediante un informe escrito que indique el grado de correspondencia entre las declaraciones y los criterios establecidos, entregando la opinión del auditor; y
7. “usuarios o partes interesadas”, son las personas que utilizan los hallazgos del auditor; en el entorno de negocios se incluye a los accionistas, administradores, acreedores, dependencias gubernamentales, trabajadores y público en general.

Ambas definiciones concuerdan con varios conceptos, sin embargo la primera definición dice *“la auditoría debe ser realizada por una persona competente e independiente”*, en la cual es pertinente ahondar, ya que señala por un lado una responsabilidad de ser competente, la cual se encuentra contenida en la sección 102 “Prólogo a la codificación de normas de auditoría, principios subyacentes a una auditoría efectuada de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas” de la NAGA 63, párrafo 3, en donde se especifica que:

“Los auditores son responsables por tener:

- (a) Apropriadas competencias y habilidades para efectuar una auditoría;*
- (b) cumplir con los requerimientos éticos pertinentes; y*
- (c) mantener el escepticismo profesional y ejercitar el juicio profesional, durante toda la planificación de y al efectuar una auditoría.”*

Y por otro lado se hace referencia a un requerimiento ético, el cual se trata en la sección AUD 200 “Objetivos generales del auditor independiente y efectuar una auditoría de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas” párrafo 15, de la NAGA 63 con respecto a la independencia del auditor, la cual dice:

“El auditor debe ser independiente de la entidad cuando efectúe un trabajo de acuerdo con las NAGAs, a menos que:

- (a) Las NAGAs indiquen lo contrario; o*
- (b) la ley o regulación requieran que el auditor acepte el trabajo e informe sobre los estados financieros.*

Cuando el auditor no es independiente y ninguna de las letras (a) o (b) son aplicables, el auditor está impedido de informar de acuerdo a las NAGAs. El auditor debiera cumplir con los requerimientos éticos pertinentes relacionados con trabajos de auditoría de estados financieros.”

Con todos los conceptos analizados y desglosados se puede tener una noción clara y completa de lo que implica una auditoría.

2.1.2.- Concepto de Auditoría de Estados Financieros

Consiste en la revisión de los Estados Financieros de una entidad, en base a pruebas selectivas, cuyo objetivo consiste en emitir una opinión en base a la razonabilidad de los EEEF, adecuación a las NIIF, y uniformidad o consistencia con el ejercicio anterior. Se lleva a cabo una auditoría de estados financieros para determinar si el conjunto de los estados financieros (estado de situación financiera, estado integral de resultados, estado de cambios en el patrimonio neto, estado de flujo de efectivo y notas explicativas) se presentan de acuerdo con los criterios especificados. Por lo general estos criterios o principios son los de contabilidad generalmente aceptados, o las Normas Internacionales de Información Financiera que de acuerdo a la NIC 1 comprenden: Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF); Normas Internacionales de Contabilidad (NIC); e interpretaciones desarrolladas por el Comité de Interpretación de las Normas Internacionales de Información financiera (CINIIF), o por el anterior denominadas “Standing Interpretations Committee” (SIC). (Arens, Loebbecke 2001, p. 1)

Según Arens, el supuesto tras una auditoría de estados financieros es que los utilizarán diferentes grupos para diferentes propósitos. Por lo tanto, es más eficiente hacer que un auditor realice una auditoría y saque conclusiones en las que puedan confiar todos los usuarios, en lugar de que cada usuario realice su propia auditoría.

Para efectuar una auditoría, se debe emitir una opinión acerca de la razonabilidad de los estados financieros, y para expresar dicha opinión la Sección 102 (anteriormente

mencionada) de la NAGA 63, dice que el auditor obtiene una seguridad razonable respecto a si los estados financieros, tomados como un todo, están exentos de representaciones incorrectas significativas, ya sea debido a fraude o error. El auditor obtiene una seguridad razonable por medio de la planificación del trabajo, determinando los niveles de importancia relativa, identificando y evaluando los riesgos, y obteniendo suficiente y competente evidencia de auditoría. El auditor no puede obtener una seguridad absoluta respecto a si los estados financieros están exentos de representaciones incorrectas significativas debido a:

- limitaciones inherentes que surgen de la naturaleza del proceso de preparación y presentación de información financiera;
- la naturaleza de los procedimientos de auditoría; y
- la necesidad que una auditoría sea efectuada dentro de un periodo razonable de tiempo y poder lograr un equilibrio entre beneficio y costo.

Basado en la evaluación de la evidencia de auditoría obtenida, el auditor expresa su opinión en un informe escrito, de acuerdo con los hallazgos obtenidos, o bien indica que no se puede expresar una opinión.

2.1.3.- Propósito de la auditoría

Según la NAGA 63, en su Sección 200 (mencionada anteriormente) define el propósito de la auditoría con el fin de proporcionar a los usuarios de estados financieros una opinión por parte del auditor respecto de si los estados financieros están presentados razonablemente, en todos los aspectos significativos, de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable. Una opinión del auditor aumenta el grado de confianza que pueden asignarle quienes serán los usuarios de los estados financieros, a quienes éstos van dirigidos.

2.2.- Conceptos sobre el rol del auditor, y las firmas de auditoría externa.

2.2.1.- Rol del auditor de acuerdo a la normativa nacional (NAGA 63).

Dentro del rol del auditor se puede señalar la responsabilidad que éste tiene, en la ejecución de una auditoría de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, de obtener suficiente y competente evidencia de auditoría para proporcionar una base razonable para expresar una opinión sobre los estados financieros de la

entidad. Para cumplir con su responsabilidad como se mencionó anteriormente el auditor debe mantener una independencia hacia la entidad.

La presente investigación se enfoca en el trabajo del auditor externo, pero también se debe definir para efectos de aprendizaje y para comparabilidad de funciones el rol del auditor interno. En la Sección 610 de la NAGA 63 “Consideración del auditor de la función de auditoría interna en una auditoría de estados financieros”, se señala que el auditor considera varios factores para determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría a ser efectuados en una auditoría de los estados financieros de una entidad. Uno de los factores que se considera es la existencia de la función de la auditoría interna, por ende en dicha sección se le proporcionan guías al auditor para considerar el trabajo de los auditores internos.

También cabe mencionar para efectos comparativos el rol del auditor interno, ya que éstos son responsables de proporcionar análisis, evaluaciones, seguridad, recomendaciones y otro tipo de información, a la administración y a los encargados del gobierno corporativo de la entidad. Para cumplir con su responsabilidad los auditores internos mantienen su objetividad respecto a la actividad que se está auditando.

Con respecto a la auditoría interna y a los auditores internos, el auditor externo de acuerdo a la Sección 610 anteriormente mencionada, debe obtener un entendimiento de la función de la auditoría interna, evaluar la competencia y objetividad de los auditores internos, establecer el efecto de los auditores internos sobre la auditoría, y evaluar y probar la efectividad del trabajo de éstos.

2.2.2.- Rol del auditor a nivel social.

Hoy en día el profesional Contador Público Auditor necesita un perfil más enfocado a la responsabilidad social empresarial, dado que la auditoría es el centro de sus servicios en los procesos administrativos y de información contable, constituye un apoyo a la gestión empresarial, contribuyendo a mejorar la eficiencia y la eficacia, aportando credibilidad y confianza para el análisis de terceros.

La Responsabilidad Social Empresarial se define como la contribución activa y voluntaria al mejoramiento social, económico y ambiental por parte de las empresas, generalmente con el objetivo de mejorar su situación competitiva, valorativa y su valor agregado. El auditor tiene las facultades de darle un valor agregado a la empresa a través de su auditoría, el cual se puede traducir también a un nivel social con la transparencia de

resultados, para que no sólo la empresa pueda crecer a través de su responsabilidad social comprometida sino que también la sociedad en general. (Prohumana, 2010).

Los autores Montilla y Herrera señalan que la auditoría como requerimiento que brinda confianza a la sociedad, se debe contextualizar en los movimientos actuales de internacionalización y globalización, no sólo de la economía sino también de la cultura. Las organizaciones dejan de estar insertas en el conjunto local, regional, nacional e internacional para empezar a ser parte del patrimonio global. Es deber de la auditoría colocar el tono de actualización y optimización en las organizaciones preparándolas para los desafíos de esta era, en donde el *know how* (*saber cómo*) es el activo más valioso (Montilla y Herrera, 2005).

A modo de ejemplo del contexto local, en la Escuela de Auditoría de la Universidad de Valparaíso se establece para sus egresados que el rol del auditor va orientado a los procesos de la toma de decisiones como en la formulación de estrategias adecuadas al entorno. Las habilidades de los egresados de Auditoría de la Universidad de Valparaíso se despliegan en todas las etapas del proceso administrativo, desde la óptica de los sistemas de información financieros y, bajo este contexto, les permite responder con una sólida base disciplinaria a las necesidades del entorno de hoy. Cabe mencionar lo anterior, ya que se hace énfasis en el entorno, por ende un auditor no sólo tiene su trabajo, sino que también tiene su aporte al sistema social en el que está inmerso. Con estos dos elementos: la responsabilidad social, y la concienciación del entorno que rodea a la empresa, se pueden lograr buenos resultados para todos los usuarios, tomando como base que las recomendaciones emitidas en la opinión del auditor estén hechas con un juicio ético y competente.

2.2.3.- Firmas de Auditoría Externa

Aunque muchas veces no se ven, su labor es fundamental para mantener el equilibrio y la credibilidad de los mercados. Las auditoras independientes son las encargadas de hacer una revisión y estudio de los estados financieros de las empresas y certificar que todo eso se encuentra en orden.

Los servicios que prestan las empresas auditoras se pueden dividir generalmente en dos: la auditoría propiamente tal y la consultoría; la primera puede ser auditoría financiera, tributaria, de control interno y auditoría de cumplimiento legal en materias del medio

ambiente, entre otras; y la segunda lo que respecta a consultoría, los servicios pueden ser diversos, entre los cuales se puede encontrar la asesoría legal, tributaria, la externalización de procesos, como es el pago de remuneraciones, ayudar a mejorar los gobiernos corporativos, capacitar en normas internacionales de información financiera (IFRS), asesorías en temas de sustentabilidad e investigación de fraudes. El campo es diverso y depende de las necesidades de las compañías.

En cuanto al rol que deben cumplir las empresas auditoras en Chile, se trata principalmente de avalar los estados financieros que las empresas proporcionan, en otras palabras ser ministros de fe ante la opinión pública y el mercado en general. En Chile, al igual que en el mundo, el rol de las empresas auditoras es fundamental para el desarrollo de los mercados. La confianza en las empresas se basa en la buena fe de las mismas, la cual es respaldada por medio de la opinión entregada en el informe de auditoría. En el momento que el informe confirma que no existen salvedades, respecto a la información presentada por la empresa, se está diciendo que los usuarios en general pueden confiar en la misma, tanto para invertir como para trabajar, prestar un servicio o incluso ser cliente de ésta. (Abarca, 2011).

La credibilidad en el trabajo realizado por las empresas auditoras permite el normal funcionamiento del mercado de capitales y con ello ser un aporte al desarrollo de la economía del país. Si no hay credibilidad en el informe entregado por la firma auditora, entonces tampoco habrá confianza en las empresas y con ello habrá un estancamiento en el nivel de inversión, lo que finalmente provocaría un impacto económico negativo.

Hoy en día las empresas reguladas y/o supervisadas por la SVS tienen la obligación legal de contar con sus estados financieros auditados, lo cual permite que las empresas desarrollen sus funciones normalmente en lo que se refiere al mercado de capitales. (Abarca, 2011).

Por otro lado, hay un sinnúmero de PYMES que, sin estar obligadas a hacerlo, anualmente contratan los servicios de auditores externos para validar la información financiera que poseen, y los procedimientos efectuados; esto les da una mayor credibilidad para optar a financiamiento, participar de proyectos y/o hacer alianzas con otras empresas. (Abarca, 2011).

En el año 2010 entró en vigencia en Chile la Ley 20.382 que “introduce perfeccionamientos a la normativa que regula los gobiernos corporativos en las empresas”, en donde se incluyó un título específico referido a las empresas de auditoría externa, en donde se incorporan varias exigencias que este tipo de empresas debe cumplir, entre ellas destaca la creación de un registro de empresas de auditoría externa ante la SVS. Si bien antes de la ley los auditores externos se registraban ante este organismo, las exigencias para pertenecer al nuevo registro son mayores, por lo cual de más de 600 empresas y profesionales registrados en la SVS a la fecha sólo 57 empresas han podido incorporarse al nuevo registro. (Abarca, 2011). (Anexo 3).

Existen estudios que avalan que, en general, las grandes empresas emisoras de valores prefieren contar con los servicios de las principales firmas auditoras de cada país. Lo anterior se constata en el mercado de la auditoría externa en Chile, el cual está concentrado en las llamadas Big Four o Cuatro Grandes, las que son Deloitte, PricewaterhouseCooper, Ernst & Young (EY), y KPMG. En ellas se encuentra más del 70% de los servicios de auditoría externa de empresas reguladas por la SVS. (Abarca, 2011).

Dentro de las firmas de auditoría trabajan grupos multidisciplinarios, generalmente contadores auditores, ingenieros comerciales y abogados, que aportan una mirada integradora.

Las empresas contratan servicios de auditoría de control interno y/o riesgos, ya que de esta manera pueden identificar factores críticos que impiden el normal y eficiente funcionamiento de sus procesos. Esta contratación también permite evaluar la duplicidad de funciones y posibles desvíos en los inventarios y en el disponible, en síntesis esta contratación ayuda a potenciar y aumentar los controles internos, por ende tiene directa relación con la auditoría interna, en donde la auditoría interna representa un aporte en la gestión diaria de la empresa, ya que permite detectar y prevenir malas prácticas al interior de las organizaciones. De hecho, de acuerdo con un estudio realizado por KPMG en 2009, los fraudes son principalmente detectados por controles internos de la empresa (26%), en tanto que la auditoría externa solo detectó el 2% de los casos estudiados por esta firma. (Abarca, 2011).

2.2.4.- Código de ética

El Código de Ética del Colegio de Contadores de Chile fue aprobado por el Consejo Nacional del Colegio de Contadores de Chile A.G. en sesión ordinaria N 04/2005 de fecha 21 de junio de 2005, y su artículo 1º, indica lo siguiente:

“El Colegio de Contadores de Chile, ha elaborado este Código de Ética que se complementará con el Código de Ética de IFAC y sus anexos y sus normas y principios deberán ser seguidos en la práctica nacional.” Como consecuencia, en este punto se incluye el Código de Ética de la IFAC, vigente desde el 1 de enero del 2011, cuyas directrices deben ser seguidas por todos los países miembros de la IFAC, en el cual Chile es un país miembro.

Dentro de los principios fundamentales para el profesional de la contabilidad se cumplirá lo siguiente:

1. Integridad, ser franco y honesto en todas las relaciones profesionales y empresariales;
2. Objetividad, no permitir que prejuicios, conflictos de intereses o influencia indebida de terceros prevalezcan sobre los juicios profesionales o empresariales;
3. Competencia y diligencia profesionales, mantener el conocimiento y la aptitud profesionales al nivel necesario para asegurar que el cliente o la entidad para la que trabaja reciben servicios profesionales competentes basados en los últimos avances de la práctica, de la legislación y de las técnicas y actuar con diligencia y de conformidad con las normas técnicas y profesionales aplicables;
4. Confidencialidad, respetar la confidencialidad de la información obtenida como resultado de relaciones profesionales y empresariales; y
5. Comportamiento profesional, cumplir las disposiciones legales y reglamentarias aplicables y evitar cualquier actuación que pueda desacreditar la profesión.

El Código de Ética proporciona un marco conceptual que se aplicará con el fin de:

1. Identificar amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales (las amenazas pueden ser de interés propio, de auto revisión, de abogacía, de familiaridad, de intimidación, entre otras);
2. Evaluar la importancia de las amenazas que se han identificado, y

3. Cuando sea necesario, aplicar salvaguardas (actuaciones u otras medidas que pueden eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable).

En el año 2011 se hizo la primera versión oficial de las Normas Internacionales de Auditoría en donde se mencionaba que el español o castellano es la segunda lengua más hablada en el mundo después del Chino Mandarín, a diferencia de este último el castellano está extendido a lo largo de diferentes países, por ese motivo este idioma tiene una riqueza expresiva diversa de acuerdo al país en el cual se hable, a tal punto que la Real Academia Española tiene incorporados los “americanismos”, por lo cual resulta interesante buscar en el diccionario de la Real Academia Española distintas palabras para verificar que algunas de ellas tienen distintos significados de acuerdo con los diferentes países o, incluso, son de uso exclusivo de algún país o región. (pwc, 2012).

Lo anterior se menciona porque es una de las principales dificultades que se encontró para lograr una traducción única al español del texto del Código de Ética para profesionales de la contabilidad, tal que pueda ser utilizado por todos los países miembros de la IFAC. (pwc, 2012).

El término profesionales de la contabilidad se debe tener presente a la hora de establecer que ningún auditor es competente en el ejercicio de su labor sin antes ser un profesional de la contabilidad.

3.- NORMAS DE AUDITORÍA

La Real Academia Española (RAE), en su Diccionario de la Lengua Española define una norma como “*la regla que se debe seguir o a que se deben ajustar las conductas, tareas, actividades, etc.*”, y al concepto de normar como el hecho de “*dictar normas*”.

Enfocándose hacia la antropología, se puede señalar que dentro de los sistemas normativos de control social (“*conjunto de prácticas, actitudes y valores destinados a mantener el orden establecido en las sociedades*” Jary & Jary. (1991).), que conforman cualquier sociedad, el sentido de normar viene dado por la mera convivencia humana y sus correspondientes problemas, debido a que es fundamental tener en cuenta el comportamiento humano individual dentro su comportamiento como miembro de una sociedad.

Para la profesión de auditoría existen las denominadas Normas de Auditoría, que son las indicaciones que en forma obligatoria los auditores tienen que cumplir en el desempeño de sus funciones de auditoría, y presentan los requisitos personales y profesionales del auditor, además de orientaciones para la uniformidad en el trabajo con el propósito de lograr un buen nivel de calidad en el examen. Así mismo indican lo concerniente a la elaboración del informe de auditoría.

3.1.- Normas de Auditoría en Chile: NAGA 63.

En Chile las normas aplicables de auditoría han sido las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGAs), pero en la actualidad existe la denominada nueva NAGA 63.

| NAGAs anteriores | NAGA 63 |
|--|---|
| Vigencia: Período anterior al 31 de diciembre 2012. | Vigencia: Para los periodos terminados el o con posterioridad al 31 de diciembre del 2012. |

Cuadro Resumen. (Elaboración propia)

Según la Sección 000 “Índice General e Introducción” de la NAGA 63, en Chile se preparó un nuevo compendio con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGAs), el cual comenzó en el año 2010 a consecuencia del anteriormente denominado “Clarity Project”, para así cumplir con el proceso de convergencia hacia las normas internacionales de auditoría.

Cabe señalar que al ser una adaptación normativa, las indicaciones contenidas en cada normativa no son iguales, por ejemplo las secciones 570 “*Consideraciones del auditor acerca de la capacidad de una entidad para continuar como una empresa en marcha*”, y sección 610 “*Consideraciones del auditor de la función de auditoría interna en una auditoría de estados financieros*”, no forman parte del “Clarity Project”. Y hay otras secciones que tratando el mismo tema, no lo tratan de la misma forma, es a esa diferencia de enfoques donde se orienta la presente investigación, y en este caso particular a la auditoría de los estados financieros de un grupo, y la responsabilidad del auditor. (Ver anexo 5, donde se ven las NAGAS que no se encuentran en las NIAS).

La NAGA 63 que publica la compilación de normas de auditoría para los profesionales en Chile, fue aprobada por el Consejo Nacional del Colegio de Contadores de Chile A.G., en su sección ordinaria del día 15 de marzo del 2012, y acordó hacer obligatoria la aplicación de esta norma N° 63 para auditorías de estados financieros por los periodos terminados el o con posterioridad al 31 de diciembre del 2012. Pudiendo aplicarse de forma anticipada.

Una auditoría bajo la nueva NAGA es más compleja y rigurosa, aplica para auditorías de entidades individuales y para auditoría de grupos, los usuarios y auditores deben estar conscientes que la aplicación de esta normativa es aplicable para todas las entidades, sin importar su tamaño. (pwc, 2012).

Las NAGAs clasificadas por secciones, se agrupan de acuerdo al anexo 6. Siendo los temas de agrupación los siguientes:

Categorización normativa, NAGA 63.

- 1- General e Introducción.
- 2- Principios Generales y Responsabilidades.
- 3- Evaluación de Riesgos y Respuesta a los Riesgos Evaluados.
- 4- Evidencia de Auditoría.
- 5- Utilización del Trabajo de Otros.
- 6- Conclusiones de Auditoría e Informes.
- 7- Consideraciones Especiales.
- 8- Consideraciones Especiales en Chile.

En el comienzo de la normativa se encuentra la Sección 200 “*Objetivos Generales del Auditor Independiente y Efectuar una Auditoría de Acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas*”, en donde se hace énfasis específico en tres elementos:

1. **Escepticismo profesional** (mente inquisitiva ante evidencia contradictoria, fiabilidad de la información o posibles fraudes),
2. **Juicio profesional** (conocimiento, capacitación y experiencia),
3. **Evidencia de auditoría** (suficiente: refiriéndose a la cantidad/ y apropiada: refiriéndose a la calidad). (pwc, 2012).

También resulta importante mencionar la Sección 210 “*Términos del Trabajo*” ya que se establece cuándo un auditor debe aceptar efectuar una auditoría, sólo cuando es posible determinar lo siguiente:

- Establecer si están presentes las condiciones previas para una auditoría;
 - Determinar si es aceptable un marco de preparación y presentación de información financiera a ser aplicado,
 - Obtener el acuerdo de la administración que reconoce y entiende su:
 - Responsabilidad por la preparación y presentación razonables de los estados financieros de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable,
 - Responsabilidad por el diseño, implementación y mantención de un control interno pertinente,
 - Responsabilidad de proporcionar al auditor:
 - Acceso a toda la información respecto de la cual la administración tenga conocimiento, que sea pertinente para la preparación y presentación razonable de los estados financieros, tales como registros, documentos y otros asuntos;
 - Información adicional que el auditor pueda solicitar a la administración para el propósito de la auditoría, y;
 - Acceso sin restricciones a las personas dentro de la entidad, respecto de quienes, el auditor determine sea necesario tener acceso para obtener evidencia de auditoría.

- Confirmar que existe un entendimiento común de los términos del trabajo de auditoría entre el auditor y la administración y, cuando fuere apropiado, con los encargados del Gobierno Corporativo.

También se puede hacer mención a la Sección 240 “*Consideraciones de Fraude en una Auditoría de Estados Financieros*”, ya que en esta sección se define qué se entiende por fraude, y los tres factores que siempre están presentes cuando ocurre un fraude, los cuales son:

- 1) El incentivo o presión,
- 2) La oportunidad, y
- 3) La racionalidad o actitud por parte de quien comete el fraude.

Abarca las representaciones incorrectas debido a fraude, lo cual es muy importante hacer mención para la profesión, y establece que un auditor inclusive puede considerar apropiado retirarse del trabajo, como consecuencia de la identificación de un fraude o sospecha de fraude, pero debe evaluar los requerimientos legales que puedan existir.

La Sección 265 “Comunicar Asuntos Relacionados con el Control Interno Identificados en una Auditoría” establece que el objetivo del auditor es comunicar apropiadamente a los encargados del Gobierno Corporativo y a la Administración las deficiencias en el control interno que el auditor ha identificado durante la auditoría y que, a juicio profesional del auditor, son de suficiente importancia para ameritar su respectiva atención, se definen 3 tipos de deficiencias:

- 1) Deficiencias en el Control Interno,
- 2) Debilidad Importante, y
- 3) Deficiencia significativa. (En las NIA se eliminó la clasificación de debilidad importante).

| Clasificación de las deficiencias | Existe en las: | | Se debe reportar a: | |
|-----------------------------------|----------------|-----|----------------------|------------------|
| | NAGAs | NIA | Gobierno Corporativo | Gerencia |
| 1) Debilidad importante | SI | NO | Por escrito | Por escrito |
| 2) Deficiencia significativa | SI | SI | Por escrito | Por escrito |
| 3) Otras deficiencias | SI | SI | NO | Verbal o escrito |

(Elaborado por pwc, 2012).

Con respecto a la Evidencia de Auditoría se puede señalar que la definición de “evidencia de auditoría” también se encuentra designada en la anteriormente mencionada Sección 200, volviéndose a definir en la Sección 500, con la misma definición solo que más profunda y específica.

Definición Sección 500 *“La información utilizada por el auditor para llegar a las conclusiones sobre las cuales está basada la opinión del auditor. La evidencia de auditoría incluye: (a) información incluida en los registros contables subyacentes a los estados financieros y (b) otra información.”*

3.2.- Normas Internacionales de Auditoría (NIA).

En todo trabajo se deben cumplir ciertos requisitos, normas o parámetros que guían el trabajo para que se pueda decir que es de calidad, que tiene cierto nivel aceptable de calidad.

Las NIAs, conocidas en el habla hispana, o ISA por sus siglas en inglés, son las Normas Internacionales de Auditoría, estas normas internacionales, son la base para realizar la práctica de auditoría.

El porqué es tema de estudio las NIAs, es por el antes denominado Clarity Project, y por el hecho que se busca una homologación normativa. Como ejemplo, si se observa en los diferentes países existen normas de contabilidad que se aplican en cada país. Para que exista un marco común en normas de contabilidad entre los diferentes países, están las NIC, Normas Internacionales de Contabilidad, con lo cual se asegura que se siguen ciertas normas para valuar los activos, pasivos, patrimonio, y demás cuentas, así como también en materia de exposición de los estados financieros. Si viene cierto las NIC se

adoptaron en Chile, las NIAs se adaptaron, por ende las diferencias que surgen de esa adaptación es lo que se analizará en la presente investigación, específicamente en la auditoría de los estados financieros de un grupo.

Actualmente el organismo que emite las NIAs, es el IAASB, Junta de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento.

El objetivo del IAASB, es fijar normas de auditoría y de aseguramiento internacionales de alta calidad, promoviendo la convergencia de las normas nacionales con las internacionales de manera de lograr uniformidad en la práctica alrededor del mundo, y fortaleciendo en ese medio la confianza de la profesión de auditoría (Clarity Project).

Tanto las NIA como las NAGAs tienen la siguiente estructura:

1. Introducción: El material introductorio puede incluir información relacionada con el propósito, alcance y aspectos relacionados con la norma, en adición a las responsabilidades del auditor y otros, en el contenido en la cual la NIA lo establece.
2. Objetivo: Cada NIA contiene ahora un claro establecimiento del objetivo del auditor, en el área auditada a que se refiere la NIA.
3. Definición: Para un más amplio establecimiento de la NIA se definen los términos aplicables en cada NIA.
4. Requerimiento: Cada objetivo debe ser respaldado en la forma clara en la que le han sido establecidos los requerimientos al auditor. Los requerimientos se expresan ahora utilizando la frase " El auditor hará".
5. Guía de aplicaciones y otro material explicativo: La aplicación y otros material explicativo explica, con mayor precisión, que significa cada requerimiento, que se intenta cubrir, o incluirá ejemplo de procedimientos que pudieran ser apropiados, dada las circunstancias.

Como anteriormente se estableció el Clarity Project nace con el fin de esclarecer y homogeneizar las normas de auditoría a un nivel global. Lo que buscó la normativa chilena fue reproducir las NIA, por ende las normas en su mayoría van a ser las mismas, pero no se adoptaron en su totalidad, por lo tanto el tema en estudio busca establecer

cuál es la mayor diferencia que existe con las NIA, aun después de la aplicación nacional del Clarity Project. (ver anexo 7, categorización de las NIAS).

4.- Auditoría de los Estados Financieros de un Grupo (Incluyendo el trabajo de los auditores de los componentes).

Una auditoría de alta calidad significa una ejecución de manera efectiva, que combina las prácticas de trabajo con la normatividad requerida. Para esto se pretende ejercer el juicio profesional en la toma de muchas de las decisiones que se presentan en el día a día durante las diferentes etapas del trabajo en una auditoría.

Para evaluar qué alternativas son más viables y lograr auditorías efectivas, se debe estar en constante actualización de los cambios recientes a las normas de auditoría. Éstos establecen los requerimientos de documentación, así como los procedimientos mínimos que se deben cumplir durante la planeación, ejecución y terminación de una auditoría de estados financieros. (Martínez, V. 2012.)

En la presente investigación se evaluará la o las posibles diferencias que hay respecto a la auditoría de Estados Financieros de un Grupo entre la normativa nacional NAGA 63 y la normativa internacional NIA, por lo tanto este conocimiento de la posible diferencia que exista respecto a la responsabilidad del auditor en una auditoría de estados financieros de un grupo podría ayudar a la evaluación de alternativas viables y lograr un conocimiento actualizado de la situación a nivel nacional y global referente a un tema en específico de auditoría, como lo es en este caso la Auditoría de Estados Financieros de un Grupo.

Las normas que contienen esta materia son las siguientes:

| | NAGA 63 | NIA |
|------------------|--|--|
| Categoría | Consideraciones Especiales | Consideraciones Especiales |
| Sección | AU 600: Auditoría de los Estados Financieros de un Grupo (Incluyendo el Trabajo de los Auditores de los Componentes). | NIA 600: Auditorías de los Estados Financieros de un Grupo (Incluido el Trabajo de los Auditores de los Componentes). |

Elaboración propia.

4.1.- NAGA 63, Sección 600. Auditoría de los Estados Financieros de un Grupo (Incluyendo el Trabajo de los Auditores de los Componentes).

Para la normativa nacional, el tema en estudio lo trata la NAGA 63 en su Sección 600, en donde define el alcance estableciendo que las normas de auditoría generalmente aceptadas (NAGAs) son aplicables a las auditorías de un grupo de entidades. Esta Sección trata las consideraciones especiales que son aplicables a las auditorías de un grupo, en particular aquellas que involucran a auditores de los componentes de un grupo. Para tener una clara comprensión de los conceptos abarcados, esta sección define los siguientes términos atribuyéndoles los siguientes significados:

Componente: Una entidad o una actividad de negocios para la cual la Administración del grupo o de un componente de éste prepara información financiera que es requerida por el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable para ser incluida en los estados financieros del grupo.

La estructura de un grupo afecta la identificación de los componentes. Por ejemplo, el sistema para preparar y presentar información financiera del grupo puede estar basado en una estructura organizacional que contempla que la información financiera sea preparada por:

- (a) una Matriz y una o más afiliadas, negocios en conjunto, o entidades en las que se tienen inversiones, contabilizadas por los métodos del valor patrimonial o el del costo;
- (b) por una oficina principal y una o más divisiones o sucursales; o
- (c) mediante una combinación de ambos.

Sin embargo, algunos grupos pueden organizar su sistema de preparación y presentación de información financiera por función, proceso, producto o servicio (o por grupos de productos o de servicios), o por localidades geográficas. En estos casos, la entidad o la actividad de negocios para los cuales la Administración del grupo o del componente prepara la información financiera que es incluida en los estados financieros del grupo puede ser una función, proceso, producto o servicio (o grupos de productos o de servicios), o una localidad geográfica.

Una inversión contabilizada de acuerdo con el método del valor patrimonial constituye un componente para los efectos de esta sección. Las inversiones contabilizadas de acuerdo con el método del costo pueden ser análogas a un componente para los efectos de esta sección cuando el trabajo y los informes de otros auditores constituyen un elemento importante de evidencia para tales inversiones.

Auditor del componente: Un auditor que efectúa trabajo sobre la información financiera de un componente que será utilizada como evidencia de auditoría para la auditoría del grupo. Un auditor del componente puede ser parte de la firma del socio a cargo del trabajo del grupo, una firma asociada a una red de la firma del socio a cargo del trabajo del grupo u otra firma.

Para los propósitos de esta Sección, son considerados como auditores de los componentes, los auditores que no cumplen con la definición de ser miembros de un equipo de trabajo del grupo. Sin embargo, un auditor que efectúa un trabajo en un componente cuando el equipo de trabajo del grupo no utilizará ese trabajo para proporcionar evidencia de auditoría para la auditoría del grupo, no es considerado como un auditor del componente.

Cuando existen dos o más auditores de los componentes, las disposiciones de esta sección son aplicables a cada auditor del componente.

Un miembro del equipo de trabajo del grupo puede efectuar trabajo sobre la información financiera de un componente para la auditoría del grupo a solicitud del equipo de trabajo del grupo. Cuando éste sea el caso, tal miembro del equipo de trabajo del grupo es también un auditor del componente.

Administración del componente. La Administración responsable por preparar la información financiera de un componente.

Importancia relativa de un componente. La importancia relativa para un componente determinado por el equipo de trabajo del grupo para los efectos de la auditoría del grupo.

Grupo. Todos los componentes cuya información financiera es incluida en los estados financieros del grupo. Un grupo siempre tiene más de un componente.

Auditoría de un grupo. La auditoría de los estados financieros del grupo.

Opinión de auditoría del grupo. La opinión de auditoría sobre los estados financieros del grupo.

Socio a cargo del trabajo del grupo. El socio u otra persona en la firma responsable por el trabajo de auditoría del grupo, de su desempeño y por el informe del auditor sobre los estados financieros del grupo que es emitido por cuenta de la firma. Cuando auditores conjuntos efectúan la auditoría del grupo, los socios conjuntos y sus equipos de trabajo constituyen colectivamente al socio a cargo del trabajo del grupo y al equipo de trabajo del grupo. Esta sección no trata, sin embargo, la relación entre los auditores conjuntos o el trabajo que efectúa un auditor conjunto con respecto al trabajo que efectúa el otro auditor conjunto.

Equipo de trabajo del grupo. Socios, incluyendo al socio a cargo del trabajo del grupo y los empleados que establecen la estrategia general de la auditoría del grupo, se comunican con los auditores de los componentes, efectúan trabajo sobre el proceso de consolidación y evalúan las conclusiones obtenidas de la evidencia de auditoría como la base para formar una opinión sobre los estados financieros del grupo.

Estados financieros del grupo. Estados financieros que incluyen la información financiera de más de un componente. El término *estados financieros del grupo* también se refiere a estados financieros combinados que suman la información financiera preparada por los componentes que están bajo un control común.

Administración del grupo. La Administración responsable por preparar y presentar los estados financieros del grupo.

Controles a nivel de grupo. Controles diseñados, implementados y mantenidos por la Administración del grupo sobre el proceso de preparación y presentación de información financiera a nivel del grupo.

Componente significativo. Un componente identificado por el equipo de trabajo del grupo que:

- (i) tiene significancia financiera individual para el grupo o que;
- (ii) debido a su naturaleza o circunstancias específicas, es probable que incluya riesgos significativos de generar una representación incorrecta significativa en los estados financieros del grupo.

En la medida que la importancia financiera individual de un componente aumenta, normalmente aumentan los riesgos de una representación incorrecta significativa de los estados financieros del grupo. El equipo de trabajo del grupo puede aplicar un porcentaje a un punto de referencia elegido como una ayuda para identificar componentes que sean de importancia financiera individualmente considerados. La identificación de un punto de referencia y la determinación de un porcentaje a ser aplicado, involucran la aplicación de juicio profesional. Dependiendo de la naturaleza y las circunstancias del grupo, los puntos de referencia apropiados podrían incluir activos, pasivos, flujos de efectivo, ingresos ordinarios, desembolsos o la utilidad neta. Por ejemplo, el equipo de trabajo del grupo puede considerar que los componentes que excedan a un porcentaje especificado del punto de referencia elegido son componentes significativos.

Otro concepto que debe definirse es el de consolidación, que la NIIF 10 Estados Financieros Consolidados lo define como sigue:

Estados Financieros Consolidados: Los estados financieros de un grupo en el que los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, y flujos de efectivo de la controladora y sus subsidiarias se presentan como si se tratasen de una sola entidad económica.

El proceso de consolidación consiste en un conjunto de operaciones contables formales que permiten llegar al establecimiento de unos estados financieros consolidados a partir de los estados financieros individuales de cada empresa. Es decir, al consolidar se suman las cuentas anuales de la empresa matriz y de las subsidiarias.

Otros conceptos en relación al tema, que también define la NIIF 10, son los siguientes:

Grupo: Una controladora y todas sus subsidiarias.

Controladora: Una entidad que controla una o más entidades.

Subsidiaria: Una entidad que está controlada por otra entidad.

En referencia al *marco de preparación y de presentación de información financiera aplicable*, que significa el marco aplicable a los estados financieros del grupo. La referencia al *proceso de consolidación* incluye lo siguiente:

a. El reconocimiento, medición, presentación y revelación de la información financiera de los componentes en los estados financieros del grupo mediante su inclusión, consolidación, consolidación proporcional o por los métodos de contabilización patrimonial o del costo.

b. Incorporar en los estados financieros combinados la información financiera de componentes que están bajo un control común.

La norma establece que un auditor de un componente puede ser requerido por ley o por regulación, o puede haber sido contratado por la Administración del componente por otra razón, como por ejemplo para expresar una opinión de auditoría sobre los estados financieros de un componente.

De acuerdo a la Sección 220, el socio a cargo del trabajo del grupo tiene el requerimiento de estar satisfecho que aquellos que efectúan el trabajo de auditoría del grupo, incluyendo a los auditores de los componentes tengan todos, en general, la apropiada competencia y habilidades. El socio a cargo del trabajo del grupo también es responsable por la dirección, supervisión y desarrollo del trabajo de auditoría del grupo. En esta sección:

1. Los requerimientos a ser llevados a cabo por el socio a cargo del trabajo del grupo están dirigidos al socio a cargo del trabajo del grupo.
2. Cuando el equipo de trabajo del grupo puede ayudar al socio a cargo del trabajo del grupo en el cumplimiento de un requerimiento, el requerimiento está dirigido al equipo de trabajo del grupo.
3. Cuando pueda ser apropiado en las circunstancias para la firma cumplir un requerimiento, el requerimiento es dirigido al auditor de los estados financieros del grupo.

Con respecto al riesgo, la sección señala que el riesgo de auditoría es función del riesgo de una representación incorrecta significativa de los estados financieros y del riesgo que el auditor no detectase tales representaciones incorrectas. En una auditoría de un grupo, el riesgo de detección incluye el riesgo que un auditor del componente pueda no detectar una representación incorrecta en la información financiera de un componente que podría resultar en una representación incorrecta significativa en los estados financieros del grupo y el riesgo que el equipo de trabajo del grupo pueda no detectar esta representación incorrecta. Esta Sección explica los asuntos que el equipo de trabajo del grupo considera

al determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de su participación en los procedimientos de evaluación de riesgo y de los procedimientos de auditoría posteriores efectuados por los auditores de los componentes sobre la información financiera de dichos componentes. El propósito de esta participación es obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría sobre la cual basar la opinión de auditoría sobre los estados financieros del grupo.

4.1.1.- Responsabilidad del Socio.

En la normativa nacional, de acuerdo a la sección en análisis, sección 600, se establecen dos situaciones con respecto a la responsabilidad del socio, vale decir el socio a cargo del grupo es responsable por decidir, individualmente para cada componente, ya sea:

- Asumir la responsabilidad por, y por lo tanto requiere estar involucrado en, el trabajo del auditor del componente, en la medida que ese trabajo esté relacionado con la expresión de una opinión sobre los estados financieros del grupo, o
- no asumir la responsabilidad por, y en consecuencia hacer referencia, a la auditoría de un auditor de un componente en el informe del auditor sobre los estados financieros del grupo.

Para este tema la sección define los requerimientos para cuando el auditor de los estados financieros del grupo está asumiendo la responsabilidad por el trabajo de los auditores de los componentes, tema que se analiza más adelante.

Los objetivos del auditor para esta norma son determinar si actúa como el auditor de los estados financieros del grupo, y si es así,

- a. Determinar si hacer referencia a la auditoría de un auditor del componente en el informe del auditor de los estados financieros del grupo;
- b. Comunicarse claramente con los auditores de los componentes; y
- c. Obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría relacionada con la información financiera de los componentes y del proceso de consolidación para expresar una opinión de si los estados financieros del grupo están preparados, en todos sus aspectos significativos de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable.

4.1.2.- Requerimientos establecidos en la norma.

1. Responsabilidad:

El socio a cargo del trabajo del grupo es responsable por:

- La dirección, supervisión y desempeño del trabajo de auditoría del grupo de acuerdo con las normas profesionales, los requerimientos legales y regulatorios aplicables y las políticas y procedimientos de la firma; y
- Determinar si el informe del auditor que se emite es apropiado en las circunstancias.

Los auditores de los componentes pueden efectuar trabajo sobre la información financiera de los componentes para la auditoría del grupo y, como tales, son responsables por todos sus hallazgos, conclusiones u opiniones. Sin embargo, independientemente de si se hace referencia en el informe del auditor sobre los estados financieros del grupo al informe del auditor del componente, el auditor de los estados financieros del grupo es responsable por la opinión de auditoría del grupo.

2. Aceptación y continuidad:

El socio a cargo del trabajo del grupo debiera determinar si suficiente y apropiada evidencia de auditoría puede razonablemente esperarse obtener respecto al proceso de consolidación y de la información financiera de los componentes sobre los cuales basar la opinión de auditoría del grupo. Para este propósito, el equipo de trabajo del grupo debiera obtener un entendimiento del grupo, de sus componentes y de sus entornos, que sea suficiente para identificar los componentes que probablemente sean componentes significativos.

En el caso de un trabajo nuevo, el entendimiento del equipo de trabajo del grupo respecto del grupo, de sus componentes y de sus entornos puede ser obtenido del siguiente modo:

- información proporcionada por la administración del grupo;
- comunicación con la administración del grupo;
- y cuando fuere aplicable, la comunicación con el anterior equipo de trabajo del grupo, administración del componente o auditores de los componentes.

Y en el caso de un trabajo continuo, la capacidad del equipo de trabajo del grupo para obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría puede ser afectada debido a cambios significativos tales como:

- cambios en la estructura del grupo; o
- cambios en las actividades de negocios del componente que son significativos para el grupo, como por ejemplo cambios en el gobierno corporativo del grupo.

Se pueden señalar dos situaciones, asumir responsabilidad por el trabajo de los auditores de los componentes o a través de hacer referencia a la auditoría de un auditor del componente en el informe del auditor.

En algunas circunstancias, el socio a cargo del trabajo del grupo puede concluir que no será posible, debido a restricciones impuestas por la Administración del grupo, que el equipo de trabajo del grupo obtenga suficiente y apropiada evidencia de auditoría a través de su trabajo o la utilización del trabajo de los auditores de los componentes, y el posible efecto de esta limitación resultará en una abstención de opinión sobre los estados financieros del grupo. En tales circunstancias, el auditor de los estados financieros del grupo debiera:

- en el caso de un trabajo nuevo, no aceptarlo,
- en el caso de un trabajo recurrente, retirarse de éste, o
- cuando la entidad es requerida por ley o regulación a tener una auditoría, habiendo efectuado la auditoría de los estados financieros del grupo, en la medida que le fue posible, abstenerse de opinar sobre los estados financieros del grupo.

3. Estrategia general de auditoría y plan de auditoría:

El equipo de trabajo del grupo debiera establecer una estrategia general de auditoría y debiera desarrollar un plan de auditoría para el grupo. Al desarrollar el plan de auditoría para el grupo, el equipo del trabajo del grupo debiera evaluar la medida en que el equipo de trabajo del grupo utilizará el trabajo de los auditores de los componentes y si el informe del auditor sobre los estados financieros del grupo hará referencia a la auditoría de un auditor de un componente.

4. Entendimiento del grupo, sus componentes y sus entornos:

Se requiere que el auditor identifique y evalúe los riesgos de representaciones incorrectas significativas mediante la obtención de un entendimiento de la entidad y de su entorno. El equipo de trabajo del grupo debiera:

- a. incrementar su entendimiento del grupo, sus componentes y sus entornos, incluyendo los controles a nivel del grupo, obtenido durante la etapa de aceptación o de continuidad.
- b. obtener un entendimiento del proceso de consolidación, incluyendo las instrucciones emitidas por la Administración del grupo a los componentes.

5. Entendimiento del auditor de un componente:

Sin considerar si se hará una referencia en el informe del auditor sobre los estados financieros del grupo para la auditoría de un auditor de un componente, el equipo de trabajo del grupo debiera obtener un entendimiento de lo siguiente:

- a. Si un auditor de un componente entiende y cumplirá con los requerimientos éticos que sean pertinentes a la auditoría del grupo y, en particular, que sea independiente.
- b. La competencia profesional de un auditor de un componente.
- c. La medida, si la hubiera, en que el equipo de trabajo del grupo podrá estar involucrado en el trabajo del auditor del componente.
- d. Si el equipo de trabajo del grupo podrá obtener del auditor del componente información que afecta el proceso de consolidación.
- e. Si el auditor del componente opera en un entorno regulatorio que supervisa en forma activa a los auditores.

6. Determinar si hacer referencia a un auditor de un componente en el informe del auditor sobre los estados financieros del grupo:

Habiendo obtenido un entendimiento de cada auditor de un componente, el socio a cargo del trabajo del grupo debiera decidir si hacer referencia a un auditor del componente en el informe del auditor sobre los estados financieros del grupo.

Cuando el socio a cargo del trabajo del grupo decide hacer referencia a la auditoría de un auditor de un componente en el informe del auditor sobre los estados financieros del grupo, el informe sobre los estados financieros del grupo debiera indicar claramente que el componente no fue auditado por el auditor de los estados financieros del grupo, pero si fue auditado por el auditor del componente, incluyendo la magnitud de la parte cubierta por la auditoría del auditor del componente.

Si el socio a cargo del trabajo del grupo decide mencionar a un auditor del componente en el informe del auditor sobre los estados financieros del grupo:

- a. debiera obtenerse el permiso explícito del auditor del componente.
- b. el informe del auditor del componente debiera ser presentado junto con el informe del auditor de los estados financieros del grupo.

Si la opinión de un auditor del componente es modificada o ese informe incluye un párrafo de énfasis en un asunto o sobre otros asuntos, el auditor de los estados financieros del grupo debiera determinar el efecto que esto pueda tener sobre el informe del auditor sobre los estados financieros del grupo. Cuando se considere necesario, el auditor de los estados financieros del grupo debiera modificar la opinión sobre los estados financieros del grupo o incluir un párrafo de énfasis en un asunto o sobre otros asuntos, en el informe del auditor sobre los estados financieros del grupo.

Si el socio a cargo del trabajo del grupo decide asumir la responsabilidad por el trabajo de un auditor de un componente, ninguna referencia debiera ser efectuada al auditor del componente en el informe del auditor sobre los estados financieros del grupo.

7. Importancia relativa:

El equipo de trabajo del grupo debiera determinar lo siguiente:

- a. La importancia relativa, incluyendo la importancia relativa para la ejecución del trabajo, de los estados financieros del grupo tomados como un todo, al establecer la estrategia general de la auditoría del grupo.
- b. Si existen, en las circunstancias específicas del grupo, clases de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones específicos en los estados financieros del grupo con representaciones incorrectas por montos menores que la importancia relativa

para los estados financieros del grupo tomados como un todo, las cuales podrían razonablemente esperarse que ejerzan una influencia sobre las decisiones económicas de los usuarios tomadas a base de los estados financieros del grupo. En tales circunstancias, el equipo de trabajo del grupo debiera determinar la importancia relativa a ser aplicada a esas clases de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones específicos.

c. La importancia relativa del componente para esos componentes sobre los cuales el equipo de trabajo del grupo efectuará o requerirá a un auditor del componente efectuar, una auditoría o revisión. La importancia relativa del componente debiera ser determinada tomando en consideración todos los componentes, independientemente de si se hace referencia en el informe del auditor sobre los estados financieros del grupo a la auditoría de un auditor del componente. Para reducir el riesgo que la sumatoria de representaciones incorrectas no corregidas y no detectadas en los estados financieros del grupo excedan la importancia relativa para los estados financieros del grupo tomados como un todo, la importancia relativa del componente debiera ser menor que la importancia relativa para los estados financieros del grupo tomados como un todo, y la importancia relativa para la ejecución del trabajo del componente debiera ser más baja que la importancia relativa para la ejecución del trabajo para los estados financieros del grupo tomados como un todo.

d. El límite sobre el cual las representaciones incorrectas no pueden ser consideradas claramente insignificantes para los estados financieros del grupo.

8. Responder a la evaluación de riesgos:

Se requiere que el auditor diseñe e implemente las respuestas apropiadas para tratarlos riesgos evaluados de representaciones incorrectas en los estados financieros. Si la naturaleza, oportunidad y alcance del trabajo a ser efectuado sobre el proceso de consolidación o de la información financiera de los componentes está basada en una expectativa de que los controles a nivel del grupo están operando con efectividad, o cuando los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar suficiente y apropiada evidencia de auditoría al nivel de la afirmación, el equipo de trabajo del grupo debiera efectuar pruebas o hacer que el auditor del componente efectúe pruebas de la efectividad operativa de esos controles, por cuenta del equipo de trabajo del grupo.

9. Proceso de consolidación:

El equipo de trabajo del grupo debiera diseñar y efectuar procedimientos de auditoría posteriores sobre el proceso de consolidación para responder a los riesgos evaluados de representaciones incorrectas significativas de los estados financieros del grupo que surgen del proceso de consolidación. Esto debiera incluir la evaluación de si todos los componentes han sido incluidos en los estados financieros del grupo.

El equipo de trabajo del grupo debiera evaluar lo apropiado, íntegro y exacto de los ajustes y reclasificaciones de consolidación y debiera evaluar si existe cualquier factor de riesgo de fraude o indicadores de posible sesgo de la Administración.

Si la información financiera de un componente no ha sido preparada de acuerdo con las mismas políticas contables aplicadas a los estados financieros del grupo, el equipo del trabajo del grupo debiera evaluar si la información financiera de ese componente ha sido apropiadamente ajustada para efectos de la preparación y presentación de los estados financieros del grupo de acuerdo con el marco de preparación y de presentación de información financiera aplicable.

El equipo de trabajo del grupo debiera determinar si la información financiera identificada en la comunicación de un auditor del componente es la información financiera que se incorpora en los estados financieros del grupo.

Si los estados financieros del grupo incluyen los estados financieros de un componente con una fecha de cierre que difiere de la del grupo, el equipo de trabajo del grupo debiera evaluar si los ajustes apropiados han sido hechos a esos estados financieros de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable.

10. Hechos posteriores:

Cuando el equipo del trabajo del grupo o los auditores de los componentes efectúan auditorías de la información financiera de los componentes, el equipo de trabajo del grupo o los auditores de los componentes debieran efectuar los procedimientos diseñados para identificar los hechos en esos componentes que ocurren entre las fechas de la información financiera de los componentes y la fecha del informe del auditor sobre los estados financieros del grupo y que puedan requerir de ajuste o de revelación en los estados financieros del grupo.

11. Comunicación con un auditor de un componente:

Dentro de las comunicaciones con un auditor de un componente se tienen dos casos:

- 1- El equipo de trabajo del grupo debiera comunicar sus requerimientos a un auditor del componente en el momento oportuno.
- 2- El equipo de trabajo del grupo debiera requerir al auditor del componente comunicar los asuntos pertinentes para conclusión del equipo de trabajo del grupo, relacionados con la auditoría del grupo.

12. Evaluar la suficiencia y lo apropiada de la evidencia de auditoría obtenida:

Se requiere que el auditor obtenga suficiente y apropiada evidencia de auditoría sobre la cual basar su opinión de auditoría. El equipo de trabajo del grupo debiera evaluar si se ha obtenido suficiente y apropiada evidencia de auditoría, sobre la cual basar la opinión de auditoría del grupo, obtenida de los procedimientos de auditoría efectuados sobre el proceso de consolidación y del trabajo efectuado por el equipo del trabajo del grupo y de los auditores de los componentes sobre la información financiera de los componentes.

El socio a cargo del trabajo del grupo debiera evaluar el efecto sobre la opinión de auditoría del grupo de cualquier representación incorrecta no corregida (sea identificada por el equipo de trabajo del grupo o comunicada por los auditores de los componentes) y cualquier instancia en que no se ha podido obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría.

13. Comunicación con la Administración del grupo y con los encargados del gobierno corporativo del grupo:

El equipo de trabajo del grupo debiera comunicar a la Administración del grupo y a los encargados del Gobierno Corporativo del grupo las debilidades importantes y las deficiencias significativas en el control interno que son pertinentes para el grupo (ya sea identificadas por el equipo de trabajo del grupo o dadas a conocer por un auditor del componente durante la auditoría), de acuerdo con la Sección AU 265, Comunicar Asuntos Relacionados con el Control Interno Identificados en una Auditoría.

El equipo de trabajo del grupo debiera comunicar los siguientes asuntos a los encargados del Gobierno Corporativo del grupo, además de los requeridos por la Sección AU 260, La

Comunicación del Auditor con los Encargados del Gobierno Corporativo y otras Secciones de auditoría:

- a. Un resumen del tipo de trabajo a ser efectuado sobre la información financiera de los componentes, incluyendo los fundamentos para la decisión de hacer referencia a la auditoría de un auditor del componente en el informe del auditor sobre los estados financieros del grupo.
- b. Un resumen de la naturaleza de la participación planificada del equipo del trabajo del grupo en el trabajo a ser efectuado por los auditores de los componentes sobre la información financiera de los componentes significativos.
- c. Instancias en las cuales la evaluación del equipo de trabajo del grupo, respecto del trabajo de un auditor de un componente, suscita inquietud acerca de la calidad del trabajo de ese auditor.
- d. Cualquier limitación sobre la auditoría del grupo (por ejemplo, cuando el acceso del equipo de trabajo del grupo a la información, pueda haber estado restringido).
- e. Un fraude o una sospecha de fraude que involucre a la Administración del grupo, Administración de los componentes, empleados que tienen roles significativos en los controles a nivel del grupo, u otros en los cuales una representación incorrecta significativa de los estados financieros del grupo ha ocurrido o pueda ocurrir debido a un fraude.

14. Documentación:

El equipo de trabajo del grupo debiera incluir los siguientes asuntos en la documentación de auditoría:

- a. Un análisis de los componentes indicando aquellos que son significativos y el tipo de trabajo efectuado sobre la información financiera de los componentes.
- b. Esos componentes para los cuales se hizo referencia a los informes de los auditores de los componentes en el informe del auditor sobre los estados financieros del grupo.
- c. Las comunicaciones escritas entre el equipo de trabajo del grupo y los auditores de los componentes sobre los requerimientos del equipo de trabajo del grupo.
- d. Para esos componentes para los cuales se hace referencia en el informe del auditor sobre los estados financieros del grupo a la auditoría de un auditor del

componente, los estados financieros del componente y el correspondiente informe del auditor del componente sobre éstos.

4.1.3.- Requerimientos adicionales, para cuando se asume responsabilidad.

Requerimientos adicionales aplicables cuando se asume responsabilidad por el trabajo de un auditor de un componente.

En el caso de una auditoría de la información financiera de un componente en la cual el auditor de los estados financieros del grupo está asumiendo responsabilidad por el trabajo del auditor del componente, el equipo de trabajo del grupo debiera evaluar lo apropiado de la importancia relativa para la ejecución del trabajo a nivel del componente.

Para los componentes por los cuales el auditor de los estados financieros del grupo está asumiendo la responsabilidad por el trabajo de los auditores de los componentes, el equipo de trabajo del grupo debiera determinar el tipo de trabajo a ser efectuado por el equipo de trabajo del grupo o por los auditores de los componentes por cuenta de éste sobre la información financiera de los componentes. El equipo de trabajo del grupo también debiera determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de su participación en el trabajo de los auditores de los componentes.

Los requerimientos que se encuentran en esta parte son sólo aplicables cuando el auditor de los estados financieros del grupo está asumiendo la responsabilidad por el trabajo de los auditores de los componentes.

1 Importancia Relativa:

En el caso de una auditoría de la información financiera de un componente en la cual el auditor de los estados financieros del grupo está asumiendo responsabilidad por el trabajo del auditor del componente, el equipo de trabajo del grupo debiera evaluar lo apropiado de la importancia relativa para la ejecución del trabajo a nivel del componente.

2 Determinar el tipo de trabajo a ser efectuado sobre la información financiera de los componentes:

Para los componentes por los cuales el auditor de los estados financieros del grupo está asumiendo la responsabilidad por el trabajo de los auditores de los componentes, el equipo de trabajo del grupo debiera determinar el tipo de trabajo a ser efectuado por el equipo de trabajo del grupo o por los auditores de los componentes por cuenta de éste

sobre la información financiera de los componentes. El equipo de trabajo del grupo también debiera determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de su participación en el trabajo de los auditores de los componentes.

3 Componentes significativos:

Para un componente que sea significativo debido a su importancia financiera individual para el grupo, el equipo de trabajo del grupo o un auditor de un componente por cuenta de éste, debiera efectuar una auditoría de la información financiera del componente, adaptada como fuere necesario para cumplir con las necesidades del equipo de trabajo del grupo, utilizando la importancia relativa del componente.

Adaptar una auditoría de la información financiera de un componente significativo para cumplir con las necesidades específicas del equipo de trabajo del grupo, puede incluir solicitar al auditor del componente que:

- a. Efectúe una auditoría utilizando la importancia relativa del componente, de acuerdo con las NAGAs, excepto por la aplicación de procedimientos de auditoría sobre, por ejemplo, cuentas relacionadas con impuestos o litigios, demandas y reclamaciones, debido a que esos procedimientos son efectuados a nivel del grupo.
- b. Comunicar los resultados de la auditoría de una manera que responde a las necesidades del equipo de trabajo del grupo.

Para un componente que es significativo, no debido a su importancia financiera individual pero debido a que es probable que incluya riesgos significativos de representaciones incorrectas significativas de los estados financieros del grupo debido a su naturaleza o circunstancias específicas, el equipo de trabajo del grupo o un auditor de un componente actuando por cuenta de éste, debiera efectuar uno o más de los siguientes:

- a. Una auditoría, adaptada según fuere necesario, para cumplir con las necesidades del equipo de trabajo del grupo, de la información financiera del componente, utilizando la importancia relativa del componente;
- b. Una auditoría, adaptada según fuere necesario, para cumplir con las necesidades del equipo de trabajo del grupo de uno o más saldos de cuentas, clases de transacciones o revelaciones relacionadas con los

riesgos significativos probables de representaciones incorrectas significativas de los estados financieros del grupo.

- c. Procedimientos de auditoría identificados relacionados con los riesgos significativos probables de representaciones incorrectas significativas en los estados financieros del grupo.

La determinación por parte del equipo de trabajo del grupo del tipo de trabajo a ser efectuado sobre la información financiera de un componente y su participación en el trabajo del auditor del componente, está afectada por lo siguiente:

- a. La importancia del componente.
- b. Los riesgos significativos identificados de representaciones incorrectas significativas de los estados financieros del grupo.
- c. La evaluación por el equipo de trabajo del grupo del diseño de los controles a nivel de grupo y la determinación de si han sido implementados.
- d. El entendimiento por parte del equipo de trabajo del grupo respecto al auditor del componente.

4 Componentes que no son significativos:

Para los componentes que no son componentes significativos, el equipo de trabajo del grupo debiera efectuar procedimientos analíticos a nivel del grupo.

En algunas circunstancias, el equipo de trabajo del grupo puede determinar que suficiente y apropiada evidencia de auditoría sobre la cual basar la opinión de auditoría del grupo, no será obtenida de lo siguiente:

- a. El trabajo efectuado sobre la información financiera de los componentes significativos.
- b. El trabajo efectuado sobre los controles a nivel del grupo y del proceso de consolidación.
- c. Los procedimientos analíticos efectuados a nivel de grupo.

En tales circunstancias, el equipo de trabajo del grupo debiera seleccionar componentes adicionales que no sean significativos y debiera efectuar o solicitar a un auditor de un

componente que efectúe, sobre la información financiera de los componentes individuales seleccionados, uno o más de los siguientes:

- a. Una auditoría, adaptada como fuere necesario, para cumplir con las necesidades del equipo de trabajo del grupo, de la información financiera del componente utilizando la importancia relativa del componente.
- b. Una auditoría, adaptada como fuere necesario, para cumplir con las necesidades del equipo de trabajo del grupo, de uno o más saldos de cuentas, clases de transacciones o de revelaciones.
- c. Una revisión de la información financiera del componente, adaptada como fuere necesario, para cumplir con las necesidades del equipo de trabajo del grupo, utilizando la importancia relativa de un componente.
- d. Procedimientos de auditoría identificados.

El equipo de trabajo del grupo debiera variar la selección de tales componentes individuales a través de un período de tiempo.

La decisión del equipo de trabajo del grupo de cuántos componentes seleccionar, cuáles componentes seleccionar y el tipo de trabajo a efectuar sobre la información financiera de los componentes individuales seleccionados, puede ser afectada por factores, tales como los siguientes:

- El alcance de la evidencia de auditoría que se espera obtener de la información financiera de los componentes significativos.
- De si el componente ha sido constituido recientemente o adquirido.
- De si han ocurrido cambios significativos en el componente.
- De si la auditoría interna ha efectuado trabajo en el componente y cualquier efecto de ese trabajo sobre la auditoría del grupo.
- De si los componentes aplican sistemas y procesos comunes.
- La efectividad operacional de los controles a nivel del grupo.
- Fluctuaciones anormales identificadas por los procedimientos analíticos efectuados a nivel del grupo.
- La importancia financiera individual de, o el riesgo representado por, el componente en relación con otros componentes dentro de esta categoría.
- De si el componente está sujeto a una auditoría por ley o por regulación o que sea efectuada por otro motivo.

La inclusión de un elemento de impredecibilidad en la selección de componentes en esta categoría puede incrementar la probabilidad de identificar una representación incorrecta significativa de la información financiera del componente. La selección de componentes es a menudo variada sobre una base cíclica.

5 Participación en el trabajo efectuado por los auditores de los componentes:

Componentes significativos- Evaluación del riesgo.

Cuando un auditor de un componente efectúa una auditoría u otros procedimientos de auditoría identificados sobre la información financiera de un componente significativo por los cuales el auditor de los estados financieros del grupo está asumiendo responsabilidad por el trabajo del auditor del componente, el equipo de trabajo del grupo debiera participar en la evaluación de riesgos del componente para identificar los riesgos significativos de representaciones incorrectas significativas de los estados financieros del grupo. La naturaleza, oportunidad y alcance de esta participación están afectadas por el entendimiento que tenga el equipo de trabajo del grupo respecto al auditor del componente, pero como mínimo debiera incluir lo siguiente:

- a. Analizar con el auditor del componente o con la Administración del componente, las actividades de negocios del componente que sean significativas para el grupo.
- b. Analizar con el auditor del componente la susceptibilidad que tenga el componente a una representación incorrecta significativa de la información financiera debido a fraude o error.
- c. Revisar la documentación del auditor del componente, relacionada con la identificación de riesgos significativos de representaciones incorrectas significativas de los estados financieros del grupo. Tal documentación puede estar en la forma de un memorándum que refleje la conclusión del auditor del componente en relación con los riesgos significativos identificados.

Riesgos significativos identificados de representaciones incorrectas significativas de los estados financieros del grupo - Procedimientos de auditoría posteriores.

Cuando se han identificado riesgos significativos de representaciones incorrectas significativas de los estados financieros del grupo, por los cuales el auditor de los estados financieros del grupo está asumiendo responsabilidad por el trabajo de un auditor de un componente, el equipo de trabajo del grupo debiera evaluar lo apropiado de los

procedimientos de auditoría posteriores a ser efectuados en respuesta a los riesgos significativos identificados de representaciones incorrectas significativas de los estados financieros del grupo. Basado en este entendimiento del auditor del componente, el equipo de trabajo del grupo debiera determinar si es necesario estar involucrado en los procedimientos de auditoría posteriores.

6 Hechos Posteriores:

Cuando los auditores de los componentes efectúan trabajos distintos a una auditoría de información financiera de los componentes a pedido del equipo de trabajo del grupo, el equipo de trabajo del grupo debiera solicitar a los auditores de los componentes que notifiquen al equipo de trabajo del grupo si toman conocimiento de hechos para esos componentes que ocurren entre la fecha de la información financiera del componente y la fecha del informe del auditor sobre los estados financieros del grupo que pueden requerir de un ajuste o de una revelación en los estados financieros del grupo.

7 Comunicación con un auditor del componente:

Cuando el auditor de los estados financieros del grupo está asumiendo la responsabilidad por el trabajo de un auditor del componente, la comunicación requerida debiera indicar el trabajo a ser efectuado y la forma y contenido de la comunicación de un auditor de un componente con el equipo de trabajo del grupo. También debiera incluir, en el caso de una auditoría o de una revisión de información financiera del componente, la importancia relativa del componente (y el monto o montos menores que la importancia relativa para particulares clases de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones, si fuere aplicable) y el límite sobre el cual las representaciones incorrectas no pueden ser consideradas como claramente insignificantes en relación con los estados financieros del grupo.

Cuando el auditor de los estados financieros del grupo está asumiendo la responsabilidad por el trabajo de un auditor del componente, la comunicación solicitada desde el auditor del componente, también debiera incluir lo siguiente:

- a. Si el auditor del componente ha cumplido con los requerimientos del equipo de trabajo del grupo.

- b. Información sobre instancias de incumplimientos con leyes o regulaciones a nivel del componente o del grupo que podrían resultar en una representación incorrecta significativa de los estados financieros del grupo.
- c. Riesgos significativos de representaciones incorrectas significativas de los estados financieros del grupo, debido a fraude o error, identificados por el auditor del componente en el componente y las respuestas del auditor del componente a tales riesgos. El equipo de trabajo del grupo debiera requerir al auditor del componente comunicar tales riesgos significativos en el momento oportuno.
- d. Una lista de representaciones incorrectas corregidas y no corregidas de la información financiera del componente (la lista no requiere incluir representaciones incorrectas menores al límite para representaciones incorrectas que sean claramente insignificantes comunicadas por el equipo de trabajo del grupo).
- e. Indicadores de un posible sesgo de la Administración con respecto a estimaciones contables y en la aplicación de principios contables.
- f. Descripción de cualquier debilidad importante y deficiencias significativas identificadas en el control interno a nivel de los componentes.
- g. Otros hallazgos y temas significativos que el auditor del componente comunicó o espera comunicar a los encargados del Gobierno Corporativo del componente, incluyendo fraude o sospechas de fraude que involucren a la Administración del componente, empleados que tienen roles significativos en el control interno a nivel del componente, u otros que resultaron en una representación incorrecta significativa de los estados financieros del componente.
- h. Cualquier otro asunto que pueda ser pertinente a la auditoría del grupo o que el auditor del componente desea poner en conocimiento del equipo de trabajo del grupo, incluyendo las excepciones notadas en las representaciones escritas que el auditor del componente solicitó a la Administración del componente.

8 Evaluar la Comunicación del auditor del componente y lo adecuado de su trabajo:

El equipo de trabajo del grupo debiera determinar, si es necesario revisar otras partes pertinentes de la documentación de auditoría de un auditor de un componente.

Si el equipo de trabajo del grupo concluye que el trabajo de un auditor de un componente es insuficiente, el equipo de trabajo del grupo debiera determinar procedimientos adicionales a ser efectuados y si serán efectuados por el auditor del componente o por el equipo de trabajo del grupo.

9 Comunicación con la Administración del grupo y con los encargados del Gobierno Corporativo del grupo.

El equipo de trabajo del grupo debiera determinar cuáles debilidades importantes y deficiencias significativas en el control interno que los auditores de los componentes han puesto en conocimiento del equipo de trabajo del grupo, debieran ser comunicados a la Administración del grupo y los encargados del Gobierno Corporativo del grupo.

10 Documentación:

El equipo de trabajo del grupo debiera incluir la naturaleza, oportunidad y alcance de la participación del equipo de trabajo del grupo en el trabajo efectuado por los auditores de los componentes sobre componentes significativos incluyendo, cuando fuere aplicable, la revisión por el equipo de trabajo del grupo de las partes pertinentes de la documentación de auditoría de los auditores de los componentes y las respectivas conclusiones resultantes.

4.2.- NIA 600. Auditoría de estados financieros de grupo (incluido el trabajo de los auditores de componentes).

La NIA 600 se encuentra con la misma tabla de contenidos, y los mismos conceptos en su gran medida. Sin embargo en el párrafo 11 habla de los requisitos y de la responsabilidad. Con respecto a esto el socio del trabajo del grupo es responsable de la dirección, supervisión y ejecución del trabajo de auditoría del grupo con apego a las normas profesionales y requisitos legales y normativos aplicables, y de que el dictamen del auditor que se emite sea apropiado en las circunstancias. Como resultado, el dictamen del auditor sobre los estados financieros del grupo no deberá referirse al auditor de un componente, a menos que la inclusión de dicha referencia esté prevista por la legislación o normatividad. En este caso, el dictamen del auditor deberá indicar que la referencia no disminuye la responsabilidad del socio del trabajo del grupo o de la firma del socio del trabajo del grupo por la opinión de auditoría del grupo.

Cuadro resumen de la comparación entre NIA y NAGA 63, Sección 600 con respecto a la responsabilidad del auditor en las auditorías, elaborado por Pwc:

| NIA-600 Consideraciones especiales. Auditorías de estados financieros de grupo (incluido el trabajo de auditores de componentes). | NAGA Sección AU-600 Consideraciones especiales. Auditorías de estados financieros de grupo (incluyendo el trabajo de auditores de componentes). |
|---|--|
| <p>El socio del trabajo del grupo es responsable de la dirección, supervisión y ejecución del trabajo de auditoría del grupo con apego a las normas profesionales y requisitos legales y normativos aplicables, y de que el dictamen del auditor que se emite sea apropiado en las circunstancias.</p> <p>Sin embargo, <i>el dictamen del auditor sobre los estados financieros del grupo no deberá referirse al auditor de un componente, a menos que la inclusión de dicha referencia esté prevista por la legislación o normatividad. En este caso, el dictamen del auditor deberá indicar que la referencia no disminuye la responsabilidad del socio del trabajo del grupo o de la firma del socio del trabajo del grupo por la opinión de auditoría del grupo. (Referencia: Párrafo A8-A9).</i></p> <p>Responsabilidad (Referencia: Párrafo 11)</p> | <p>El socio a cargo del trabajo del grupo es responsable por:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. La dirección, supervisión y desempeño del trabajo de auditoría del grupo de acuerdo con las normas profesionales, los requerimientos legales y regulatorios aplicables y las políticas y procedimientos de la firma; y 2. Determinar si el informe del auditor que se emite es apropiado en las circunstancias. <p>En la NAGA, se agrega el párrafo 8, el cual establece que el socio a cargo del trabajo del grupo es responsable por decidir, individualmente para cada componente, ya sea:</p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>asumir la responsabilidad</i> por, y por lo tanto requiere estar involucrado en el trabajo del auditor del componente, en la medida que ese trabajo esté relacionado con la expresión de una opinión sobre los estados financieros del grupo, o |

| | |
|---|--|
| <p>A8. Aunque los auditores de componentes pueden trabajar en la información financiera de los componentes para la auditoría del grupo y como tales son responsables de sus hallazgos, conclusiones u opiniones generales, el socio del trabajo del grupo o la firma del socio del trabajo del grupo es responsable de la opinión de auditoría del grupo.</p> <p>A9. Cuando la opinión de auditoría del grupo se modifica debido a que el equipo de trabajo del grupo no pudo obtener suficiente evidencia de auditoría apropiada en relación con la información financiera de uno o más componentes, el párrafo de la base para la modificación en el dictamen del auditor sobre los estados financieros del grupo describe las razones para dicha incapacidad sin hacer referencia al auditor del componente, a menos que dicha referencia sea necesaria para una explicación adecuada de las circunstancias.</p> | <p>- <i>no asumir la responsabilidad por</i>, y en consecuencia hacer referencia, a la auditoría de un auditor de un componente en el informe del auditor sobre los estados financieros del grupo.</p> |
|---|--|

(pwc, 2012)

4.2.1.- Responsabilidad individual vs. Responsabilidad dividida.

Para el caso de la NIA las responsabilidades divididas no serán permitidas a menos de que sean requeridas por alguna ley o regulación específica. Como resultado, el informe del auditor sobre los estados financieros del grupo no debe hacer referencia a un auditor del componente, a menos de que las leyes o reglamentos requieran incluir tal referencia. De ser así, el informe debe indicar que la referencia no reduce la responsabilidad del socio de la auditoría del grupo o firma acerca de la opinión emitida.

A fin de que el auditor esté en posibilidad de asumir una responsabilidad total de los estados financieros, debe obtener un entendimiento suficiente del propio grupo, sus ambientes y componentes para identificar los que pudieran ser significativos. De tal manera se evalúa, también, si el mismo equipo es capaz de involucrarse en el trabajo de los auditores del componente o componentes significativos, con el alcance necesario para obtener evidencia de auditoría suficiente y competente. (Martínez, V. 2012).

4.2.2.- Identificar los componentes.

Durante la fase de planeación, el equipo de trabajo a cargo de la auditoría del grupo, debe obtener o actualizar el entendimiento del negocio de cliente y su ambiente de control para identificar aquellos componentes significativos.

Un componente puede ser una oficina central, tenedora, división, localidad, unidad de negocios, sucursal, subsidiaria, actividad, negocio conjunto, compañía asociada u otra entidad cuya información financiera se incluya en los estados financieros del grupo. Para determinar lo que es un componente, se requerirá de juicio profesional en la evaluación de la estructura del grupo, el flujo de información financiera y el enfoque de auditoría. Es aquí donde surge la oportunidad de desarrollar una nueva forma de pensar para diseñar la estrategia de auditoría. (Martínez, V. 2012).

De acuerdo a la NIA 600, los componentes significativos son aquéllos que para la auditoría del grupo, son componentes de importancia financiera individual o componentes con riesgo clave/significativo:

- *Componentes de importancia financiera individual:* Un componente puede incluir riesgos significativos de error material debido a su importancia financiera individual para el grupo. Si la importancia financiera individual de un componente aumenta, el riesgo de error material de los estados financieros del grupo también incrementa.
- *Componentes con riesgo clave/significativo para el grupo:* Un componente puede ser significativo debido a que, por su naturaleza o circunstancia específica, incluye riesgos significativos de error material en los estados financieros del grupo. Por ejemplo, el equipo de auditoría del grupo podría identificar saldos de las cuentas, clases de transacciones o revelaciones afectadas por las áreas probables de riesgo.

4.2.3.- Determinar la materialidad de los componentes para efectos de consolidación.

En el contexto de la auditoría de un grupo se deben determinar niveles de materialidad, tanto para los estados financieros consolidados como para la información financiera que se revisa en los componentes. Esto requiere consideraciones adicionales para aquellas que se hacen en la auditoría de una empresa en lo individual y que se refieren a la disgregación de los estados financieros del grupo en componentes. (Martínez, V. 2012).

En la práctica, primero se determina la materialidad a nivel consolidado para posteriormente distribuirla entre los componentes. Esto da lugar al incremento del riesgo de detección.

Por lo anterior, el equipo de auditoría del grupo debe utilizar el juicio profesional para determinar y asignar la materialidad total que le corresponderá a un componente en lo particular, tomando en cuenta que para disminuir el riesgo de que los errores materiales identificados (y los no identificados), respecto de la información financiera consolidada, excedan la materialidad determinada para los estados financieros consolidados. El importe de la materialidad total que el equipo del grupo asigne a cada uno de los componentes debe ser menor a la materialidad total que se determinó sobre los estados financieros consolidados.

Las empresas que han logrado el éxito a largo plazo basan sus estrategias en anticiparse a los cambios del mercado y en la reinversión de sí mismas. (Martínez, V. 2012).

4.2.4.- Auditor del componente.

Con respecto al auditor del componente, si el equipo de trabajo del grupo planea solicitar al auditor de un componente que trabaje sobre la información financiera de un componente, deberá obtener un entendimiento sobre lo siguiente (entendimiento del auditor del componente):

- a. Si el auditor del componente entiende y cumplirá con los requisitos éticos que son importantes para la auditoría del grupo y, en particular, si es independiente.
- b. La competencia profesional del auditor del componente.

- c. Si el equipo de trabajo del grupo podrá involucrarse en el trabajo del auditor del componente hasta el grado necesario para obtener suficiente evidencia de auditoría apropiada.
- d. Si el auditor del componente opera en un ambiente normativo que supervise activamente a los auditores.

Si el auditor de un componente no cumple con los requisitos de independencia que son importantes para la auditoría del grupo, o el equipo de trabajo del grupo tiene dudas serias sobre los asuntos mencionados anteriormente, el equipo de trabajo del grupo deberá obtener suficiente evidencia de auditoría apropiada relacionada con la información financiera del componente sin pedirle al auditor del componente que trabaje sobre la información financiera de ese componente.

Con respecto a las comunicaciones con el auditor del componente, el equipo de trabajo del grupo deberá comunicar oportunamente sus requisitos al auditor del componente. Esta comunicación deberá exponer el trabajo que será realizado, el uso que se dará a ese trabajo, y la forma y el contenido de la comunicación del auditor del componente con el equipo de trabajo del grupo. También deberá incluir lo siguiente:

- a. Una petición de que el auditor del componente, conociendo el contexto en el que el equipo de trabajo del grupo usará el trabajo del auditor del componente, confirma que el auditor del componente cooperará con el equipo de trabajo del grupo.
- b. Los requisitos éticos que son importantes para la auditoría del grupo y, en particular, los requisitos de independencia.
- c. En el caso de una auditoría o una revisión de la información financiera del componente, la importancia relativa de un componente (y, si fuera aplicable, el nivel o niveles de importancia relativa para clases especiales de transacciones, saldos de cuenta o revelaciones) y el umbral por arriba del cual las representaciones erróneas no pueden ser consideradas claramente insignificantes para los estados financieros del grupo.
- d. Riesgos importantes identificados de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros del grupo, debido a fraude o error, que son importantes para el trabajo del auditor del componente. El equipo de trabajo del grupo deberá solicitar al auditor del componente que comunique oportunamente cualesquiera otros riesgos importantes identificados de

representación errónea de importancia relativa de los estados financieros del grupo, debido a fraude o error, en el componente, y las respuestas del auditor del componente a dichos riesgos.

- e. Una lista de las partes relacionadas preparada por la administración del grupo, y cualesquiera otras partes relacionadas que conozca el equipo de trabajo del grupo. El equipo de trabajo del grupo deberá solicitar al auditor del componente que comunique oportunamente las partes relacionadas que no hayan sido previamente identificadas por la administración del grupo o el equipo de trabajo del grupo. El equipo de trabajo del grupo deberá determinar si identificará dichas partes relacionadas adicionales para otros auditores de componentes.

El equipo de trabajo del grupo deberá solicitar al auditor del componente que comunique los asuntos importantes para la conclusión del equipo de trabajo del grupo con respecto a la auditoría del grupo. Dicha comunicación deberá incluir:

- a. Si el auditor del componente ha cumplido con los requisitos éticos que son importantes para la auditoría del grupo, que incluyen independencia y competencia profesional;
- b. Si el auditor del componente ha cumplido con los requisitos del equipo de trabajo del grupo;
- c. Identificación de la información financiera del componente sobre la que informa el auditor del componente;
- d. Información de casos de incumplimiento con las leyes o reglamentos que pudieran dar lugar a representación errónea de importancia relativa de los estados financieros del grupo;
- e. Una lista de representaciones erróneas no corregidas de la información financiera del componente (la lista no necesita incluir representaciones erróneas que están por debajo del umbral para representaciones erróneas claramente insignificantes comunicadas por el equipo de trabajo del grupo);
- f. Indicadores de un posible sesgo de la administración;
- g. Descripción de cualquier deficiencia importante identificada en control interno a nivel de componente;
- h. Otros asuntos importantes que el auditor del componente comunicó o espera comunicar a los encargados del gobierno corporativo del componente, incluido fraude o sospecha de fraude que implique a la administración del componente,

a los empleados con roles importantes en el control interno a nivel de componente u otros involucrados cuando el fraude ocasione una representación errónea de importancia relativa de la información financiera del componente;

- i. Cualesquiera otros asuntos que puedan ser importantes para la auditoría del grupo, o sobre los cuales el auditor del componente desee llamar la atención del equipo de trabajo del grupo, incluidas las excepciones observadas en las representaciones escritas que el auditor del componente solicitó a la administración del componente; y
- j. Los hallazgos generales, conclusiones u opinión del auditor del componente.

En lo que tiene relación con la evaluación de la comunicación y la adecuación del trabajo del auditor del componente, se expresa que el equipo de trabajo del grupo deberá evaluar la comunicación del auditor del componente. El equipo de trabajo del grupo deberá:

- a. Discutir los asuntos importantes que surjan de dicha evaluación con el auditor del componente, la administración del componente o la administración del grupo, según corresponda; y
- b. Determinar si es necesario revisar otras partes relevantes de la documentación de auditoría del auditor del componente.

Si el equipo de trabajo del grupo concluye que el trabajo del auditor del componente es insuficiente, deberá determinar cuáles procedimientos adicionales deberán realizarse, y si los hará el auditor del componente o el equipo de trabajo del grupo.

4.3.- Informe de Auditoría emitido para una auditoría de estados financieros de un grupo.

El auditor debiera formarse una opinión respecto a si los estados financieros están presentados razonablemente, en todos los aspectos significativos, de acuerdo con el marco financiero para la preparación y presentación de información financiera aplicable, y expresar dicha opinión en un informe o dictamen de auditoría.

4.3.1.- Informe de Auditoría para auditoría de EEFF de grupos, según NAGA 63.

El informe de auditoría, según la NAGA 63, queda a la par al formato de dictamen bajo NIA, lo que se busca en esta investigación además de identificar, analizar y explicar las diferencias que pudiesen surgir en la auditoría de estados financieros de un grupo entre la normativa nacional y la internacional, es poder también establecer el cambio que tuvo en Chile el dictamen de auditoría con la emisión de la NAGA 63 como consecuencia del Clarity Project; por lo tanto, además de la auditoría de estados financieros de un grupo y el dictamen emitido para tal situación, también se verá el cambio en el formato del dictamen de auditoría en Chile.

La opinión que expresará el auditor debe ir en un informe o dictamen de auditoría que, según la NAGA 63, Sección 700, debiera ser por escrito, y debe contener:

- Un **título**, que incluya la palabra independiente para indicar claramente que es un informe de un auditor independiente;
- Un **destinatario**;
- Un **párrafo introductorio**, el que debiera identificar a la entidad cuyos estados financieros han sido auditados, indicar que los estados financieros han sido auditados, identificar el título de cada estado incluido en los estados financieros, y especificar el periodo cubierto por cada estado financiero incluido en los estados financieros;
- La **Responsabilidad de la Administración por los estados financieros**, incluida en una sección con ese título. El informe del auditor debiera describir la responsabilidad de la Administración por la preparación y presentación razonable de los estados financieros;
- La **Responsabilidad del auditor**, incluida en una sección con ese título, el informe del auditor debiera indicar que la responsabilidad del auditor es expresar una opinión sobre los estados financieros a base de la auditoría, y que la auditoría fue efectuada de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y debiera identificar a Chile como el país originario de esas normas. También debe explicar que el auditor requiere planificar y luego efectuar la auditoría para obtener una razonable seguridad respecto a si los estados financieros no tienen representaciones incorrectas significativas

El informe del auditor debiera describir una auditoría indicando que

- a) Una auditoría involucra efectuar procedimientos para obtener evidencia de auditoría respecto a los montos y las revelaciones en los estados financieros;
- b) Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluyendo la evaluación de los riesgos de representaciones incorrectas significativas de los estados financieros, ya sea debido a fraude o a error;
- c) Una auditoría también incluye evaluar lo apropiado de las políticas contables utilizadas y la razonabilidad de estimaciones contables significativas efectuadas por la Administración, como asimismo la presentación general de los estados financieros.

El informe del auditor debiera indicar si el auditor considera que la evidencia de auditoría que el auditor ha obtenido es suficiente y apropiada para proporcionar una base para la opinión del auditor.

- Una **opinión del auditor**; al expresar una opinión sin modificaciones sobre los estados financieros, el informe del auditor debiera indicar que los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos significativos, la situación financiera de la entidad a la fecha del estado de situación financiera y los resultados de sus operaciones y los flujos de efectivo por el periodo terminado en esa fecha, de acuerdo con el marco financiero para la preparación y presentación de información financiera aplicable.
- **Otras responsabilidades de informar**; si es que fuera el caso y hubieran otras responsabilidades que informar debieran ser tratadas en una sección separada en el informe del auditor que debiera ser subtitulada “Informe sobre otros requerimientos legales y regulatorios”, o de otro modo, según fuere apropiado para el contenido de la sección;
- la **firma del auditor**;
- la **dirección del auditor**;
- y la **fecha del informe del auditor**; el informe del auditor debiera ser fechado no antes de la fecha en la cual el auditor ha obtenido suficiente y apropiada evidencia de auditoría sobre la cual basar la opinión del auditor sobre los estados financieros, incluyendo evidencia que:
 - a) la documentación de auditoría ha sido revisada;

- b) todos los estados que incluyen los estados financieros, incluyendo las notas relacionadas, han sido preparados; y
- c) la Administración ha afirmado que han asumido la responsabilidad por esos estados financieros.

Con respecto a las opiniones de auditoría, estas pueden ser: Opinión sin modificaciones, establecida en la Sección 700 *“Formar una Opinión e Informar sobre los Estados Financieros”*, u opiniones modificadas que las establece la sección 705 *“Modificaciones a la opinión en el informe del auditor independiente”*.

- Opinión sin modificaciones: opinión expresada por el auditor cuando el auditor concluye que los estados financieros están presentados razonablemente, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con el marco financiero de preparación y presentación de información financiera aplicable. (Sección 700, NAGA 63.)
- Opinión modificada: Una opinión con salvedades, una opinión adversa o una abstención de opinión. (Sección 705, NAGA 63.)
 - o Opinión con salvedades: El auditor debiera expresar una opinión con salvedades cuando:
 - a) el auditor, habiendo obtenido suficiente y apropiada evidencia de auditoría, concluye que representaciones incorrectas, tanto individualmente como en su sumatoria, son significativas pero no invasivas en los estados financieros, o
 - b) el auditor no pudo obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría sobre la cual basar la opinión, pero el auditor concluye que los posibles efectos sobre los estados financieros de representaciones incorrectas no detectadas, si hubiere, podrían ser significativas pero no invasivas.
 - o Opinión Adversa: El auditor debiera expresar una opinión adversa cuando el auditor, habiendo obtenido suficiente y apropiada evidencia de auditoría, concluye que representaciones incorrectas, tanto individualmente como en su sumatoria, son ya sea significativas e invasivas en los estados financieros.
 - o Abstención de Opinión: El auditor debiera abstenerse de opinar cuando no puede obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría sobre la cual basar la opinión y el auditor concluye que los posibles efectos de las

representaciones incorrectas no detectadas sobre los estados financieros, si hubiere, podrían ser tanto significativas e invasivas.

Para el contexto de una auditoría de estados financieros de un grupo, se debe recordar lo siguiente: el socio a cargo del trabajo del grupo es responsable por decidir, individualmente para cada componente, ya sea:

- asumir la responsabilidad por, y por lo tanto requiere estar involucrado en, el trabajo del auditor del componente, en la medida que ese trabajo esté relacionado con la expresión de una opinión sobre los estados financieros del grupo, o
- no asumir la responsabilidad por, y en consecuencia hacer referencia, a la auditoría de un auditor de un componente en el informe del auditor sobre los estados financieros del grupo.

A continuación se exponen algunos fragmentos de los ejemplos ilustrativos del informe del auditor sobre los estados financieros del grupo:

Ejemplo ilustrativo 1:

- Un informe con una salvedad cuando el equipo de trabajo del grupo no logra obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría sobre la cual basar la opinión de auditoría del grupo. (Anexo 8.1.)

En este ejemplo, al equipo de trabajo del grupo no le es posible obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría relacionada con un componente significativo contabilizado de acuerdo con el método del valor patrimonial (reconocido en \$15 millones en el estado de situación financiera, que refleja un total de activos de \$60 millones), debido a que al equipo de trabajo del grupo no le es posible obtener los estados financieros auditados del componente al 31 de diciembre de 20X1, incluyendo el informe del auditor sobre éstos. En este ejemplo ilustrativo, el auditor de los estados financieros del grupo no está haciendo referencia al informe del auditor del componente.

A juicio del auditor, el efecto sobre los estados financieros del grupo, de no poder obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría es significativa, pero no tiene un efecto invasivo.

Si, a juicio del auditor, el efecto sobre los estados financieros del grupo de no poder obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría es significativo y tiene un efecto invasivo, el auditor podría abstenerse de opinar.

Ejemplo ilustrativo 2:

- Un informe en el cual el auditor de los estados financieros del grupo está haciendo referencia a la auditoría de un auditor del componente. (Anexo 8.1.)

En este ejemplo, el auditor de los estados financieros del grupo está haciendo referencia a la auditoría de un auditor del componente.

4.3.2.- Informe de Auditoría para auditoría de EEFF de grupos, según NIA.

Las NIAS 700 “Formación de una Opinión y Dictamen sobre los Estados Financieros”, y 705 “Modificaciones a la opinión en el dictamen del auditor independiente” establecen los mismos criterios, definiendo las siguientes opiniones de auditoría:

- Opinión no calificada: La opinión expresada por el auditor cuando concluye que los estados financieros están preparados, respecto de todo lo importante, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable. (NIA 700)
- Opinión modificada: La NIA 705 establece tres tipos de opiniones modificadas, a saber, una opinión calificada, una opinión adversa y una abstención de opinión, exponiendo las mismas definiciones.

En todos los aspectos de formato de opinión y de contenido del informe la Sección 700 es equivalente a la NIA 700, por lo que no se volverá a exponer el contenido y distribución que debe tener el informe, ya que son los mismos.

Con respecto a la auditoría de estados financieros de grupos, la NIA 600 solo establece un ejemplo ilustrativo correspondiente a la falta de evidencia para basa la opinión del auditor.

Ejemplo ilustrativo 1:

- Ejemplo de una opinión calificada donde el equipo de trabajo del grupo no puede obtener suficiente evidencia de auditoría apropiada sobre la cual basar la opinión de auditoría del grupo. (Anexo 8.2.)

En este ejemplo, el equipo de trabajo del grupo no puede obtener suficiente evidencia de auditoría apropiada relacionada con un componente importante contabilizado por el método de capital accionario (reconocido en \$15 millones de dólares en el balance general, que refleja activos totales por \$60 millones de dólares) porque el equipo de trabajo del grupo no tuvo acceso a los registros contables, la administración o el auditor del componente.

El equipo de trabajo del grupo ha leído los estados financieros auditados del componente al 31 de diciembre de 20X1, incluyendo el dictamen del auditor respectivo, y consideró la información financiera relacionada, guardada por la administración del grupo en relación con el componente.

A juicio del socio del trabajo del grupo, el efecto sobre los estados financieros del grupo de esta incapacidad para obtener suficiente evidencia de auditoría apropiada es de importancia relativa pero no generalizado.

CAPÍTULO II: ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Por años reconocidos organismos internacionales planteaban la necesidad de poder disponer de informes de auditoría que utilizaran parámetros homogéneos a un nivel global; entendiéndose esta necesidad, la International Federation of Accountant (IFAC) encargó al Consejo de Normas de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) como organismo emisor de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) que se encargara de esta labor, la que se extendió por más de tres años, y que fue conocido como “Clarity Project” (Proyecto Claridad), el cual finalizó el año 2009. (pwc, 2012).

Como resultado de esta necesidad de información homogénea muchos organismos emisores de normativa contable (National Setter) de diferentes territorios a nivel global, han o están migrando hacia esta normativa (NIA), ya sea mediante la adopción de ellas, o la adaptación de su normativa de auditoría a lo establecido en esta nueva normativa. (pwc, 2012).

Muchos territorios han adoptado las NIA clarificadas como la línea base para el desarrollo de todas sus auditorías, la aplicabilidad en Chile implicó una adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) como la base para la elaboración de las Normas de Auditoría de Aceptación General (NAGAs), dicha adaptación estuvo a cargo del Colegio de Contadores de Chile Asociación Gremial, institución facultada para establecer normas profesionales en Chile, específicamente por la Comisión de Auditoría a quien se le encargó que como consecuencia del antes mencionado “Clarity Project” propusiera las normas profesionales y pronunciamientos técnicos que considerara apropiadas, para su aprobación y promulgación, por parte del Consejo Nacional de Contadores. Una vez promulgada esta normativa profesional, es de obligatoria aplicación en Chile, para toda la profesión.

La nueva normativa establecida es “Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, Nº 63” (NAGA 63), la cual es más rígida que las anteriores, por lo que es necesario divulgar a las organizaciones auditadas que los auditores estarán emitiendo un tipo de informe con una estructura diferente y solicitando requerimientos diferentes no solicitados con anterioridad.

La Comisión de Auditoría, durante el año 2010, inició el proceso de traducción, revisión, emisión y aprobación de las normas profesionales de auditoría y de atestiguación correspondiente. Estas Normas fueron aprobadas por el Consejo Nacional del Colegio de Contadores de Chile, el 15 de marzo del 2012 y entrarán en vigencia para las auditorías de estados financieros por los períodos terminados el o con posterioridad al 31 de diciembre de 2012.

En síntesis, en Chile ocurrió un cambio normativo de las anteriores NAGAS a la NAGA 63, lo que representa la implementación del Clarity Project en Chile, pero cabe señalar que en este trabajo solo se señalarán los cambios normativos nacionales en lo referido al dictamen de auditoría, ya que el objetivo principal de esta investigación es analizar las diferencias que podrían surgir entre la normativa nacional vigente (NAGA 63) con la normativa internacional vigente (NIA) enfocándose en la responsabilidad del auditor en una auditoría de estados financieros de un grupo, esta comparación se podrá hacer tomando como base que al tratarse de una adaptación y no de una adopción normativa existirán diferencias.

La investigación a desarrollar en este trabajo va orientada a analizar la responsabilidad del auditor en una auditoría de estados financieros de un grupo y el dictamen emitido, teniendo en cuenta las diferencias que podrían surgir entre la normativa nacional (NAGA 63) y la normativa internacional (NIA).

OBJETIVOS GENERALES Y ESPECÍFICOS.

Objetivo general:

- Analizar la responsabilidad del auditor en una auditoría de estados financieros de un grupo y el dictamen emitido, teniendo en cuenta las diferencias que podrían surgir entre la normativa nacional (NAGA 63) y la normativa internacional (NIA).

Objetivos específicos:

- Describir las normativas (nacional e internacional), enfocándose en la responsabilidad del auditor en la auditoría de los estados financieros de un grupo, y en el dictamen emitido.
- Identificar las posibles diferencias que surgirían entre la normativa internacional con la normativa nacional vigente, en relación a la responsabilidad del auditor de una auditoría de estados financieros de un grupo y al contenido del dictamen de auditoría.
- Explicar las diferencias que pudiesen surgir en la responsabilidad del socio a cargo de la auditoría de estados financieros de un grupo, el dictamen de auditoría emitido y el trabajo realizado equivalente a procedimientos de auditoría.

METODOLOGÍA

La presente investigación tendrá una metodología cualitativa con un enfoque de comprensión, y se desarrollará a través de las siguientes etapas:

Etapas 1: Recopilación de información.

La recopilación de información se basará en:

- Libros de Auditoría.
- Normativa vigente con respecto a la materia:
 - Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, NAGA 63,
 - Normas Internacionales de Auditoría
- Páginas web especializadas en el análisis de normativa de auditoría.
- Páginas de entes reguladores como SVS (nacional), y SEC (internacional).
- Textos emitidos por órganos reguladores.
- Textos especializados.
- Revistas de investigación del contador auditor.
- Reunir información específica sobre la responsabilidad del auditor.
- Base de datos.

Etapas 2: Sistematización de la investigación.

Esta etapa ordenará la información reunida y sustentará el presente estudio; para efectuar esto se establecerán criterios de orden, los cuales serán los siguientes:

- Antecedentes Generales;
- Conceptos;
- Normas de Auditoría; y
- Auditoría de los Estados Financieros de un Grupo.

Etapas 3: Diseño de instrumento de observación.

Los instrumentos de observación de la presente tesis serán cuadros comparativos para ver el cambio que ocurrió en el dictamen de auditoría a nivel nacional, y poder mostrar la entrada en vigencia del Clarity Project, y la responsabilidad del socio estipulada en el dictamen. Para la elaboración de los cuadros comparativos se elegirán dictámenes publicados por grupos de empresas en la SVS, auditados por las Big Four, y se compararán los años 2011, 2012 y 2013.

Luego se comparará un dictamen actual de una empresa que publica sus estados financieros en la SVS año 2013, bajo la nueva normativa nacional NAGA 63 con el dictamen de la misma empresa pero en un país donde se aplique la NIA.

Etapa 4: Elección del sujeto de investigación.

Los sujetos de investigación serán determinados en base al cumplimiento del siguiente requisito:

- Ser un Socio de Auditoría de una firma de auditoría externa inscrita en la SVS, considerando sus habilidades y competencias de la materia en estudio, ya que de acuerdo a esas características podrá brindar una opinión acorde a los requerimientos de esta investigación.

Etapa 5: Aplicación de la técnica de recogida de datos.

La técnica que se utilizará en la recogida de datos será una entrevista en profundidad, la cual según Taylor & Bogdan (1992) consiste en *“reiterados encuentros entre el investigador y los informantes, encuentros dirigidos hacia la comprensión de las perspectivas que tienen los informantes respecto de sus vida, experiencias o situaciones”* (citado por Mella, 2003, p.149).

La ruta de investigación que tendrá la entrevista en profundidad será:

- 1º Contacto Inicial con el Gerente, ver su disponibilidad de tiempo para concertar una reunión;
- 2º efectuar la entrevista, la cual será grabada para posteriormente,
- 3º enviarle la entrevista transcrita, de manera que la pueda revisar y aprobarla, y
- 4º finalmente luego de su aprobación, se emite el Informe Entrevista Final.

Etapa 6: Criterios de Calidad.

La propuesta metodológica para la entrevista incorporará los criterios de credibilidad, confirmabilidad, fiabilidad y transferencia.

- La credibilidad; al realizar entrevistas a socios de auditoría se obtendrá de manera confiable la aplicación de la normativa analizada.
- la confirmabilidad la dará el instrumento de observación utilizado, ya que se confirmarán las respuestas obtenidas en la entrevista y ;

- la fiabilidad se entregará a partir de la descripción a realizar respecto de la ideología de la alumna tesista: María Alejandra Gallardo Araya, para optar al Título de Contador Público Auditor y al grado de Licenciada en Sistemas de Información Financiera y Control de Gestión;
- y la transferencia tendrá por objeto describir las características y el contexto en el que se encuentran los Gerentes entrevistados.

Etaa 7: Tabulación de Resultados.

Para la tabulación de resultados, se contará con categorías, subcategorías y sub-subcategorías, las cuales serán las siguientes:

| Categorías | Subcategorías | Sub-Subcategorías |
|--|---|---|
| Normativa Nacional: (NAGA anterior, con NAGA vigente.) | <ul style="list-style-type: none"> • Responsabilidad del socio | <ul style="list-style-type: none"> • Asume Responsabilidad • No Asume Responsabilidad |
| | <ul style="list-style-type: none"> • Dictamen | <ul style="list-style-type: none"> • Cambios solo de Forma • Cambios solo de Fondo • Cambios de Forma y de Fondo |
| | <ul style="list-style-type: none"> • Procedimientos de Auditoría | <ul style="list-style-type: none"> • Se agregan • Disminuyen • Permanecen igual |
| | <ul style="list-style-type: none"> • Situación para una firma de auditoría | <ul style="list-style-type: none"> • Hay diferencias para adquirir clientes. • No hay diferencias para adquirir clientes. |
| | <ul style="list-style-type: none"> • Responsabilidad del socio | <ul style="list-style-type: none"> • Asume Responsabilidad • No Asume Responsabilidad |

| | | |
|--|---|---|
| Normativa Internacional: (NAGA vigente, con NIA) | <ul style="list-style-type: none"> • Dictamen | <ul style="list-style-type: none"> • Diferencias solo de Forma • Diferencias solo de Fondo • Diferencias de Forma y de Fondo |
| | <ul style="list-style-type: none"> • Procedimientos de Auditoría | <ul style="list-style-type: none"> • Se agregan • Disminuyen • Permanecen igual |
| | <ul style="list-style-type: none"> • Situación para una firma de auditoría | <ul style="list-style-type: none"> • Hay diferencias para adquirir clientes. • No hay diferencias para adquirir clientes. |

Etapa 8: Análisis de Resultados.

De acuerdo a lo obtenido de la categorización en la etapa anterior, se procederán a analizar los resultados obtenidos.

Etapa 9: Discusión de resultados.

De acuerdo a lo analizado en la etapa anterior, se procederá a comparar las respuestas obtenidas de los socios entrevistados, con los cuadros comparativos.

Etapa 10: Conclusiones.

Luego del análisis de las etapas anteriores, se podrá llegar a una conclusión con respecto a si se cumplieron los objetivos propuestos en la investigación, mediante la opinión emitida por los entrevistados; y si la discusión de resultados brinda información nueva a revelar.

CAPÍTULO III: ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN RECOGIDA.

En este capítulo se realiza un análisis por categorías, subcategorías y sub-subcategorías, de las respuestas obtenidas de los tres entrevistados.

- **Situación Nacional**
 - **Responsabilidad del Socio**
 - **Asume Responsabilidad**

De acuerdo a la información obtenida de los entrevistados, el auditor asume responsabilidad para una auditoría de estados financieros de un grupo, cuando uno de los componentes auditados resulta material para los EEFF consolidados, y/o cuando no hay limitaciones al alcance.

El grado de tolerancia está dado por el monto que representa sobre los activos, patrimonio o resultado de una operación, por lo tanto si pudiese ser significativo en cualquiera de esas tres categorías generalmente se asume esa responsabilidad.

Cuando se asume responsabilidad quiere decir que el socio a cargo de esa auditoría es responsable por los estados financieros de todo el grupo, incluidas todas sus filiales, sucursales, y coligadas.

Por lo tanto las situaciones para asumir responsabilidad de los estados financieros de los componentes puede darse por:

- Uno de los componentes resulta de un alto grado de materialidad, por lo tanto es un componente significativo;
- El componente, lo audita una firma que pertenece a la red de firmas a la cual pertenece la firma de la matriz, por lo tanto se puede confiar en esa auditoría, ya que se parte del supuesto que al pertenecer a la misma red de firmas, los auditores cumplen con los mismos criterios, requisitos y competencias.

Estas dos situaciones pueden ser las que mayormente se presentan cuando la firma elige asumir la responsabilidad, pero no quiere decir que no hayan otras, simplemente los entrevistados se enfocaron principalmente por estas dos.

- **Situación Nacional**
 - **Responsabilidad del Socio**
 - **No Asume Responsabilidad**

No asume responsabilidad cuando otros fueron los auditores del componente, ya que por normativa no está obligado a asumir esa responsabilidad. Al no asumir responsabilidad por ese componente, quiere decir que el auditor confía en el informe emitido por los otros auditores, y especifica en su informe qué porcentajes fueron los que no se auditaron por ellos, y expone quienes fueron los auditores de esos componentes en las notas explicativas.

Tampoco se asume responsabilidad si es que en un caso concreto donde la auditoría ya viene cerrada, y ese componente es auditado por un tercero, generalmente tampoco se asume esa responsabilidad.

En el caso de ser un componente no auditado, se limita la responsabilidad señalando que los EEFF del componente no están auditados, siempre y cuando la relevancia de las cifras no sean materiales, ya que en caso contrario no podría no ser prudente emitir una opinión.

- **Situación Nacional**
 - **Dictamen**
 - **Cambios solo de Forma**

Para el dictamen de auditoría se definen cambios que ocurrieron con la implementación de la NAGA 63, a consecuencia del Clarity Project, en el informe emitido.

Anteriormente en Chile el dictamen de auditoría no tenía un formato donde especificara en detalle y con títulos por tema los contenidos que este poseía. Se mostraba un informe donde en tres párrafos generalmente se expresaba qué era lo que se auditada, en qué consistía a grandes rasgos la auditoría, y finalmente se emitía la opinión.

En el formato establecido en la sección 700 de la NAGA 63 en Chile, se define cómo debe presentarse el dictamen de auditoría para los periodos que están en vigencia con esta normatividad.

Los entrevistados en su mayoría definen que solo representan un cambio de forma, ya que el único cambio que se observa, es la titulación de los párrafos, el agrupamiento más específico de las ideas que contiene cada temática, y los temas referentes al control interno. Con respecto al control interno, a la evaluación de riesgo y al fraude, el hecho de que ahora se mencionen, no quiere decir que anteriormente no se efectuaran, si no que en el informe anterior estos temas se daban por hecho; anteriormente no se hacía

| |
|--|
| referencia en el informe al control interno ni al fraude, pero sí se efectuaban procedimientos que los cubrían. |
| <ul style="list-style-type: none"> • Situación Nacional <ul style="list-style-type: none"> • Dictamen <ul style="list-style-type: none"> • Cambios solo de Fondo |
| Ninguno de los entrevistados determina que la entrada en vigencia de la NAGA 63, con respecto al dictamen de auditoría representa solo cambios de fondo. |
| <ul style="list-style-type: none"> • Situación Nacional <ul style="list-style-type: none"> • Dictamen <ul style="list-style-type: none"> • Cambios de Forma y de Fondo |
| <p>Un entrevistado plantea que el hecho de que ahora se agreguen temas como el control interno, la evaluación e identificación de riesgos, y el fraude, sí representan cambios de fondo. Si bien, establece que antes sí se hacían procedimientos y controles para esos temas ahora se requiere tanto para el auditor como para los terceros que están leyendo los EEFF tener presente que el alcance y la comparabilidad respecto a los ejercicios anteriores no es la misma, por la responsabilidad subyacente que hay en esa auditoría.</p> <p>Con respecto a la responsabilidad cuando se asume, esa sería una acción que afecta al fondo de la auditoría, ya que no solo se delimita la responsabilidad a si se asume o no se asume, sino que además exige una manera de compromiso y obligación a ver la materialidad y la importancia de ese componente que audita un tercero.</p> <p>En el caso de este entrevistado plantea que ocurren dos cambios en el dictamen con la entrada en vigencia de la NAGA 63, la forma, porque evidentemente cambia el informe, la distribución es más específica y ordenada, y el fondo porque al hacer mención a temas como los anteriormente mencionados, se debe obtener un mayor grado de seguridad y confianza para asegurar que se traten en la forma correcta estos temas, minimizando así los errores de detección en el trabajo del auditor.</p> |
| <ul style="list-style-type: none"> • Situación Nacional <ul style="list-style-type: none"> • Procedimientos de Auditoría <ul style="list-style-type: none"> • Se agregan |
| Se expone en las respuestas, que sí se agregan procedimientos de auditoría con respecto a la implementación de la NAGA 63, de acuerdo al dictamen que se emite ahora, lo que conlleva a decir que al incluir temas como el control interno, el fraude y la evaluación e identificación de riesgos se deben hacer más pruebas, controles, y procedimientos de auditoría para asegurar que dichos temas queden cubiertos, |

minimizando los riesgos de detección tanto para el fraude (teniendo en cuenta que la auditoría no se hace con el propósito de descubrir fraudes), como para la evaluación del control interno.

Para el caso de una auditoría de grupos, cuando se asume la responsabilidad, es de esperar que haya más procedimientos de auditoría y por ende más trabajo, ya que el socio debe asegurarse de auditar el componente por el que se está haciendo responsable. El hecho de asumir responsabilidad implica más procedimientos de auditoría, ya que cuando no es la firma la que habitualmente audita ese componente, y el socio se ve obligado a auditarlo, ya sea por la materialidad que implica ese componente o por otra situación, deberá realizar una auditoría completa de los estados financieros de ese componente.

En el caso de no asumir responsabilidad, se puede hacer referencia al informe de otros auditores de componentes, y por ende desligar la responsabilidad que se tiene con esa información, siempre y cuando corresponda a un porcentaje no significativo y no material. Sin embargo, el auditor como precaución debe realizar una evaluación de dicho informe y solicitar algunos papeles de trabajo al auditor del componente cuando lo estime conveniente, para poder confiar en el criterio y experticia de dichos auditores, teniendo en cuenta así el escepticismo profesional.

- **Situación Nacional**
 - **Procedimientos de Auditoría**
 - **Disminuyen**

Según los entrevistados, en ningún caso los procedimientos de auditoría disminuyen, ya que en el caso del dictamen, el cambio que tuvo en el ámbito nacional solo fue para afinar el formato de informe, y tomando en cuenta que se agregan temas como control interno, fraude y evaluación de riesgos como temas mencionados dentro del dictamen, solo podrían agregarse procedimientos para asegurar su consecución, o no agregarse y permanecer igual, pero en ningún caso disminuyen.

Para el caso de una auditoría de estados financieros de un grupo, cuando no se asume responsabilidad solo se hace referencia al trabajo y al informe de otros auditores, evitando realizar una auditoría a ese componente, sin embargo no se puede definir si es que disminuyen los procedimientos de auditoría, lo que sí se puede definir es que sí se agregarían procedimientos al momento de asumir responsabilidad, pero no se puede definir que cuando no se asume responsabilidad los procedimientos disminuyen, ya que es solo una consecuencia de la opción de elegir no asumir responsabilidad por esos

| |
|---|
| componentes. |
| <ul style="list-style-type: none"> • Situación Nacional <ul style="list-style-type: none"> • Procedimientos de Auditoría <ul style="list-style-type: none"> • Permanecen igual |
| <p>Se plantea según las respuestas de los ciertos entrevistados, que para el caso del dictamen emitido de acuerdo a la NAGA 63, los procedimientos a realizar en una auditoría siguen siendo los mismos, ya que como se mencionó anteriormente, el hecho de que se mencionen temas como el control interno, fraude y error, no quiere decir que antes no existieran en una auditoría, si no que el anterior informe no hacía mención a ellos.</p> <p>Con respecto a la auditoría de estados financieros de un grupo, no puede aplicarse una referencia de si los procedimientos de auditoría permanecen igual, por lo anteriormente explicado, teniendo distintas características para cuando se asume o no responsabilidad.</p> |
| <ul style="list-style-type: none"> • Situación Nacional <ul style="list-style-type: none"> • Situación para una firma auditora <ul style="list-style-type: none"> • Hay diferencias para adquirir clientes |
| <p>Cuando se trata de una auditoría de estados financieros de grupos, se trata de entender cómo actúa la firma de auditoría para conseguir auditarlas, cómo se planea la licitación de un grupo, y si es que hay diferencias con las licitaciones que se hacen a empresas individuales.</p> <p>Por lo general cuando se trata de un grupo, se busca auditar todos los componentes, idealmente que todos los componentes los audite la misma firma de auditoría. Si es que no se logra tal situación y se da el caso de que un componente está en otro país, o un componente está en Chile, se trata de hacer relación con la red de firma que audita ese componente para que idealmente sea el mismo.</p> <p>Este tema por lo general se trata en la evaluación previa de la licitación para generar una auditoría a un grupo; si es que no fuera el caso que el auditor del componente perteneciera a la misma red de firmas de auditoría, se le envía al o los auditores de el o los componentes un programa de trabajo con lo que se necesitará para poder validar los estados financieros, de acuerdo a los estándares y procedimientos requeridos por la firma que audita el grupo.</p> <p>Como consecuencia se puede decir que sí existe diferencia en la licitación de una auditoría de un grupo, con respecto a la planeación y evaluación previa, en comparación con la licitación de empresas individuales.</p> |

- **Situación Nacional**
 - **Situación para una firma auditora**
 - **No hay diferencias para adquirir clientes**

Ningún entrevistado expresa que no hayan diferencias para una licitación de una auditoría de un grupo, en comparación a una licitación de una empresa individual. Ya que como anteriormente se expuso, para planificar y realizar la evaluación previa de una auditoría de estados financieros para grupos, se debe buscar ser la firma auditora de todos los componentes, o tener en cuenta los procesos anexos que se deben hacer, como por ejemplo pertenecer a la misma red de firmas de auditoría, o confeccionar y enviar al auditor del componente un programa de trabajo con los requerimientos necesarios; acciones que no se hacen en la licitación de una auditoría a una empresa individual.

- **Situación Internacional**
 - **Responsabilidad del Socio**
 - **Asume Responsabilidad**

Bajo estándar internacional el socio a cargo de la auditoría del grupo siempre asume la responsabilidad por todos los componentes, no admite referencia en el informe al trabajo de otros auditores, por lo tanto asume la responsabilidad en su totalidad, para todos los coligados, filiales o asociadas.

El socio de una auditoría para estados financieros de un grupo, debe asumir la responsabilidad siempre, sin embargo no quiere decir que no tenga relación con los auditores de los componentes, a ellos también se les contacta para efectos de información.

En cuanto al auditor del grupo, se evalúa también su equipo y su capacidad para poder realizar y responsabilizarse por todo el grupo, de tal manera que se evalúa, también, si el mismo equipo es capaz de involucrarse en el trabajo de los auditores del componente o componentes significativos, con el alcance necesario para obtener evidencia de auditoría suficiente y competente.

- **Situación Internacional**
 - **Responsabilidad del Socio**
 - **No Asume Responsabilidad**

Al auditor bajo NIA no se le permite no asumir responsabilidad, bajo esta norma no está permitida la responsabilidad dividida, por ende no puede hacerse referencia al trabajo o informe de un auditor de un componente a menos que una ley lo requiera, y en ese caso

el dictamen del auditor deberá indicar que la referencia no disminuye la responsabilidad del socio del trabajo del grupo o de la firma del socio del trabajo del grupo por la opinión de auditoría del grupo.

- **Situación Internacional**
 - **Dictamen**
 - **Diferencias solo de Forma**

Con respecto al dictamen bajo NIA, los entrevistados indican que un dictamen bajo NAGA 63, es el mismo dictamen bajo NIA, ya que eso es lo que se buscó entre otras cosas con la promulgación de esta norma.

- **Situación Internacional**
 - **Dictamen**
 - **Diferencias solo de Fondo**

Las diferencias afectarían el fondo justamente con el tema de la auditoría de estados financieros de un grupo, ya que para un dictamen bajo NIA no se puede realizar referencia al trabajo de un auditor de un componente, mientras que bajo NAGA 63 da la opción de elegir, por una lado puede hacerse responsable y no hacer referencia al trabajo de un auditor de componente, y por otro puede no asumir responsabilidad y sí hacer referencia al trabajo de otro auditor.

- Cuando comparamos un dictamen bajo NIA y otro bajo NAGA 63, con este último tomando como ejemplo que el auditor asume responsabilidad, no habría diferencia ya que ambos auditores actuarían igual, y por ende a consecuencia de que la norma para temas de informe ahora es la misma, el informe sería el mismo.
- Sin embargo, cuando comparamos un informe bajo NIA y otro bajo NAGA 63, con este último tomando como base que no asume responsabilidad, por ende sí puede hacer referencia al trabajo de un auditor de componente, habría una diferencia en el fondo de la auditoría, ya que en este caso, un informe para el mismo caso (asumiendo la situación descrita) sería distinto, ya que uno podría hacer referencia al informe de un auditor de componente (NAGA 63) y el otro no (NIA), según los entrevistados podría parecer solo un cambio de forma, pero sin duda afecta el fondo de la auditoría, ya que para el informe que no hace referencia al auditor de componente se deben seguir procedimientos para efectuar esa auditoría sobre ese componente, mientras que en el caso que no se asume responsabilidad, puede solamente referenciarse el trabajo de otro y confiar

| |
|--|
| en él. |
| <ul style="list-style-type: none"> • Situación Internacional <ul style="list-style-type: none"> • Dictamen <ul style="list-style-type: none"> • Diferencias de forma y de fondo. |
| Diferencias de forma no habrían según los entrevistados, de fondo según lo expuesto en el punto anterior sí. Por ende no hay entrevistado que diga que hayan diferencias de forma y de fondo al mismo tiempo. |
| <ul style="list-style-type: none"> • Situación Internacional <ul style="list-style-type: none"> • Procedimientos de Auditoría <ul style="list-style-type: none"> • Se agregan |
| <p>Con respecto a la situación internacional de una auditoría bajo NIA, los procedimientos de auditoría podrían resultar ser mayores en el caso de efectuar la siguiente comparación:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Comparar una auditoría de estados financieros de grupos bajo NIA, con una auditoría de estados financieros de grupos bajo NAGA 63, solo para el caso que se opte por no asumir responsabilidad. <p>En tal caso los procedimientos de auditoría para un trabajo efectuado de acuerdo a la NIA serían mayores, ya que en el caso de la NIA no se permite dividir responsabilidad, lo que significa que el auditor del grupo tiene que hacerse responsable por los estados financieros de todo el grupo, por ende de cada uno de los componentes, y para lograr eso debe obtener el suficiente grado de certeza, seguridad y confianza en la información recogida y analizada, tener la seguridad de haber obtenido toda la evidencia necesaria para poder efectuar un trabajo con un riesgo de detección mínimo.</p> |
| <ul style="list-style-type: none"> • Situación Internacional <ul style="list-style-type: none"> • Procedimientos de Auditoría <ul style="list-style-type: none"> • Disminuyen |
| Si se compara ya sea una auditoría bajo NIA, o bajo NAGA 63, con ambas opciones en mente, no se puede hablar de que disminuyen procedimientos, simplemente se acoge a la norma y se trabaja en base a tal. Sin embargo si se quisiera hacer de todas formas una comparación para ver en qué caso habría menores procedimientos de auditoría, habría que analizar la situación del punto anterior pero al revés. La situación anterior comparó la auditoría bajo NIA, con la auditoría bajo NAGA 63, para el caso de no asumir responsabilidad, y se analizó en base a NIA, por lo tanto si se efectuara la misma comparación pero teniendo presente ahora la NAGA 63 para la opción de no asumir |

responsabilidad, los procedimientos obviamente serían menores, ya que el auditor del grupo no debería hacer la auditoría del componente por el que no asume responsabilidad, y solo hacer mención al trabajo y al informe de él en su informe.

- **Situación Internacional**
 - **Procedimientos de Auditoría**
 - **Permanecen igual**

La situación que se debe comparar para poder establecer que los procedimientos son iguales, o similares es la siguiente:

- Compara una auditoría de estados financieros de un grupo bajo NIA, con una auditoría de estados financieros bajo NAGA 63, asumiendo responsabilidad.

En tal caso, la situación sería equivalente, ya que en ambos casos se asume la responsabilidad por el componente, y no se debe referenciar el trabajo de otro auditor. Para esta situación el auditor ya sea trabajando bajo NAGA 63 o NIA, debe asegurarse de auditar todos los componentes, y hacerse responsable por cada uno de ellos al opinar acerca de la razonabilidad de los estados financieros del grupo.

- **Situación Internacional**
 - **Situación para una firma auditora**
 - **Hay diferencias para adquirir clientes**

Para la situación de una firma auditora que efectúa sus auditoría en base a las NIAS o ISAS (por su sigla en inglés), se debe tener cuidado en la evaluación de la licitación para ese grupo, y poder cumplir el hecho de ser la firma que audita a la matriz con todas sus filiales. Si se compara esta situación con la licitación en Chile de una auditoría de grupo, en el caso que la firma decida no asumir responsabilidad por algún determinado componente, ya sea porque tiene confianza en los auditores que auditan el componente, o porque ese componente a nivel de grupo no resulta ni material ni significativo, habría una diferencia, ya que en el caso de trabajar bajo NIA debe ser la misma firma la que audita a todo el grupo, se debe tener la prudencia y cuidado para que eso se cumpla, en el caso nacional no, por lo tanto no se debe hacer una planificación tan extensa si la firma es la que audita todos los componentes, ya que no es necesario (solo en el caso que se opte por no asumir responsabilidad).

- **Situación Internacional**
 - **Situación para una firma auditora**
 - **No hay diferencias para adquirir clientes**

En el caso de comparar la licitación y evaluación previa de un cliente, se debe tener en

consideración que no habría diferencia si es que bajo NAGA 63, se opte por asumir responsabilidad, ya que se deberían tener presente todos los puntos que se requieren para cuando se asume la responsabilidad. En este caso el trabajo en una evaluación previa de la licitación de un grupo debe ser igual o similar, ya que se debe buscar ser la firma de auditoría que audita a todo el grupo, o si no lo es, que dicho componente sea auditado por una firma que pertenezca a la misma red de firmas de auditoría a la cual el auditor del grupo pertenezca.

CAPÍTULO IV: DISCUSIÓN DE RESULTADOS Y CONCLUSIONES.

DISCUSIÓN DE RESULTADOS.

Durante el proceso de investigación se procedió a detallar y explicar las características que posee una auditoría de grupos, tanto para una auditoría realizada bajo NAGA 63 en Chile, como para una auditoría realizada bajo NIA, la cual se aplica de forma internacional.

Para poder conseguir llegar a la explicación anterior se partió por establecer de donde nace y porqué existen estas normativas. Lo que se logró establecer fue que a nivel internacional existía un problema con las normativas de auditoría, ya que éstas no eran claras y estaban redactadas de una forma ambigua, teniendo como consecuencia que para la profesión de auditoría hubiera una confusión y entorpecimiento de su labor, perjudicando también a las empresas, ya que cuando se quería efectuar una comparación a nivel internacional ya sea de resultados, como de procedimientos contables, o de auditoría no se podía realizar. Con el fin de minimizar estas diferencias se creó las normas de información financiera (NIIF, o IFRS por sus siglas en inglés) para lo que tiene relación a normativa contable, y se efectuó el Clarity Project que trató las normas de auditoría.

El IAASB, determinó que las normas de auditoría debían ser comprensibles, claras y capaces de utilizarse constantemente para realzar la calidad y uniformidad de la práctica por todo el mundo, y así homologar los procedimientos efectuados para llegar al mismo resultado. Para conseguir esto nace el Clarity Project o Proyecto Claridad, donde se buscó realzar la claridad de sus normas de auditoría, lo que comprendió un cambio de redacción de ellas, y una revisión de sus contenidos sustanciales. Como resultado se emitieron las nuevas NIAS el 15 de diciembre del 2009, las cuales permitieron un mejor entendimiento e implementación en la mayoría de los países que se acogieron a esta normativa, y también por su redacción facilitó la traducción a otros idiomas.

Las mejoras de estas normas fueron el uso de un lenguaje más imperativo, uniformar la estructura en la redacción de cada NIA fijando los objetivos de cada una y las obligaciones del auditor, mejorar su comprensibilidad, eliminar redacciones ambiguas, entre otras.

En Chile se entendió que como parte de la inmersión en una comunidad global de desarrollo, se debía acoger esta normativa para estar a la par con los otros países que efectúan sus auditorías de acuerdo a las NIAs y poder comparar los procedimientos de auditoría y el trabajo realizado con auditores de otros países. Como desenlace en Chile se efectuó una adaptación normativa, la cual estuvo a cargo del Colegio de Contadores de Chile Asociación Gremial, y que resultó con la emisión de las nuevas normas de auditoría generalmente aceptadas número 63 (NAGA 63). ¿Por qué se habla de adaptación normativa y no de adopción? Por el hecho de que cuando se efectúa una adopción, se acoge en su totalidad y sin ningún cambio la normatividad, en cambio en una adaptación la normativa se acoge pero no a total similitud, lo que se busca es tratar de adaptarla en su mayor medida a las condiciones del país en el cual va a ser utilizada, este fue el caso que ocurrió con las normas de auditoría.

Como se define en el marco teórico, Aren establece un supuesto, el cual expone que tras una auditoría de estados financieros, éstos los utilizarán diferentes grupos de personas o usuarios de la información para diferentes propósitos, por lo tanto es más eficiente que una sola persona realice la revisión de eso y concluya, esa es la tarea del auditor, realizar una auditoría para sacar una conclusión y emitir su opinión para dar confianza a los usuarios de que los estados financieros fueron confeccionados de una manera transparente y competente.

También se logró poner en análisis el rol del auditor a nivel social, estableciendo un concepto clave: la responsabilidad social empresarial. De acuerdo a este concepto se devela el hecho que el auditor tiene las facultades de dar un valor agregado a la empresa a través de su auditoría, ya que emitiendo su opinión con experticia y ética, se puede lograr una transparencia en los resultados de las empresas, afectando y contribuyendo positivamente a los mercados.

Los autores Montilla y Herrera señalan que la auditoría como requerimiento que brinda confianza a la sociedad, se debe contextualizar en los movimientos actuales de internacionalización y globalización, no sólo de la economía sino también de la cultura. Las organizaciones dejan de estar insertas en el conjunto local, regional, nacional e internacional para empezar a ser parte del patrimonio global. Es deber de la auditoría colocar el tono de actualización y optimización en las organizaciones preparándolas para los desafíos de esta era, en donde el *know how* (*saber cómo*) es el activo más valioso.

Con respecto a las empresas auditoras, estas tratan principalmente de avalar los estados financieros que las empresas proporcionan, actuando el auditor como un ministro de fe ante la opinión pública y el mercado en general. En Chile como a nivel mundial, el rol de las empresas auditoras es fundamental para el desarrollo de los mercados, la confianza en las empresas se basa en la buena fe de las mismas, la cual es respaldada por medio de la opinión entregada en el informe de auditoría.

Ahora bien, el tema de la tesis consiste en analizar la responsabilidad del auditor en una auditoría de estados financieros de un grupo y del dictamen emitido, teniendo en cuenta las diferencias que podrían surgir entre la normativa nacional (NAGA 63) y la normativa internacional (NIA). Se puede llegar a efectuar el análisis de este tema teniendo claro lo anteriormente expuesto, ya que se puede entender de donde nace y porqué nace todo este proceso de cambio normativo, y como resultado de aquello nacen las normativas que se analizan en este trabajo. También se toma en consideración el rol del auditor como dato anexo a la materia y poder brindar un entendimiento más claro de lo que implica ser un auditor y el trabajo que recae en él.

Adentrándose de lleno en el tema, para una auditoría de estados financieros de un grupo, se debe entender que consiste en una auditoría con un enfoque distinto a una auditoría de una empresa individual, ya que para una empresa individual el auditor responde y audita solo una empresa; en cambio para una auditoría de estados financieros de un grupo, el auditor debe opinar por todo éste, incluidas filiales, subsidiarias, coligadas, etc. De acuerdo a la normativa analizada, en Chile la normativa de auditoría vigente (NAGA 63) en su sección 600 "*Auditoría de los estados financieros de un grupo (incluyendo el trabajo de los auditores de los componente)*", establece dos casos para la auditoría de estados financieros de un grupo:

- Asumir responsabilidad por, y por lo tanto requiere estar involucrado en el trabajo del auditor del componente, en la medida que ese trabajo esté relacionado con la expresión de una opinión sobre los estados financieros del grupo, o
- No asumir la responsabilidad por, y en consecuencia hacer referencia, a la auditoría de un auditor de un componente en el informe del auditor sobre los estados financieros del grupo.

Lo que se buscó en la presente investigación fue poder establecer cuándo se asume o no responsabilidad, y comparar tales situaciones con la normativa internacional, teniendo en

cuenta las diferencias que se pueden dar en la responsabilidad, procedimientos de auditoría, dictamen emitido, y licitaciones que efectúa la firma auditora para estos casos.

Por lo tanto, teniendo en claro la situación chilena que permite la división de responsabilidad, se analizó la normativa internacional, la cual señala que no permite la división de responsabilidad, y donde el auditor se hace responsable siempre por el grupo y todos sus componentes, no pudiendo hacer referencia en el dictamen emitido para la auditoría de estados financieros del grupo al informe de un auditor de un componente, a menos que dicha referencia esté prevista por la legislación o normatividad. En tal caso el dictamen del auditor deberá indicar que la referencia no disminuye la responsabilidad del socio del trabajo del grupo o de la firma del socio del trabajo del grupo por la opinión de auditoría del grupo.

De acuerdo a lo expuesto como base teórica se procedió a buscar las respuestas en la práctica, entrevistando a socios de firmas de auditoría inscritas en la SVS, los cuales en su totalidad expresaron que efectivamente en la práctica de una auditoría de estados financieros de grupos en Chile se puede optar por asumir o no asumir responsabilidad, y las situaciones para elegir tales opciones. En la práctica generalmente no se asume esa responsabilidad cuando el auditor de un componente es otro, y solo se hace referencia a su trabajo y al porcentaje que corresponde ese componente al grupo en el dictamen de auditoría emitido, ya que no está obligado a asumir responsabilidad por ello. Sin embargo cuando se opta por asumir responsabilidad según los entrevistados y la normativa, es porque se dan situaciones como las siguientes:

- Es un componente significativo, debido a su importancia financiera individual para el grupo, según la norma el equipo de trabajo del grupo o un auditor de un componente por cuenta de éste, debiera efectuar una auditoría de la información financiera del componente, adaptada como fuere necesario para cumplir con las necesidades del equipo de trabajo del grupo, utilizando la importancia relativa del componente.
- La firma que audita el componente pertenece a la misma red de firmas del auditor del grupo.
- Se evalúa cual componente es significativo, y se evalúa el riesgo que este tiene relación a la implicancia que tiene sobre el grupo.

En el caso de la normativa internacional, el auditor del grupo no puede hacer referencia al trabajo de otro auditor de un componente, por lo tanto debe ser la firma que audita a todo el grupo.

Con respecto al dictamen emitido para una auditoría de estados financieros, ya sea de empresa individuales o de grupos, tiene el mismo formato tanto para NAGA 63 como para NIA, sin embargo existe una diferencia en lo que se expone en el informe cuando se trata de una auditoría de estados financieros de un grupo, cuando no se asume responsabilidad por algún determinado componente, entonces en el informe se debe expresar qué componente es el que no se auditó, hacer referencia a que otros auditores lo auditaron, exponer los porcentajes correspondientes ya sea a activo, pasivo, resultado o patrimonio, y establecer que su opinión es basada en su auditoría y en los informes de otros auditores.

El dictamen emitido bajo NAGA 63, tiene diferencias con respecto al dictamen emitido con anterioridad, y de acuerdo a los cuadros comparativos, la norma, y la respuesta de los entrevistados, se establece que el dictamen emitido bajo NAGA 63, está estándar NIA, ya que separa por título los párrafos, y da una mayor explicación a la responsabilidad del auditor, abarca temas como el control interno, evaluación de riesgos y fraude.

En la actividad del auditor, y lo que tiene que ver con procedimientos de auditoría para una auditoría bajo NAGA 63, en el caso de asumir responsabilidad se debe determinar el tipo de trabajo a ser efectuado sobre la información financiera de los componentes, el equipo de trabajo del grupo también debiera determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de su participación en el trabajo de los auditores de los componentes. Para tal caso, de asumir responsabilidad y no haber logrado ser la misma firma que audita a todo el grupo, y tampoco pertenecer a la misma firma de auditores para determinado componente, el auditor deberá enviar un programa de trabajo al auditor del componente con los requisitos que necesita se cumplan para efectuar la auditoría de la información financiera de ese componente, entendiendo así que la comunicación con el auditor del componente debiera indicar el trabajo a ser efectuado y la forma y contenido de la comunicación de un auditor de un componente con el equipo de trabajo del grupo.

Cuando se asume responsabilidad también debe haber una evaluación de riesgos de los componentes significativos, el equipo de trabajo del grupo debiera participar en la evaluación de riesgos del componente para identificar los riesgos significativos de

representaciones incorrectas significativas de los estados financieros del grupo. La naturaleza, oportunidad y alcance de esta participación están afectadas por el entendimiento que tenga el equipo de trabajo del grupo respecto al auditor del componente, pero cómo mínimo debiera incluir lo siguiente:

- a. Analizar con el auditor del componente o con la Administración del componente, las actividades de negocios del componente que sean significativas para el grupo.
- b. Analizar con el auditor del componente la susceptibilidad que tenga el componente a una representación incorrecta significativa de la información financiera debido a fraude o error.
- c. Revisar la documentación del auditor del componente, relacionada con la identificación de riesgos significativos de representaciones incorrectas significativas de los estados financieros del grupo. Tal documentación puede estar en la forma de un memorándum que refleje la conclusión del auditor del componente en relación con los riesgos significativos identificados.

Para el caso de las NIA, la responsabilidad dividida no será permitida a menos que sean requeridas por ley, por lo tanto a fin de que el auditor esté en posibilidad de asumir una responsabilidad total de los estados financieros, debe obtener un entendimiento suficiente del propio grupo, sus ambientes y componentes que pudieran resultar significativos. De tal manera se evalúa también, si el mismo equipo es capaz de involucrarse en el trabajo de los auditores del componente o componentes significativos, con el alcance necesario para obtener evidencia de auditoría suficiente y competente. Sin embargo si el equipo de trabajo del grupo planea solicitar al auditor de un componente que trabaje sobre la información financiera de un componente, deberá obtener conocimiento de una serie de requisitos que debe cumplir este auditor, como por ejemplo si el auditor del componente entiende y cumplirá con los requisitos éticos, la competencia e independencia profesional del auditor del componente, si el auditor del componente opera en un ambiente normativo que supervise activamente a los auditores, y si el equipo de trabajo del grupo podrá involucrarse en el trabajo del auditor del componente hasta el grado necesario para obtener suficiente evidencia de auditoría apropiada. Todo esto con el fin de asegurar que al asumir responsabilidad por ese componente se está operando de buena manera.

CONCLUSIONES

La implementación de la NAGA 63 nace como consecuencia de un cambio internacional de normativa en la auditoría, cambio que nace a raíz de la necesidad de tener información comparable a nivel global. Chile en su constante desarrollo entiende que debe acogerse a normativas internacionales para poder entrar en competencia a un nivel global, por lo que adapta la normativa internacional a la nacional.

La NAGA 63, se basa en las NIAS emitidas por el IAASB, sin embargo al tratarse de una adaptación y no a una adopción normativa (como en el caso de las IFRS o NIIF) existirán diferencias, y es a esa diferencia donde se buscó llegar en la presente investigación. La diferencia que se analizó fue en relación a la materia de auditoría de estados financieros de un grupo.

Como base se fijó un objetivo claramente identificado el cual fue analizar la responsabilidad del auditor en una auditoría de estados financieros de un grupo y el dictamen emitido, teniendo en cuenta las diferencias que podrían surgir entre la normativa nacional (NAGA 63) y la normativa internacional (NIA). Para cumplir con dicho objetivo general se determinó describir las normativas tanto nacional como internacional con respecto a la auditoría de estados financieros de un grupo y en el dictamen emitido, identificar la o las posibles diferencias que surgirían entre ambas normativas hacia el tema en cuestión, y finalmente explicar las diferencias que pudiesen surgir con respecto a la diferencia normativa en la auditoría de estados financieros de un grupo.

Procediendo a describir las normativas de auditoría para la auditoría de estados financieros de un grupo se logró determinar una diferencia en cuanto a la responsabilidad del socio a cargo del grupo, comparando lo expuesto en la NAGA 60 sección 600 con la NIA 600, y se consiguió definir cómo se estructura el dictamen de auditoría para ambos casos, resultando ser el mismo formato de dictamen.

Luego se logró identificar la diferencia que surge en la responsabilidad del socio a cargo de la auditoría de estados financieros de un grupo, la cual es en relación a que en Chile se permite la división de responsabilidad, vale decir existe la opción de asumir o no asumir la responsabilidad por uno o más componentes del grupo, mientras que a nivel internacional no la permite. El dictamen se ve afectado en el hecho de que para efectos internacionales no se puede hacer referencia al trabajo del auditor de un determinado componente, mientras que en Chile si se opta por no asumir responsabilidad, en el

informe emitido para la auditoría de los estados financieros de un grupo se puede hacer referencia al trabajo e informe elaborado por un auditor de algún componente. Otro punto a rescatar en referencia al dictamen es el hecho de que éste cambia con la entrada en vigencia de la NAGA 63, y queda en idéntico formato al del informe bajo NIA.

Finalmente se pudo explicar en base a la normativa analizada, las entrevistas a socios y los cuadros comparativos realizados, que en Chile se permite la división de responsabilidad, a través de la opción de elegir entre asumir o no asumir responsabilidad sobre la auditoría de un componente. Cuando no se asume responsabilidad, el auditor no se involucra en el trabajo del auditor del componente, y sólo se limita a confiar en el informe que éste realizó, referenciando que tal porcentaje de determinada partida no lo auditó; en el caso de asumir responsabilidad el auditor sí debe involucrarse en el trabajo del componente, por lo tanto debe realizar una auditoría sobre esa información financiera para poder responder por dicho componente.

Se pudo establecer también en referencia a los procedimientos de auditoría, el hecho de saber cuándo se asume o no responsabilidad, develando que en la práctica por lo general se opta por no asumir responsabilidad, y sólo se referencia en el informe que determinado(s) componente(s) fue auditado por otro. Sin embargo cuando se da el caso de asumir responsabilidad, se logró determinar qué circunstancias son las que originan el tomar esa decisión, y como ejemplo se puede dar que un componente sea significativo, y por ende deba auditarse, como consecuencia habrán procedimientos de auditoría que el auditor deberá realizar para lograr tener seguridad acerca de la razonabilidad de la información financiera de ese componente.

Con respecto a la NIA, el auditor siempre debe asumir esa responsabilidad, por lo tanto cuando bajo NAGA 63 se opte por asumir responsabilidad se estaría bajo estándar NIA, la diferencia solo recaería en el caso que bajo NAGA 63 se opte por no asumir responsabilidad, y en ese caso en el dictamen se permite la referencia al trabajo de otro auditor.

En términos generales se puede concluir que los objetivos propuestos para la investigación del Análisis de la responsabilidad del auditor en una auditoría de estados financieros de un grupo y el dictamen emitido, teniendo en cuenta las diferencias que podrían surgir entre la normativa nacional (NAGA 63) y la normativa internacional (NIA), fueron cumplidos a cabalidad.

BIBLIOGRAFÍA

- Abarca, A. (2011, septiembre 7). La confianza de contar con un auditor externo. *Ediciones Especiales On Line*. Recuperado junio 17, 2014 de la base de datos Emol.
- Arens, A. Loebbecke, J. (2001) *Auditoría un Enfoque Integral*. Utah: Pearson Education.
- Cárdenas, C. (2012) Proyecto Claridad (blog especializado). Recuperado diciembre 19, 2013 de proyclarity.blogspot.com
- Código de Ética. Colegio de Contadores de Chile A.G. (2005)
- Defliese. Jaenicke. Sullivan, Gnospeluis. (2001). *Auditoría Montgomery*. Columbia: Limusa, Noriega Editores.
- Diccionario de la Lengua Española (DRAE). (22ª Ed.). (2001). España: Real Academia Española (RAE).
- Jary, David; Jary, Julia (1991), *The HarperCollins Dictionary of Sociology*, New York: HarperCollins.
- Martínez, V. (2012). *Lo que todo auditor de información financiera debe conocer de la NIA 600 emitida por la IFAC*.
<http://www.auditool.org/blog/auditoria-externa/2400-lo-que-todo-auditor-de-informacion-financiera-debe-conocer-de-la-nia-600-auditorias-de-estados-financieros-de-grupo>
- Montilla y Herrera. (2005) *El deber ser de la Auditoría*. Colombia. Revista de Estudios Gerenciales. Colombia.
- Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, N° 63. Colegio de Contadores de Chile A.G.
- Normas Internacionales de Auditoría. IAASB. (2009).
- Orlando Mella V. (2003) *Metodología Cualitativa en Ciencias Sociales y Educación*. Santiago de Chile: Primus.
- Página Web Prohumana. (2010), *¿Qué es la RSE?*
http://www.prohumana.cl/index.php?option=com_content&task=view&id=44&Itemid=60
- Página Web de la Superintendencia de Valores y Seguros <http://www.svs.cl>
- PricewaterhouseCoopers. (2012). Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Chile (NAGAs) y Normas Internacionales de Auditoría (NIA). [Archivo electrónico]. Learning & Education.

ANEXOS.

ANEXO 1: CÓMO SE CUMPLIRÁN LOS OBJETIVOS ESPECÍFICOS.

- Describir las normativas (nacional e internacional), enfocándose en la responsabilidad del auditor en la auditoría de los estados financieros de un grupo, y en el dictamen emitido.

Las normativas deben describirse para tener una noción clara del tema en estudio, en el marco teórico se parte de una base donde se define auditoría y los conceptos claves en ella, se hace énfasis en el origen del cambio normativo, el cual está dado por el Clarity Project, proceso que dio origen a las NIAS clarificadas, las cuales sirvieron como base para la elaboración de la NAGA N° 63, todo esto con el propósito de poner al lector en dos escenarios: primero saber porqué hubo un cambio normativo nacional; y luego poder establecer si es que aun después de haber basado la normativa nacional en la internacional, existen diferencias entre ellas, y si es que esa diferencia es la de la responsabilidad del auditor en una auditoría de estados financieros de un grupo.

En el marco teórico se definen los conceptos involucrados en una auditoría de estados financieros de un grupo, primero para el ámbito nacional, y luego para el internacional, enfatizando en ambas la responsabilidad del auditor, y el dictamen emitido para esa auditoría de grupo.

- Identificar las posibles diferencias que surgirían entre la normativa internacional con la normativa nacional vigente, en relación a la responsabilidad del auditor de una auditoría de estados financieros de un grupo y al contenido del dictamen de auditoría.

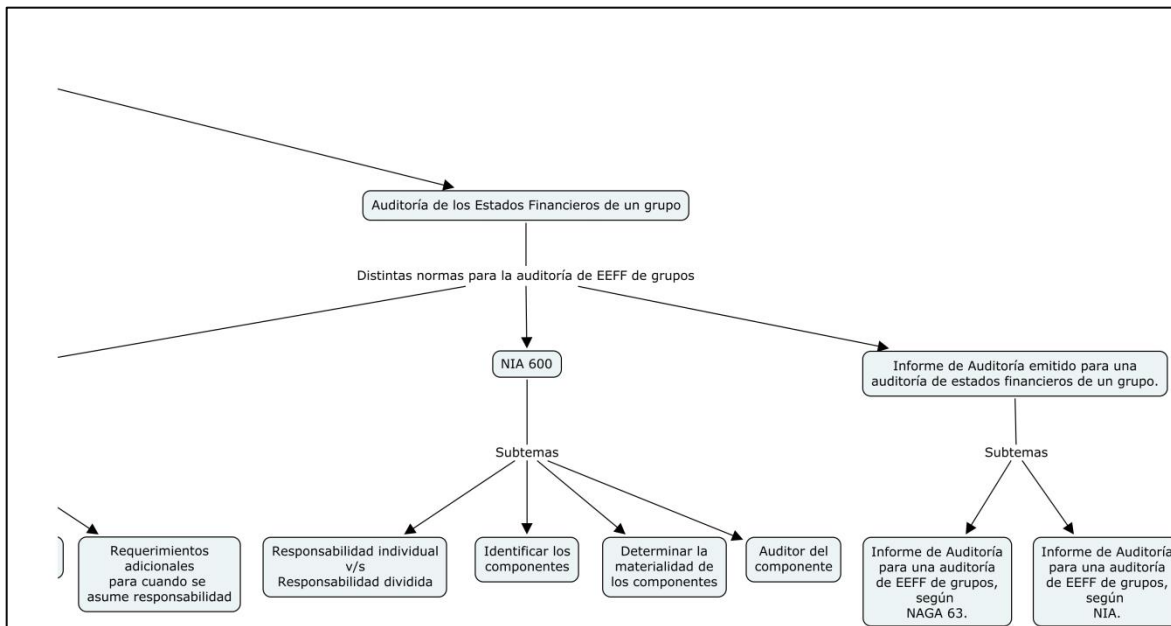
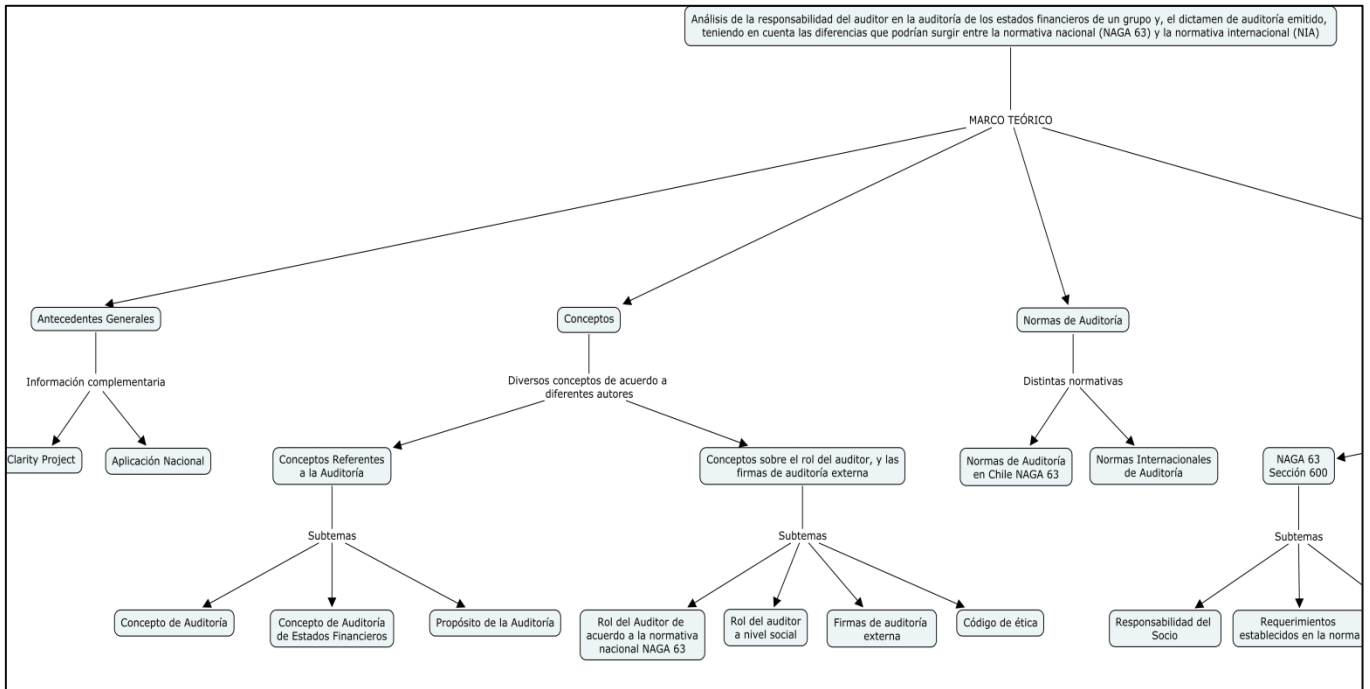
Las diferencias se exponen primero en el marco teórico, en donde en un cuadro comparativo elaborado por PricewaterhouseCooper, se contraponen la responsabilidad del socio a cargo de una auditoría de un grupo de acuerdo a la NIA y de acuerdo a la NAGA 63, también en el marco teórico se definen los dictámenes de auditoría que se emiten para este tipo de auditoría, definiendo el dictamen bajo NAGA 63, y bajo NIA. Las diferencias posteriormente serán analizadas por los sujetos de investigación quienes validarán la información expuesta, y brindarán de acuerdo a su conocimiento y pericia en la materia, una opinión con respecto a la diferencia que tiene el auditor a cargo de una

auditoría de estados financieros de un grupo ejerciendo bajo NAGA 63, y ejerciendo bajo NIA.

- Explicar las diferencias que pudiesen surgir en la responsabilidad del socio a cargo de la auditoría de estados financieros de un grupo, el dictamen de auditoría emitido y el trabajo realizado equivalente a procedimientos de auditoría.

La explicación viene dada por los análisis de los cuadros comparativos, y por las respuestas que los sujetos de investigación entreguen en las entrevistas. Luego de tener la información necesaria, ya sea el material teórico que respalda la investigación, como las entrevistas en profundidad, se podrá lograr un entendimiento claro y a nivel práctico de las discrepancias que pudieran surgir en la actividad del auditor por los diversos enfoques normativos.

ANEXO 2: MAPA CONCEPTUAL DEL MARCO TEÓRICO.



Fuente: Elaboración propia.

ANEXO 3: FIRMAS DE AUDITORÍA EXTERNA INSCRITAS EN LA SVS.

Empresas de Auditoría Externa en Chile inscritas en la Superintendencia de Valores y Seguros (SVS). 57 Firmas registradas, incluidas las Big Four.

| RUT | Entidad |
|--------------|--|
| 76.006.512-9 | AC Y S AUDITORES CONSULTORES LIMITADA |
| 76.064.140-5 | ACYSS AUDITORES CONSULTORES LIMITADA |
| 76.613.330-4 | ADLH CONSULTORES ASOCIADOS LIMITADA |
| 76.140.650-7 | ADVISOR IN MANAGEMENT SOLUTIONS LIMITADA |
| 76.098.650-K | AGN ABATAS AUDITORES CONSULTORES LIMITADA |
| 77.848.090-5 | AMR AUDITORES CONSULTORES LIMITADA |
| 79.793.050-4 | ARAYA Y CEPEDA AUDITORES CONSULTORES LIMITADA |
| 77.677.220-8 | ASESORIAS ARI LIMITADA |
| 99.567.160-3 | ASESORIAS INTEGRALES LATORRE S.A. |
| 84.804.800-3 | AUDITORES ASOCIADOS LIMITADA |
| 79.591.820-5 | AUDITORES HUMPHREYS LIMITADA |
| 76.106.075-9 | AUDITORIA EXTERNA OSORIO LIMITADA |
| 76.068.853-3 | AUDITORIA MAS CONTROL LIMITADA |
| 77.621.410-8 | AUDITORIAS GONZALEZ JOHNSON LIMITADA |
| 79.921.770-8 | AUDITORIAS Y ASESORIAS ADMINISTRATIVAS LIMITADA |
| 78.885.780-2 | AUREN CONSULTORES TRIBUTARIOS LIMITADA |
| 77.632.780-8 | AVILA Y ZAMBRANO AUDITORES CONSULTORES LIMITADA |
| 78.176.290-3 | BAKER TILLY CHILE AUDITORES CONSULTORES LIMITADA |
| 77.548.780-1 | BDO AUDITORES CONSULTORES LIMITADA |
| 76.651.360-3 | BELAUNDE Y CONTRERAS PROFESIONALES ASOCIADOS LIMITADA |
| 82.809.200-6 | CANESSA S.A. |
| 83.178.100-9 | CHAU, TAPIA Y ORTEGA, CONTADORES PROFESIONALES AUDITORES LIMITADA |
| 96.944.300-7 | CHILE FINANCE ADVISORS S.A. |
| 79.820.010-0 | CONSAUDIT INTERNATIONAL CONSULTORES AUDITORES LIMITADA |
| 77.442.670-1 | CONSULTORES Y AUDITORES DE EMPRESAS LIMITADA |
| 99.500.470-4 | CONTADORES AUDITORES ASOCIADOS S.A. |
| 80.276.200-3 | DELOITTE AUDITORES Y CONSULTORES LIMITADA |
| 77.802.430-6 | ERNST & YOUNG SERVICIOS PROFESIONALES DE AUDITORIA Y ASESORIAS LIMITADA |
| 50.809.880-4 | FIGUEROA, BASCUÑAN & ASOCIADOS S.A. |
| 76.069.963-2 | GESTAX AUDITORES CONSULTORES LIMITADA |
| 76.180.350-6 | GESTIONS AUDITORES & CONSULTORES LIMITADA |
| 76.098.781-6 | GONZALO DIAZ Y ASOCIADOS, AUDITORIA, DERECHO EMPRESARIAL E INGENIERIA DE CONSULTA LIMITADA |
| 77.984.690-4 | HERNAN ESPEJO Y ASOCIADOS AUDITORES E INGENIEROS CONSULTORES LIMITADA |
| 83.610.600-8 | HIDALGO Y ASOCIADOS LIMITADA |
| 78.120.780-2 | HORWATH HB AUDITORES CONSULTORES LIMITADA |
| 76.899.510-9 | HQS CONSULTORES LIMITADA |
| 76.078.470-2 | IPA S.A. |
| 76.795.870-6 | JERIA, MARTINEZ Y ASOCIADOS LIMITADA |
| 78.933.640-7 | JULLIAN Y COMPAÑIA LIMITADA |
| 76.468.470-2 | KENNEDY AUDITORES CONSULTORES LIMITADA |

| | |
|--------------|---|
| 77.032.290-1 | KEYSTONE AUDITORES LIMITADA |
| 89.907.300-2 | KPMG AUDITORES CONSULTORES LIMITADA |
| 76.105.684-0 | LSANTANDER AUDITORES CONSULTORES LIMITADA |
| 76.045.940-2 | MOORE STEPHENS AUDITORES CONSULTORES LIMITADA |
| 85.450.500-9 | NATTERO Y COMPAÑÍA LIMITADA |
| 76.101.462-5 | OSORIO Y VILLANUEVA AUDITORES & CONSULTORES LIMITADA |
| 76.448.420-7 | OSSANDON & OSSANDON AUDITORES CONSULTORES LIMITADA |
| 76.086.487-0 | PAILLAN Y ASOCIADOS S.A. |
| 79.755.470-7 | PKF CHILE AUDITORES CONSULTORES LIMITADA |
| 81.513.400-1 | PRICEWATERHOUSECOOPERS CONSULTORES, AUDITORES Y COMPAÑÍA LIMITADA |
| 78.194.160-3 | RAIMUNDO LOPEZ AUDITORES CONSULTORES ASOCIADOS LIMITADA |
| 77.063.150-5 | ROJO Y ASOCIADOS LIMITADA |
| 76.073.255-9 | RSM AUDITORES LIMITADA |
| 85.088.800-0 | SALAS Y COMPAÑÍA LIMITADA |
| 76.141.236-1 | SMS CHILE S.A. |
| 83.110.800-2 | SURLATINA AUDITORES LIMITADA |
| 79.923.340-1 | VALENZUELA Y ASOCIADOS LIMITADA |

Fuente: Superintendencia de Valores y Seguros (SVS).

ANEXO 4: CATEGORIZACIONES Y CANTIDAD DE NORMAS

Cuadro comparativo de Categorizaciones y Cantidad de Normas.

| Normas de Auditorías Generalmente Aceptadas en Chile (NAGAs) | | | Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) | | |
|--|---|-----------|--|--|-----------|
| Serie o Sección | Nombre | Cantidad | Serie o Sección | Nombre | Cantidad |
| 100 | General e Introducción | 2 | - | | - |
| 200 | Principios Generales y Responsabilidades | 8 | 200 | Principios generales y responsabilidades | 8 |
| 300 - 400 | Evaluación de riesgos y respuesta a los riesgos evaluados | 6 | 300 - 400 | Establecimientos de riesgos y respuesta a riesgos establecidos | 6 |
| 500 | Evidencia de Auditoría | 12 | 500 | Evidencia de Auditoría | 11 |
| 600 | Utilizar el trabajo de otros | 3 | 600 | Utilizando el trabajo de otros | 3 |
| 700 | Conclusiones de Auditoría e Informes | 7 | 700 | Conclusiones de Auditoría e Informes | 5 |
| 800 | Consideraciones Especiales | 4 | 800 | Áreas especializadas | 3 |
| 900 | Consideraciones Especiales en Chile | 4 | 900 | | |
| Total Normas | | 46 | Total Normas | | 36 |

Fuente: Pwc, 2012.

ANEXO 5: NAGAS QUE NO EXISTEN EN LAS NIAS.

| Nº | Sección | Normas de Auditorías Generalmente Aceptadas en Chile (NAGAs) |
|----|---------|--|
| 1 | AU- 101 | Prefacio de las Normas de Auditoría Generalmente aceptadas |
| 2 | AU- 102 | Prólogo de Codificación de las Normas |
| 3 | AU- 585 | Procedimientos omitidos después de la fecha de emisión del informe |
| 4 | AU-708 | Uniformidad en los estados financieros |
| 5 | AU- 730 | Información Suplementaria requerida |
| 6 | AU- 806 | Acuerdos contractuales o requerimientos de organismos reguladores |
| 7 | AU- 905 | Alertas que restringen el uso de comunicación escrita del auditor |
| 8 | AU- 910 | Presentación y preparación de información Ge. Acept, en otro país. |
| 9 | AU-915 | Marco de de preparación y presentación de Inf. Fin. Aplicable. |
| 10 | AU- 930 | Revisión de Información Financiera Intermedia |

Fuente: Pwc, 2012.

ANEXO 6: NAGAS CLASIFICADAS POR SECCIÓN O SERIE.

| NAGA 63 | Secciones |
|--|---|
| General e Introducción | AU 101 “Prefacio de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas”. |
| | AU 102 “Prólogo a la Codificación de Normas de Auditoría, Principios Subyacentes a una Auditoría Efectuada de Acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas”. |
| Principios Generales y Responsabilidades | AU 200 “Objetivos Generales del Auditor Independiente y Efectuar una Auditoría de Acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas”. |
| | AU 210 “Términos del Trabajo”. |
| | AU 220 “Control de Calidad para Trabajos Efectuados de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas”. |
| | AU 230 “Documentación de Auditoría”. |
| | AU 240 “Consideraciones de Fraude en una Auditoría de Estados Financieros”. |
| | AU 250 “Consideraciones de Leyes y Regulaciones en una Auditoría de Estados Financieros”. |
| | AU 260 “La Comunicación del Auditor con los Encargados del Gobierno Corporativo”. |
| Evaluación de riesgos y respuesta a los riesgos evaluados. | AU 265 “Comunicar Asuntos Relacionados con el Control Interno Identificados en una Auditoría”. |
| | AU 300 “Planificar una Auditoría”. |
| | AU 315 “Entendimiento de la Entidad y de su Entorno y Evaluar los Riesgos de Representaciones Incorrectas Significativas”. |
| | AU 320 “La Importancia Relativa al Planificar y Efectuar una Auditoría”. |
| | AU 330 “Efectuar Procedimientos de Auditoría en Respuesta a Riesgos Evaluados y Evaluar la Evidencia de Auditoría Obtenida”. |

| | |
|----------------------------------|---|
| | <p>AU 402 “Consideraciones de Auditoría relacionadas con una entidad que utiliza una organización de servicios.”</p> <p>AU 450 “Evaluación de Representaciones Incorrectas Identificadas durante la Auditoría”.</p> |
| Evidencia de Auditoría | <p>AU 500 “Evidencia de Auditoría”.</p> <p>AU 501 “Evidencia de Auditoría – Consideraciones Específicas para Partidas Seleccionadas”.</p> <p>AU 505 “Confirmaciones Externas”.</p> <p>AU 510 “SalDOS de Apertura – En Trabajos de Auditoría Inicial, Incluyendo Trabajos de Reauditorías”.</p> <p>AU 520 “Procedimientos Analíticos”.</p> <p>AU 530 “Muestreo en Auditoría”.</p> <p>AU 540 “Auditar Estimaciones Contables, Incluyendo Estimaciones de Contabilizaciones al Valor Justo y Revelaciones Relacionadas”.</p> <p>AU 550 “Partes Relacionadas”.</p> <p>AU 560 “Hechos Posteriores y Hechos Descubiertos con Posterioridad”.</p> <p>AU 570 “Consideraciones del Auditor Acerca de la Capacidad de una Entidad para Continuar como una Empresa en Marcha”.</p> <p>AU 580 “Representaciones Escritas”.</p> <p>AU 585 “Consideraciones de Procedimientos Omitidos después de la Fecha de Emisión del Informe”.</p> |
| Utilización del trabajo de otros | <p>AU 600 “Consideraciones Especiales – Auditorías de Estados Financieros de un Grupo (Incluyendo el Trabajo de los Auditores de los Componentes)”.</p> <p>AU 610 “Consideración del Auditor de la Función de Auditoría Interna en una Auditoría de Estados Financieros”.</p> <p>AU 620 “Utilización del Trabajo de un Especialista del Auditor”.</p> |

| | |
|--------------------------------------|---|
| Conclusiones de Auditoría e Informes | AU 700 “Formar una Opinión e Informar sobre Estados Financieros” |
| | AU 705 “Modificaciones a la Opinión en el Informe del Auditor Independiente”. |
| | AU 706 “Párrafos de Énfasis en un Asunto y Párrafos sobre Otros Asuntos en el Informe del Auditor Independiente” |
| | AU 708 “Uniformidad de los Estados Financieros”. |
| | AU 720 “Otra Información en Documentos que Incluyen Estados Financieros Auditados”. |
| | AU 725 “Información Suplementaria Relacionada con los Estados Financieros Tomados como un Todo”. |
| | AU 730 “Información Suplementaria Requerida”. |
| Consideraciones especiales | AU 800 “Consideraciones Especiales – Auditorías de Estados Financieros Preparados de Acuerdo con Marcos de Propósito Específicos”. |
| | AU 805 “Consideraciones Especiales – Auditorías de Estados Financieros Únicos y Elementos, Cuentas y Partidas Específicos de un Estado Financiero”. |
| | AU 806 “Informar sobre el Cumplimiento de Aspectos de Acuerdos Contractuales o Requerimientos de Organismos Reguladores relacionados con Estados Financieros Auditados”. |
| | AU 810 “Trabajos para Informar sobre Estados Financieros Resumidos”. |
| Consideraciones especiales en Chile | AU 905 “Alertas que Restringen el Uso de las Comunicaciones Escritas del Auditor”. |
| | AU 910 “Estados Financieros Preparados de Acuerdo con un Marco de Preparación y Presentación de Información Financiera Generalmente Aceptado en otro País”. |
| | AU 915 “Informes sobre la Aplicación de los Requerimientos de un Marco de Preparación y |

| | |
|--|---|
| | Presentación de Información Financiera Aplicable”. |
| | AU 930 “Revisión de la Información Financiera Intermedia”. |

Fuente: Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGA 63).

ANEXO 7: NIAS CLASIFICADAS POR SECCIÓN O SERIE.

| NIA | Secciones que abarca |
|---|--|
| Principios Generales y Responsabilidades | <p>8. NIA 200 “Objetivos y principios generales que rigen una auditoría de estados financieros”.</p> <p>9. NIA 210 “Términos de los compromisos de auditoría”.</p> <p>10. NIA 220 “Control de calidad para auditorías de información financiera”.</p> <p>11. NIA 230 “Documentación de la Auditoría”.</p> <p>12. NIA 240 “Responsabilidad del auditor para considerar el fraude en una auditoría de estados financieros”.</p> <p>13. NIA 250 “Consideración de leyes y regulaciones en una auditoría de estados financieros”.</p> <p>14. NIA 260 “Comunicación de asuntos de auditoría con las personas a cargo de la administración”.</p> <p>15. NIA 265 “Comunicación de Deficiencias en el Control Interno”</p> |
| Establecimiento de Riesgos y Respuesta a Riesgos Establecidos | <p>16. NIA 300 “Planificación de una Auditoría de Estados Financieros”.</p> <p>17. NIA 315 “Entendimiento de la entidad y su ambiente y evaluación de los riesgos de error significativo”.</p> <p>18. NIA 320 “Importancia relativa en la Auditoría (Materialidad)”.</p> <p>19. NIA 330 “Procedimientos del auditor respecto a los riesgos evaluados”.</p> <p>20. NIA 402 “Consideraciones de auditoría referentes a entidades que utilizan organizaciones de servicios”.</p> <p>21. NIA 450 “Evaluación de errores identificados durante la auditoría”.</p> |

| | |
|--------------------------------------|--|
| Evidencia de Auditoría | <p>22. NIA 500 “Evidencia de Auditoría”.</p> <p>23. NIA 501 “Consideraciones Adicionales para partidas específicas Párrafos”.</p> <p>24. NIA 505 “Confirmaciones Externas”.</p> <p>25. NIA 510 “Compromisos Iniciales – Saldo de Apertura”.</p> <p>26. NIA 520 “Procedimientos Analíticos”.</p> <p>27. NIA 530 “Muestreo de Auditoría y otros procedimientos de pruebas selectivas”.</p> <p>28. NIA 540 “Auditoría de Estimaciones Contables”.</p> <p>29. NIA 550 “Partes Relacionadas”.</p> <p>30. NIA 560 “Eventos Subsecuentes”.</p> <p>31. NIA 570 “Empresa en Funcionamiento (Marcha)”.</p> <p>32. NIA 580 “Representaciones de la Gerencia”.</p> |
| Utilizando el Trabajo de Otros | <p>33. NIA 600 “Uso del trabajo de otro Auditor”.</p> <p>34. NIA 610 “Consideración del trabajo de Auditoría Interna”.</p> <p>35. NIA 620 “Uso del Trabajo de un Experto”.</p> |
| Conclusiones de Auditoría e Informes | <p>36. NIA 700 “El Informe del Auditor sobre los Estados Financieros”.</p> <p>37. NIA 705 “Modificaciones a la Opinión en el Informe del Auditor Independiente”.</p> <p>38. NIA 706 “Párrafos de énfasis de un asunto y párrafos de otros asuntos en el informe del auditor”.</p> <p>39. NIA 710 “Información Comparativa”.</p> <p>40. NIA 720 “Otra información en documentos que contienen Estados Financieros auditados”.</p> |
| Áreas Especializadas | <p>41. NIA 800 “El informe del auditor sobre compromisos de auditoría con cometido especial”.</p> <p>42. NIA 805 “Compromisos para informar sobre</p> |

| | |
|--|---|
| | <p>resúmenes de Estados Financieros”.</p> <p>43. NIA 810 “Compromisos para informar sobre Estados Financieros resumidos”.</p> |
|--|---|

Fuente: Normas Internacionales de Auditoría (NIA).

ANEXO 8: EJEMPLOS ILUSTRATIVOS DE UN INFORME DE AUDITORÍA SOBRE LOS EEFF DE UN GRUPO.

8.1.- Ejemplo de acuerdo a NAGA 63.

Ejemplo ilustrativo 1:

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

(Destinatario apropiado)

Informe sobre los estados financieros consolidados.

Hemos efectuado una auditoría a los estados financieros consolidados adjuntos de la Compañía ABC y afiliada(s), que comprenden los estados de situación financiera consolidados al 31 de diciembre de 20X1 y 20X0 y los correspondientes estados consolidados integral de resultados, de cambios en el patrimonio y de flujos de efectivo por los años terminados en esas fechas y las correspondientes notas a los estados financieros.

Responsabilidad de la Administración por los estados financieros consolidados.

La Administración es responsable por la preparación y presentación razonable de estos estados financieros consolidados de acuerdo con (un marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, como por ejemplo, Normas Internacionales de Información Financiera). Esta responsabilidad incluye el diseño, implementación y mantención de un control interno pertinente para la preparación y presentación razonable de estados financieros consolidados que estén exentos de representaciones incorrectas significativas, ya sea debido a fraude o error.

Responsabilidad del auditor.

Nuestra responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre estos estados financieros consolidados a base de nuestras auditorías. Efectuamos nuestras auditorías de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en Chile. Tales normas requieren que planifiquemos y realicemos nuestro trabajo con el objeto de lograr un razonable grado de seguridad que los estados financieros consolidados están exentos de representaciones incorrectas significativas.

Una auditoría comprende efectuar procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los montos y revelaciones en los estados financieros consolidados. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluyendo la evaluación de los riesgos de representaciones incorrectas significativas de los estados financieros consolidados, ya sea debido a fraude o error. Al efectuar estas evaluaciones de los riesgos, el auditor considera el control interno pertinente para la preparación y presentación razonable de los estados financieros consolidados de la entidad con el objeto de diseñar procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias, pero sin el propósito de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad. En consecuencia, no expresamos tal tipo de opinión. Una auditoría incluye, también, evaluar lo apropiadas que son las políticas de contabilidad utilizadas y la razonabilidad de las estimaciones contables significativas efectuadas por la Administración, así como una evaluación de la presentación general de los estados financieros consolidados.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido es suficiente y apropiada para proporcionarnos una base para nuestra opinión de auditoría con salvedades.

Base para la opinión con salvedades.

No nos fue posible obtener los estados financieros auditados que respaldan la inversión de la Compañía ABC en una empresa coligada en el extranjero por \$..... al 31 de diciembre de 20X1, como tampoco de su participación en los resultados de esa empresa coligada por \$....., la cual está incluida en la utilidad neta para el año terminado en esa fecha como se menciona en la Nota X a los estados financieros consolidados. Así mismo no pudimos satisfacernos mediante otros procedimientos de auditoría respecto al valor de libros de la inversión en la empresa coligada en el extranjero ni de su participación en los resultados.

Opinión con salvedades

En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos de los asuntos descritos en el párrafo anterior de “*Base para la opinión con salvedades*”, los estados financieros consolidados mencionados en el primer párrafo, presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la situación financiera de la Compañía ABC y afiliada(s) al 31 de diciembre de 20X1 y 2010 y los resultados de sus operaciones y los flujos de efectivo por los años terminados en esas fechas de acuerdo con (*un marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, como por ejemplo,*

Normas Internacionales de Información Financiera).

(Nombre y firma manual o impresa del auditor y si corresponde, el nombre de la empresa de auditoría a la cual pertenece).

(Lugar y Fecha).

Ejemplo ilustrativo 2:

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

(Destinatario apropiado)

Informe sobre los estados financieros consolidados

Hemos efectuado una auditoría a los estados financieros consolidados adjuntos de la Compañía ABC y afiliada(s), que comprenden los estados de situación financiera consolidados al 31 de diciembre de 20X1 y 20X0 y los correspondientes estados consolidados integral de resultados, de cambios en el patrimonio y de flujos de efectivo por los años terminados en esas fechas y las correspondientes notas a los estados financieros.

Responsabilidad de la Administración por los estados financieros consolidados

La Administración es responsable por la preparación y presentación razonable de estos estados financieros consolidados de acuerdo con (un marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, como por ejemplo, Normas Internacionales de Información Financiera). Esta responsabilidad incluye el diseño, implementación y mantención de un control interno pertinente para la preparación y presentación razonable de estados financieros consolidados que estén exentos de representaciones incorrectas significativas, ya sea debido a fraude o error.

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre estos estados financieros consolidados a base de nuestras auditorías. *No auditamos los estados financieros de la Compañía B, afiliada en la cual existe un total control y propiedad*

sobre ella, cuyos estados financieros reflejan un total de activos y de ingresos ordinarios que constituyen respectivamente un 20 por ciento y un 22 por ciento de los totales consolidados relacionados. Estos estados financieros fueron auditados por otros auditores, cuyo informe nos ha sido proporcionado y nuestra opinión, en lo que se refiere a los montos incluidos de la Compañía B, se basa únicamente en el informe de esos otros auditores. Efectuamos nuestras auditorías de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en Chile. Tales normas requieren que planifiquemos y realicemos nuestro trabajo con el objeto de lograr un razonable grado de seguridad que los estados financieros consolidados están exentos de representaciones incorrectas significativas.

Una auditoría comprende efectuar procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los montos y revelaciones en los estados financieros consolidados. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluyendo la evaluación de los riesgos de representaciones incorrectas significativas de los estados financieros consolidados, ya sea debido a fraude o error. Al efectuar estas evaluaciones de los riesgos, el auditor considera el control interno pertinente para la preparación y presentación razonable de los estados financieros consolidados de la entidad con el objeto de diseñar procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias, pero sin el propósito de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad. En consecuencia, no expresamos tal tipo de opinión. Una auditoría incluye, también, evaluar lo apropiadas que son las políticas de contabilidad utilizadas y la razonabilidad de las estimaciones contables significativas efectuadas por la Administración, así como una evaluación de la presentación general de los estados financieros consolidados.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido es suficiente y apropiada para proporcionarnos una base para nuestra opinión de auditoría.

Opinión

En nuestra opinión, basada en nuestra auditoría y en el informe de los otros auditores, los estados financieros consolidados mencionados en el primer párrafo, presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la situación financiera de la Compañía ABC y afiliada(s) al 31 de diciembre de 20X1 y 2010 y los resultados de sus operaciones y los flujos de efectivo por los años terminados en esas fechas de acuerdo con (un marco de preparación y presentación de información financiera

aplicable, como por ejemplo, Normas Internacionales de Información Financiera).

(Nombre y firma manual o impresa del auditor y si corresponde, el nombre de la empresa de auditoría a la cual pertenece).

(Lugar y Fecha).

8.2.- Ejemplo de acuerdo a NIA.

Ejemplo ilustrativo 1:

DICTAMEN DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

[Destinatario apropiado]

Dictamen sobre los estados financieros consolidados

Hemos auditado a los estados financieros consolidados, adjuntos, de la Compañía ABC y sus subsidiarias, que comprenden el balance general consolidada hasta el 31 de diciembre de 20X1, y el estado de resultados consolidado, el estado de cambios en capital accionario y la declaración de flujo de efectivo para el ejercicio que cerró en esa fecha, y un resumen de políticas contables importantes y otra información explicativa.

Responsabilidad de la administración por los estados financieros consolidados

La administración es responsable de la preparación y la presentación razonable de estos estados financieros consolidados de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera, y para el control interno que la administración considere necesario para permitir la preparación de estados financieros consolidados libres de representación errónea de importancia relativa, ya sea por fraude o error.

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros consolidados con base en nuestra auditoría. Efectuamos nuestra auditoría de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría. Esas normas prevén que cumplamos con los requisitos éticos y que planifiquemos y realicemos la auditoría para obtener

seguridad razonable acerca de si los estados financieros consolidados están libres de representación errónea de importancia relativa.

Una auditoría implica llevar a cabo procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los montos y revelaciones en los estados financieros consolidados. Los procedimientos seleccionados dependen del criterio del auditor, incluyendo la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros consolidados, ya sea por fraude o error. Al realizar esas valoraciones del riesgo, el auditor considera el control interno relevante para la preparación y la presentación razonable de los estados financieros consolidados de la entidad para diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados a las circunstancias, pero no con fines de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye evaluar lo apropiado de las políticas contables usadas y lo razonable de las estimaciones contables hechas por la administración, así como evaluar la presentación general de los estados financieros consolidados.

Creemos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido es suficiente y apropiada para proporcionar una base para nuestra opinión calificada de auditoría.

Base para la opinión calificada

La inversión de la Compañía ABC en la Compañía XYZ, una asociada extranjera adquirida durante el ejercicio y contabilizada por el método de capital accionario, tiene un valor libro de \$15 millones de dólares en el balance consolidado al 31 de diciembre de 20X1, y la participación de ABC en la utilidad neta de XYZ de un (\$1) millón de dólares está incluida en la declaración de ingresos consolidada para el ejercicio que finalizó en esa fecha. No pudimos obtener suficiente evidencia de auditoría apropiada sobre el valor neto en libros de la inversión de ABC en XYZ al 31 de diciembre de 20X1 y la participación de ABC en la utilidad neta de XYZ para el ejercicio porque se nos negó el acceso a la información financiera, a la administración y a los auditores de XYZ. En consecuencia, no pudimos determinar si era necesario algún ajuste a estos montos.

Opinión calificada

En nuestra opinión, excepto por el posible efectos del asunto descrito en el párrafo de la Base para la opinión calificada, los estados financieros consolidados presentan

razonablemente, respecto de todo lo importante, (o presentan un punto de vista verdadero y razonable de) la posición financiera de la Compañía ABC y su subsidiarias al 31 de diciembre de 20X1, y (de) su desempeño financiero y flujos de efectivo para el ejercicio que cerró en esa fecha, de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera.

Dictamen sobre otros requisitos legales y normativos aplicables

[La forma y el contenido de esta sección del dictamen del auditor variarán dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades del dictamen del auditor.]

[Firma del auditor]

[Fecha del dictamen del auditor]

[Dirección del auditor]

44. Si, a juicio del socio del trabajo del grupo, el efecto sobre los estados financieros del grupo de la incapacidad para obtener suficiente evidencia de auditoría apropiada es de importancia relativa y generalizado, el socio del trabajo del grupo se abstendría de una opinión de acuerdo con la NIA 705.

ANEXO 9: CUADROS COMPARATIVOS, REFERENTES AL DICTAMEN DE AUDITORÍA NACIONAL.

1) Cuadros Comparativos

A través de cuadros comparativos se analizará la responsabilidad del socio a cargo de la auditoría en los distintos dictámenes publicados, y la diferencia con el dictamen emitido anteriormente.

Primer cuadro comparativo. Nivel Nacional:

- Contiene dictámenes de estados financieros consolidados de grupos de empresas en Chile, publicados en la SVS, comparando la responsabilidad del socio a cargo de la auditoría en el dictamen del año 2013, con el dictamen 2012 y 2011, para así poder analizar si es que hubo un cambio en la responsabilidad y en el dictamen con la implementación de la NAGA 63.
- Para cada una de las Big Four se comparan los dictámenes publicados en los estados financieros consolidados de los siguientes grupos:

| | |
|-------------------|--|
| • Deloitte | • Ripley Corp S.A. y Subsidiarias |
| | • Grupo Security S.A. y Filiales |
| • EY | • Enersis y Filiales |
| | • Walmart Chile S.A. y Afiliadas |
| • KPMG | • Grupo Entel (Empresa Nacional de Telecomunicaciones S.A. y Filiales) |
| • PWC | • Cruz Blanca Salud S.A. y Afiliadas |
| | • Empresa Nacional del Petróleo, y filiales. |

9.1. Cuadro comparativo nivel nacional.

Empresa Auditora: DELOITTE

Grupo Auditado: Grupo Security S.A. y Filiales

| Dictamen | Año 2011 | Año 2012 | Año 2013 |
|--|---|---|---|
| Responsabilidad del auditor como tema que forma parte del informe | Solamente se reduce a una frase en la cual se expone que la responsabilidad que tiene el auditor consiste en emitir una opinión sobre los estados financieros basados en las auditorías que efectuaron, y luego específica a qué corresponde una auditoría. | Corresponde a un tema que tiene por título "Responsabilidad del auditor", y en donde se señala la responsabilidad que se tiene de emitir una opinión sobre los estados financieros consolidados de la entidad, señala qué comprende una auditoría, menciona el juicio del auditor y temas como la evaluación de riesgos, el fraude y error. | Corresponde a un tema que tiene por título "Responsabilidad del auditor", y en donde se señala la responsabilidad que se tiene de emitir una opinión sobre los estados financieros consolidados de la entidad, señala qué comprende una auditoría, menciona el juicio del auditor y temas como la evaluación de riesgos, el fraude y error. |
| Responsabilidad del auditor en relación al auditor del componente (asume o no asume responsabilidad del componente) | No expresa mención alguna a la auditoría de las filiales, ni al trabajo de otros auditores. No se hace mención a la responsabilidad del auditor de los componentes. | No expresa mención alguna a la auditoría de las filiales, ni al trabajo de otros auditores. No se hace mención a la responsabilidad del auditor de los componentes. | No expresa mención alguna a la auditoría de las filiales, ni al trabajo de otros auditores. No se hace mención a la responsabilidad del auditor de los componentes. |
| Separación por títulos de los temas expresados en el dictamen | No hay títulos de los temas expuestos en el dictamen solo separación por números. | Sí hay títulos: - Responsabilidad de la administración por los estados financieros consolidados; - Responsabilidad del auditor; -Opinión; - Otros asuntos. | Sí hay títulos: - Responsabilidad de la administración por los estados financieros consolidados; - Responsabilidad del auditor; -Opinión; - Otros asuntos. |

| | | | |
|--|--|--|--|
| Indica si se efectuaron bajo NAGAS en Chile | Sí. | Sí. | Sí. |
| Menciona temas como el control interno y el fraude. | No hay una referencia al tema de control interno del grupo ni del fraude. | Sí hay mención hacia temas del control interno, fraude y error en la responsabilidad de la administración, y en la responsabilidad del auditor. | Sí hay mención hacia temas del control interno, fraude y error en la responsabilidad de la administración, y en la responsabilidad del auditor. |
| Evaluación de riesgos y control interno. | No hay referencia a la evaluación de riesgos ni al control interno. | Sí habla de la evaluación de riesgos y sobre la consideración del control interno, dejando claro que el control interno si se considera con el objeto de diseñar procedimientos de auditoría adecuados a las circunstancias, sin dar opinión sobre el control interno propiamente tal. | Sí habla de la evaluación de riesgos y sobre la consideración del control interno, dejando claro que el control interno si se considera con el objeto de diseñar procedimientos de auditoría adecuados a las circunstancias, sin dar opinión sobre el control interno propiamente tal. |
| Información destacable de sus filiales | Algunas filiales han sido preparadas sobre una base comprensiva que considera bases contables distintas entre la matriz y sus respectivas filiales consolidadas. | Aún mantiene la información de que algunas filiales tienen una base comprensiva distinta, pero especifica claramente el porqué, ya que en el caso del Banco Security la preparación de sus EEFF se encuentra normado por la SBIF, en cambio en el caso de la filial Seguros Vida Security Previsión S.A. a partir del 01/01/2012 adoptó los criterios dispuestos por la SVS. | Aún mantiene la información de que algunas filiales tienen una base comprensiva distinta, pero especifica claramente el porqué, ya que en el caso del Banco Security la preparación de sus EEFF se encuentra normado por la SBIF, en cambio en el caso de la filial Seguros Vida Security Previsión S.A. a partir del 01/01/2012 adoptó los criterios dispuestos por la SVS. |

Fuente: Elaboración propia.

Empresa Auditora: DELOITTE

Grupo Auditado: Ripley Corp. S.A. y Subsidiarias

| Dictamen | Año 2011 | Año 2012 | Año 2013 |
|--|--|---|---|
| Responsabilidad del auditor como tema que forma parte del informe | La responsabilidad del auditor se encuentra incluida en el primer párrafo, y dice que la responsabilidad de ellos es emitir una opinión acerca de la razonabilidad de los estados financieros en base a las auditorías efectuadas. Y luego en el segundo párrafo da un explicación de que comprende una auditoría. | Corresponde a un tema que tiene por título "Responsabilidad del auditor", y en donde se señala la responsabilidad que se tiene de emitir una opinión sobre los estados financieros consolidados de la entidad, señala qué comprende una auditoría, menciona el juicio del auditor y temas como la evaluación de riesgos, el fraude y error. | Corresponde a un tema que tiene por título "Responsabilidad del auditor", y en donde se señala la responsabilidad que se tiene de emitir una opinión sobre los estados financieros consolidados de la entidad, señala qué comprende una auditoría, menciona el juicio del auditor y temas como la evaluación de riesgos, el fraude y error. |
| Responsabilidad del auditor en relación al auditor del componente (asume o no asume responsabilidad del componente) | No hace mención hacia la responsabilidad de otros auditores de componentes. | No expresa mención alguna a la auditoría de las filiales, ni al trabajo de otros auditores. No se hace mención a la responsabilidad del auditor de los componentes. | No expresa mención alguna a la auditoría de las filiales, ni al trabajo de otros auditores. No se hace mención a la responsabilidad del auditor de los componentes. |
| Separación por títulos de los temas expresados en el dictamen | No hay separación de temas, ni por título ni por número. | Sí hay títulos: - Responsabilidad de la administración por los estados financieros consolidados; - Responsabilidad del auditor; -Opinión. | Sí hay títulos: - Responsabilidad de la administración por los estados financieros consolidados; - Responsabilidad del auditor; -Opinión; Énfasis en un asunto. |
| Indica si se efectuaron bajo NAGAS en Chile | Sí. | Sí. | Sí. |

| | | | |
|--|---|--|--|
| Menciona temas como el control interno y el fraude. | No hay información relacionada respecto a esos temas. | Sí hay mención hacia temas del control interno, fraude y error en la responsabilidad de la administración, y en la responsabilidad del auditor. | Sí hay mención hacia temas del control interno, fraude y error en la responsabilidad de la administración, y en la responsabilidad del auditor. |
| Evaluación de riesgos y control interno. | No hay información relacionada respecto a esos temas. | Sí habla de la evaluación de riesgos y sobre la consideración del control interno, dejando claro que el control interno si se considera con el objeto de diseñar procedimientos de auditoría adecuados a las circunstancias, sin dar opinión sobre el control interno propiamente tal. | Sí habla de la evaluación de riesgos y sobre la consideración del control interno, dejando claro que el control interno si se considera con el objeto de diseñar procedimientos de auditoría adecuados a las circunstancias, sin dar opinión sobre el control interno propiamente tal. |
| Información destacable de sus filiales | No hay información relacionada respecto a ese tema. | No hay información relacionada respecto a ese tema. | En un párrafo final que se titula "Énfasis en un asunto", indica que se incorporaron dos nuevas subsidiarias, y que se modificó la presentación de sus EEFF adoptando el modelo estándar establecido por las NIIF. |

Fuente: Elaboración propia.

Empresa Auditora: EY

Grupo Auditado: Enersis y filiales

| Dictamen | Año 2011 | Año 2012 | Año 2013 |
|--|--|--|--|
| Responsabilidad del auditor como tema que forma parte del informe | La responsabilidad del auditor se encuentra en el primer párrafo donde dice que la responsabilidad del auditor es dar una opinión sobre los EEFF en base a la auditoría realizada. | Corresponde a un tema que tiene por título "Responsabilidad del auditor", y en donde se señala la responsabilidad que se tiene de emitir una opinión sobre los EEFF consolidados de la entidad, señala qué comprende una auditoría, menciona el juicio del auditor y temas como la evaluación de riesgos, el fraude y error. | Corresponde a un tema que tiene por título "Responsabilidad del auditor", y en donde se señala la responsabilidad que se tiene de emitir una opinión sobre los EEFF consolidados de la entidad, señala qué comprende una auditoría, menciona el juicio del auditor y temas como la evaluación de riesgos, el fraude y error. |

| | | | |
|---|--|--|--|
| <p>Responsabilidad del auditor en relación al auditor del componente (asume o no asume responsabilidad del componente)</p> | <p>En este informe se especifica que no auditaron los EEFF de ciertas afiliadas y coligadas cuyos EEFF reflejaban activos ascendentes a un 34% del estado consolidado de situación financiera al 31.12.11 e ingresos que representan un 32% de los ingresos totales consolidados por el año terminado al 31.12.11 Dichos EEFF fueron auditados por otros auditores, cuyos informes les fueron proporcionados y el informe, en medida que se relaciona con las cifras correspondientes a esas sociedades, está basada únicamente en tales informes.</p> | <p>En este informe se especifica que no auditaron los EEFF de ciertas afiliadas y coligadas cuyos EEFF reflejaban activos ascendentes a un 34% del estado consolidado de situación financiera al 31.12.12 e ingresos que representan un 32% de los ingresos totales consolidados por el año terminado al 31.12.12 Dichos EEFF fueron auditados por otros auditores, cuyos informes les fueron proporcionados y el informe, en medida que se relaciona con las cifras correspondientes a esas sociedades, está basada únicamente en tales informes.</p> | <p>En este informe se especifica que no se auditaron ciertas sociedades afiliadas y coligadas, cuyos EEFF reflejan respectivamente, un total de activos que constituyen un 30%, 34% y 35% de los activos totales consolidados al 31.12 de 2013 y 2012; y de los ingresos ordinarios totales que constituyen, un 31%, 32%, y 31% de los ingresos ordinarios consolidados totales por los años terminados el 31.12 2013,2012 y 2011. Estos EEFF fueron auditados por otros auditores, cuyos informes les fueron proporcionados y su opinión en lo que refiere a los montos incluidos de esas sociedades, se basa únicamente en los informes de esos otros auditores.</p> |
| <p>Separación por títulos de los temas expresados en el dictamen</p> | <p>No hay separación de temas, ni por título ni por número.</p> | <p>Sí.</p> | <p>Sí.</p> |
| <p>Indica si se efectuaron bajo NAGAS en Chile</p> | <p>Sí.</p> | <p>Sí.</p> | <p>Sí.</p> |

| | | | |
|---|---|--|--|
| <p>Menciona temas como el control interno y el fraude.</p> | <p>No hace mención respecto a esos temas.</p> | <p>Sí la hace, en el segundo párrafo que tiene por título Responsabilidad de la Administración por los EEFF consolidados, donde indica que la Administración tiene la responsabilidad del diseño, implementación y mantención de un control interno pertinente para la preparación y presentación razonable de EEFF consolidados que estén exentos de representaciones incorrectas significativas, ya sea debido a fraude o a error.</p> | <p>Sí la hace, en el segundo párrafo que tiene por título Responsabilidad de la Administración por los EEFF consolidados, donde indica que la Administración tiene la responsabilidad del diseño, implementación y mantención de un control interno pertinente para la preparación y presentación razonable de EEFF consolidados que estén exentos de representaciones incorrectas significativas, ya sea debido a fraude o a error.</p> |
| <p>Evaluación de riesgos y control interno.</p> | <p>No hace mención respecto a esos temas.</p> | <p>Lo menciona como anteriormente se expuso en el párrafo de Responsabilidad de la Administración.</p> | <p>Lo menciona como anteriormente se expuso en el párrafo de Responsabilidad de la Administración, y también en la Responsabilidad del Auditor menciona que el auditor considera el control interno con el objeto de diseñar procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias, pero sin el propósito de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad.</p> |

| | | | |
|--|--|---|---|
| <p>Información destacable de sus filiales</p> | <p>En el informe se da a conocer que los EEFF de Enersis S.A. y filiales por los años terminados al 31 de diciembre de 2010 y 2009 fueron auditados por otros auditores, quienes emitieron una opinión sin salvedades. También agregan que consideran que su auditoría y el informe de los otros auditores constituyen una base razonable para la fundamentación de la opinión final, con lo que se expresa que confían en el informe que entregaron las otras firmas auditoras.</p> | <p>Vuelve a hacer mención que para los años 2010 y 2009 los EEFF fueron auditados por otros auditores quienes emitieron una opinión sin salvedad.</p> | <p>No, solo en lo expuesto anteriormente sobre que ciertos porcentajes de activos e ingresos ordinarios fueron auditados por otros auditores.</p> |
|--|--|---|---|

Fuente: Elaboración propia.

Empresa Auditora: EY

Grupo Auditado: Walmart Chile S.A. y Afiliadas.

| Dictamen | Año 2011 | Año 2012 | Año 2013 |
|--|---|--|--|
| Responsabilidad del auditor como tema que forma parte del informe | <p>Si, se encuentra la responsabilidad del auditor en el primer párrafo del informe donde dice que la responsabilidad del auditor es emitir una opinión acerca de la razonabilidad de los EEFF de la empresa. También menciona que de acuerdo a las NAGAS requiere que se planifique el trabajo con el objeto de lograr un grado de seguridad razonable de que los EEFF cons., estén exentos de representaciones incorrectas, mediante el examen bajo pruebas de evidencia que respalden los montos revelados, evaluación de los principios contables utilizados, y la presentación de los EEFF cons.</p> | <p>Corresponde a un tema que tiene por título "Responsabilidad del auditor", y en donde se señala la responsabilidad que se tiene es de emitir una opinión sobre los EEFF consolidados de la entidad, con el objeto de lograr un grado razonable de seguridad de que los EEFF estén exentos de representaciones incorrectas mediante el examen bajo pruebas de evidencia que respalden los montos revelados, evaluación de los principios contables utilizados, y la presentación de los EEFF cons. También señala qué comprende una auditoría, menciona el juicio del auditor y temas como la evaluación de riesgos, el fraude y error.</p> | <p>Corresponde a un tema que tiene por título "Responsabilidad del auditor", y en donde se señala la responsabilidad que se tiene es de emitir una opinión sobre los EEFF consolidados de la entidad, con el objeto de lograr un grado razonable de seguridad de que los EEFF estén exentos de representaciones incorrectas mediante el examen bajo pruebas de evidencia que respalden los montos revelados, evaluación de los principios contables utilizados, y la presentación de los EEFF cons. También señala qué comprende una auditoría, menciona el juicio del auditor y temas como la evaluación de riesgos, el fraude y error.</p> |

| | | | |
|--|--|--|--|
| Responsabilidad del auditor en relación al auditor del componente (asume o no asume responsabilidad del componente) | <p>No hay mención a un auditor de otro componente, o si otras filiales fueron auditadas por otros auditores. Pero si se deja constancia de que los EEFF consolidados de Walmart Chile S.A. y filiales por el año terminado al 31.12.10 fueron auditados por otros auditores cuyo informe, de fecha 30.03.11 sobre esos EEFF incluían una salvedad por limitación al alcance en la revisión de M\$7.823.828.- en el rubro de deudores comerciales y otras cuentas por cobrar.</p> | <p>No hay mención a un auditor de otro componente, o si otras filiales fueron auditadas por otros auditores.</p> | <p>No hay mención a un auditor de otro componente, o si otras filiales fueron auditadas por otros auditores.</p> |
| Separación por títulos de los temas expresados en el dictamen | <p>No.</p> | <p>Sí.</p> | <p>Sí.</p> |
| Indica si se efectuaron bajo Nagas en Chile | <p>Sí.</p> | <p>Sí.</p> | <p>Sí.</p> |

| | | | |
|--|------------|--|--|
| <p>Menciona temas como el control interno (CI) y el fraude.</p> | <p>No.</p> | <p>Sí la hace, en el segundo párrafo que tiene por título Responsabilidad de la Administración por los EEFF consolidados, donde indica que la Administración tiene la responsabilidad del diseño, implementación y mantención de un control interno pertinente para la preparación y presentación razonable de EEFF consolidados que estén exentos de representaciones incorrectas significativas, ya sea debido a fraude o a error.</p> | <p>Sí la hace, en el segundo párrafo que tiene por título Responsabilidad de la Administración por los EEFF consolidados, donde indica que la Administración tiene la responsabilidad del diseño, implementación y mantención de un control interno pertinente para la preparación y presentación razonable de EEFF consolidados que estén exentos de representaciones incorrectas significativas, ya sea debido a fraude o a error.</p> |
|--|------------|--|--|

| | | | |
|---|------------|--|--|
| <p>Evaluación de riesgos y control interno (CI).</p> | <p>No.</p> | <p>En el párrafo de la Responsabilidad del Auditor se establece que los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluyendo la evaluación de los riesgos de representaciones incorrectas significativas de los EEFF cons., ya sea debido a fraude o a error. Al efectuar esa evaluación el auditor considera el CI pertinente con el objeto de diseñar procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias, pero sin el propósito de expresar una opinión sobre éste.</p> | <p>En el párrafo de la Responsabilidad del Auditor se establece que los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluyendo la evaluación de los riesgos de representaciones incorrectas significativas de los EEFF cons., ya sea debido a fraude o a error. Al efectuar esa evaluación el auditor considera el CI pertinente con el objeto de diseñar procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias, pero sin el propósito de expresar una opinión sobre éste.</p> |
| <p>Información destacable de sus filiales</p> | <p>No.</p> | <p>No.</p> | <p>No.</p> |

Fuente: Elaboración propia.

Empresa Auditora: PricewaterhouseCooper

Grupo Auditado: Cruz Blanca Salud S.A. y Subsidiarias.

| Dictamen | Año 2011 | Año 2012 | Año 2013 |
|--|---|--|--|
| Responsabilidad del auditor como tema que forma parte del informe | En el primer párrafo se señala que la responsabilidad del auditor consiste en dar una opinión de los EEFF en cuanto a la auditoría efectuada. | Corresponde a un tema que tiene por título "Responsabilidad del auditor", y en donde se señala la responsabilidad que se tiene de emitir una opinión sobre los EEFF consolidados de la entidad, señala qué comprende una auditoría, menciona el juicio del auditor y temas como la evaluación de riesgos, el fraude y error. | Corresponde a un tema que tiene por título "Responsabilidad del auditor", y en donde se señala la responsabilidad que se tiene de emitir una opinión sobre los EEFF consolidados de la entidad, señala qué comprende una auditoría, menciona el juicio del auditor y temas como la evaluación de riesgos, el fraude y error. |
| Responsabilidad del auditor en relación al auditor del componente (asume o no asume responsabilidad del componente) | No dice relación a la responsabilidad de otros auditores de componentes. | No dice relación a la responsabilidad de otros auditores de componentes. | No dice relación a la responsabilidad de otros auditores de componentes. |
| Separación por títulos de los temas expresados en el dictamen | No. | Sí. | Sí. |
| Indica si se efectuaron bajo Nagas en Chile | Sí. | Sí. | Sí. |

| | | | |
|--|---|--|--|
| Menciona temas como el control interno y el fraude. | No hace mención a tales temas. | Sí hay mención hacia temas del control interno, fraude y error en la responsabilidad de la administración, y en la responsabilidad del auditor. | Sí hay mención hacia temas del control interno, fraude y error en la responsabilidad de la administración, y en la responsabilidad del auditor. |
| Evaluación de riesgos y control interno. | No. | Sí habla de la evaluación de riesgos y sobre la consideración del control interno, dejando claro que el control interno si se considera con el objeto de diseñar procedimientos de auditoría adecuados a las circunstancias, sin dar opinión sobre el control interno propiamente tal. | Sí habla de la evaluación de riesgos y sobre la consideración del control interno, dejando claro que el control interno si se considera con el objeto de diseñar procedimientos de auditoría adecuados a las circunstancias, sin dar opinión sobre el control interno propiamente tal. |
| Información destacable de sus filiales | No hay información relacionada con este tema. | No hay información relacionada con este tema. | No hay información relacionada con este tema. |

Fuente: Elaboración propia.

Empresa Auditora: PricewaterhouseCooper

Grupo Auditado: Empresa Nacional del Petróleo (ENAP) y filiales.

| Dictamen | Año 2011 | Año 2012 | Año 2013 |
|--|--|--|--|
| Responsabilidad del auditor como tema que forma parte del informe | Dice en el primer párrafo qué es lo que han auditado, y luego en el segundo párrafo explican en qué consiste una auditoría, haciendo mención también a los informes de los otros auditores, ya que para ellos constituye también una base razonable para fundamentar su opinión. | Corresponde a un tema que tiene por título "Responsabilidad del auditor", y en donde se señala la responsabilidad que se tiene es de emitir una opinión sobre los EEFF consolidados de la entidad, con el objeto de lograr un grado razonable de seguridad de que los EEFF estén exentos de representaciones incorrectas mediante el examen bajo pruebas de evidencia que respalden los montos revelados, evaluación de los principios contables utilizados, y la presentación de los EEFF cons. También señala qué comprende una auditoría, menciona el juicio del auditor y temas como la evaluación de riesgos, el fraude y error. También mencionan que los informes de los otros auditores, constituyeron también una base razonable para fundamentar su opinión. | Corresponde a un tema que tiene por título "Responsabilidad del auditor", y en donde se señala la responsabilidad que se tiene es de emitir una opinión sobre los EEFF consolidados de la entidad, con el objeto de lograr un grado razonable de seguridad de que los EEFF estén exentos de representaciones incorrectas mediante el examen bajo pruebas de evidencia que respalden los montos revelados, evaluación de los principios contables utilizados, y la presentación de los EEFF cons. También señala qué comprende una auditoría, menciona el juicio del auditor y temas como la evaluación de riesgos, el fraude y error. También mencionan que los informes de los otros auditores, constituyeron también una base razonable para fundamentar su opinión. |

| | | | |
|---|---|--|--|
| <p>Responsabilidad del auditor en relación al auditor del componente (asume o no asume responsabilidad del componente)</p> | <p>En este informe se especifica que NO han auditado los EEFF al 31/12 del 2011 y 2010 de ciertas filiales y coligadas cuya información financiera refleja al 31/12/11 activos y pasivos ascendentes a MUS\$166.905 y MUS\$466.914, respectivamente, y al 31/12/10 reflejan activos y pasivos ascendentes a MUS\$158.838 y MUS\$485.668, respectivamente, de los correspondientes totales consolidados a dichas fechas y un resultado neto que representa una utilidad ascendente a MUS\$37.171 y MUS\$28.246 del total del resultado consolidado al 31/12 de 2011 y 2010, respectivamente. Dichos EEFF fueron auditados por otros auditores, cuyos informes les fueron proporcionados, y el informe que emite PwC en lo que se refiere a las cifras correspondientes a esas sociedades filiales y coligadas, está basado únicamente en los informes emitidos por esos auditores.</p> | <p>Se vuelve a hacer mención que algunos EEFF de ciertas coligadas fueron auditados por otros auditores. En el párrafo de Responsabilidad del Auditor se define que para ciertas coligadas al 31/12/12, y ciertas filiales y coligadas al 31/12/11, PwC NO las auditó, y cuya información financiera refleja activos ascendentes a un 2,5% y 2,7%, respectivamente, de los correspondientes totales consolidados a dichas fechas y un resultado ascendente a 5,2% y 55,5% del total del resultado consolidado al 31/12 de 2012 y 2011. Dichos EEFF fueron auditados por otros auditores, cuyos informes les fueron proporcionados, y el informe que emite PwC en lo que se refiere a las cifras correspondientes a esas sociedades filiales y coligadas, está basado únicamente en los informes emitidos por esos auditores.</p> | <p>Este año no hay mención a auditores de componentes, auditaron todos los EEFF de todas las filiales y coligadas.</p> |
|---|---|--|--|

| | | | |
|--|--------------------------------|---|---|
| Separación por títulos de los temas expresados en el dictamen | No. | Sí. | Sí. |
| Indica si se efectuaron bajo Nagas en Chile | Sí. | Sí. | Sí. |
| Menciona temas como el control interno y el fraude. | No hace mención a tales temas. | Sí la hace, en el segundo párrafo que tiene por título Responsabilidad de la Administración por los EEFF consolidados, donde indica que la Administración tiene la responsabilidad del diseño, implementación y mantención de un control interno pertinente para la preparación y presentación razonable de EEFF consolidados que estén exentos de representaciones incorrectas significativas, ya sea debido a fraude o a error. | Sí la hace, en el segundo párrafo que tiene por título Responsabilidad de la Administración por los EEFF consolidados, donde indica que la Administración tiene la responsabilidad del diseño, implementación y mantención de un control interno pertinente para la preparación y presentación razonable de EEFF consolidados que estén exentos de representaciones incorrectas significativas, ya sea debido a fraude o a error. |

| | | | |
|--|---|--|---|
| <p>Evaluación de riesgos y control interno.</p> | <p>No hace mención a tales temas.</p> | <p>Sí habla de la evaluación de riesgos y sobre la consideración del control interno, dejando claro que el control interno si se considera con el objeto de diseñar procedimientos de auditoría adecuados a las circunstancias, sin dar opinión sobre el control interno propiamente tal.</p> | <p>Sí habla de la evaluación de riesgos y sobre la consideración del control interno, dejando claro que el control interno si se considera con el objeto de diseñar procedimientos de auditoría adecuados a las circunstancias, sin dar opinión sobre el control interno propiamente tal.</p> |
| <p>Información destacable de sus filiales</p> | <p>En los tres párrafos del informe define y explica el hecho de que utilizaron informes de otros auditores para basar su opinión, con respecto a información financiera de ciertas filiales y coligadas.</p> | <p>En los tres párrafos del informe define y explica el hecho de que utilizaron informes de otros auditores para basar su opinión, con respecto a información financiera de ciertas filiales y coligadas. Para el año 2011 dicen que fue para filiales y coligadas, y para el 2012 solo coligadas.</p> | <p>En el informe que se entrega para los EEFF del año 2012, ya no se hace mención al trabajo de otros auditores. Por lo que se asume que PwC auditó todos los EEFF de las coligadas y filiales de ENAP.</p> |

Fuente: Elaboración propia.

Empresa Auditora: KPMG

Grupo Auditado: Empresa Nacional de Telecomunicaciones (ENTEL) S.A. y filiales.

| Dictamen | Año 2011 | Año 2012 | Año 2013 |
|--|--|---|---|
| Responsabilidad del auditor como tema que forma parte del informe | La responsabilidad del auditor se encuentra incluida en el primer párrafo, y dice que la responsabilidad de ellos es emitir una opinión acerca de la razonabilidad de los estados financieros en base a las auditorías efectuadas. Y luego en el segundo párrafo da un explicación de que comprende una auditoría. | Corresponde a un tema que tiene por título "Responsabilidad del auditor", y en donde se señala la responsabilidad que se tiene de emitir una opinión sobre los estados financieros consolidados de la entidad, señala qué comprende una auditoría, menciona el juicio del auditor y temas como la evaluación de riesgos, el fraude y error. | Corresponde a un tema que tiene por título "Responsabilidad del auditor", y en donde se señala la responsabilidad que se tiene de emitir una opinión sobre los estados financieros consolidados de la entidad, señala qué comprende una auditoría, menciona el juicio del auditor y temas como la evaluación de riesgos, el fraude y error. |
| Responsabilidad del auditor en relación al auditor del componente (asume o no asume responsabilidad del componente) | No hace mención hacia la responsabilidad de otros auditores de componentes. | No expresa mención alguna a la auditoría de las filiales, ni al trabajo de otros auditores. No se hace mención a la responsabilidad del auditor de los componentes. | No expresa mención alguna a la auditoría de las filiales, ni al trabajo de otros auditores. No se hace mención a la responsabilidad del auditor de los componentes. |
| Separación por títulos de los temas expresados en el dictamen | No hay separación de temas, ni por título ni por número. | Sí hay títulos: - Responsabilidad de la administración por los estados financieros consolidados; - Responsabilidad del auditor; -Opinión. | Sí hay títulos: - Responsabilidad de la administración por los estados financieros consolidados; - Responsabilidad del auditor; -Opinión. |

| | | | |
|--|---|--|--|
| Indica si se efectuaron bajo Nagas en Chile | Sí. | Sí. | Sí. |
| Menciona temas como el control interno y el fraude. | No hay información relacionada respecto a esos temas. | Sí hay mención hacia temas del control interno, fraude y error en la responsabilidad de la administración, y en la responsabilidad del auditor. | Sí hay mención hacia temas del control interno, fraude y error en la responsabilidad de la administración, y en la responsabilidad del auditor. |
| Evaluación de riesgos y control interno. | No hay información relacionada respecto a esos temas. | Sí habla de la evaluación de riesgos y sobre la consideración del control interno, dejando claro que el control interno si se considera con el objeto de diseñar procedimientos de auditoría adecuados a las circunstancias, sin dar opinión sobre el control interno propiamente tal. | Sí habla de la evaluación de riesgos y sobre la consideración del control interno, dejando claro que el control interno si se considera con el objeto de diseñar procedimientos de auditoría adecuados a las circunstancias, sin dar opinión sobre el control interno propiamente tal. |
| Información destacable de sus filiales | No hay información relacionada respecto a ese tema. | No hay información relacionada respecto a ese tema. | No hay información relacionada respecto a ese tema. |

Fuente: Elaboración propia.

Segundo cuadro comparativo. Nivel Internacional:

- Este cuadro compara el contenido del informe bajo NIA y bajo NAGA 63.

9.2. Cuadro comparativo nivel internacional.

Empresa Auditora: EY

Grupo Auditado: Wal-Mart de México, S.A.B. de C.V.

| DICTAMEN | Bajo NAGA 63 al 31.12.13 | Bajo NIA al 31.12.13 |
|--|--|--|
| Distribución de los temas | Se separa en párrafos la responsabilidad de la administración, la responsabilidad del auditor, y la opinión, cada uno con el correspondiente título. | Se separa en párrafos la responsabilidad de la administración, la responsabilidad del auditor, y la opinión, cada uno con el correspondiente título. |
| Especifica de acuerdo a qué normas se efectuó la auditoría. | Sí, especifica en la responsabilidad del auditor, que la auditoría se efectuó de acuerdo a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Chile. | Sí, se especifica en la responsabilidad del auditor que la auditoría se efectuó de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). (International Standards on Auditing ISA). |
| Responsabilidad del auditor de la auditoría del grupo. | No hay mención a un auditor de componente. | No hay mención a un auditor de componente. |
| Dictamen de Walmart México | Elige la opción de asumir responsabilidad. | Asume obligatoriamente la responsabilidad. |
| Diferencias en el dictamen emitido | Al asumir responsabilidad queda bajo estandar NIA, por lo tanto no hay diferencias en el informe. | No hay diferencia con el informe emitido bajo NAGA 63, por que en ese informe se asume responsabilidad, al igual que acá. |

Fuente: Elaboración propia.

9.2. Cuadro comparativo de las diferencias normativas.

| DICTAMEN | Bajo NAGA 63 al 31.12.13 | Bajo NIA al 31.12.13 |
|---|---|--|
| <p>Normativa aplicable en cuanto a la auditoría de EEFF de grupos.</p> | <p>En la NAGA 63, Sección 600, existe en el párrafo 8, lo siguiente: el socio a cargo del trabajo del grupo es responsable por decidir, individualmente para cada componente, ya sea:</p> <ul style="list-style-type: none"> - asumir la responsabilidad por, y por lo tanto requiere estar involucrado en el trabajo del auditor del componente, en la medida que ese trabajo esté relacionado con la expresión de una opinión sobre los estados financieros del grupo, o - no asumir la responsabilidad por, y en consecuencia hacer referencia, a la auditoría de un auditor de un componente en el informe del auditor sobre los estados financieros del grupo. | <p>En la NIA 600 se establece que: "<i>el dictamen del auditor sobre los estados financieros del grupo no deberá referirse al auditor de un componente, a menos que la inclusión de dicha referencia esté prevista por la legislación o normatividad.</i>"</p> |
| <p>Responsabilidad del auditor de la auditoría del grupo, de acuerdo a la normativa</p> | <p>Permite la división de responsabilidad</p> | <p>No permite la división de responsabilidad</p> |
| <p>Dictamen Emitido</p> | <p>Permite hacer referencia al auditor de un componente, cuando no se asume responsabilidad, al hacer eso, no está asumiendo responsabilidad por lo expuesto en esa referencia.</p> | <p>No permite hacer referencia a un auditor de un componente, ni a su informe emitido, por lo tanto asume responsabilidad siempre por la totalidad del grupo, con todas sus filiales,</p> |

Fuente: Elaboración propia.

ANEXO 10: ENTREVISTAS.

Después de levantar la información con respecto a la responsabilidad del socio en los dictámenes de auditoría comparados, ésta fue validada a través de entrevistas a socios de auditoría. De esta manera se pudo determinar si es que las conclusiones obtenidas a través de los cuadros comparativos con respecto al dictamen de auditoría concuerdan con la información que entrega el experto en dicha entrevista.

El tema de la comparación normativa en relación a la diferencia de poder optar por asumir o no asumir responsabilidad se podrá analizar con mayor profundidad gracias a la opinión de los socios, y también temas que no se encuentran explícitamente en el dictamen como por ejemplos algunos procedimientos de auditoría que se pudiesen agregar al asumirse la responsabilidad, y temas netamente de firmas de auditoría como es la adjudicación de una auditoría a un grupo.

A los entrevistados se les envió con anterioridad a efectuarse la entrevista un modelo de entrevista para poder analizar con más tiempo el tema, el cual fue el siguiente:

Entrevista

La presente entrevista tiene como objetivo servir de instrumento de recogida de datos para la Tesis de Grado de la Alumna de Auditoría María Alejandra Gallardo Araya, de la Universidad de Valparaíso.

La investigación de tesis tiene por título:

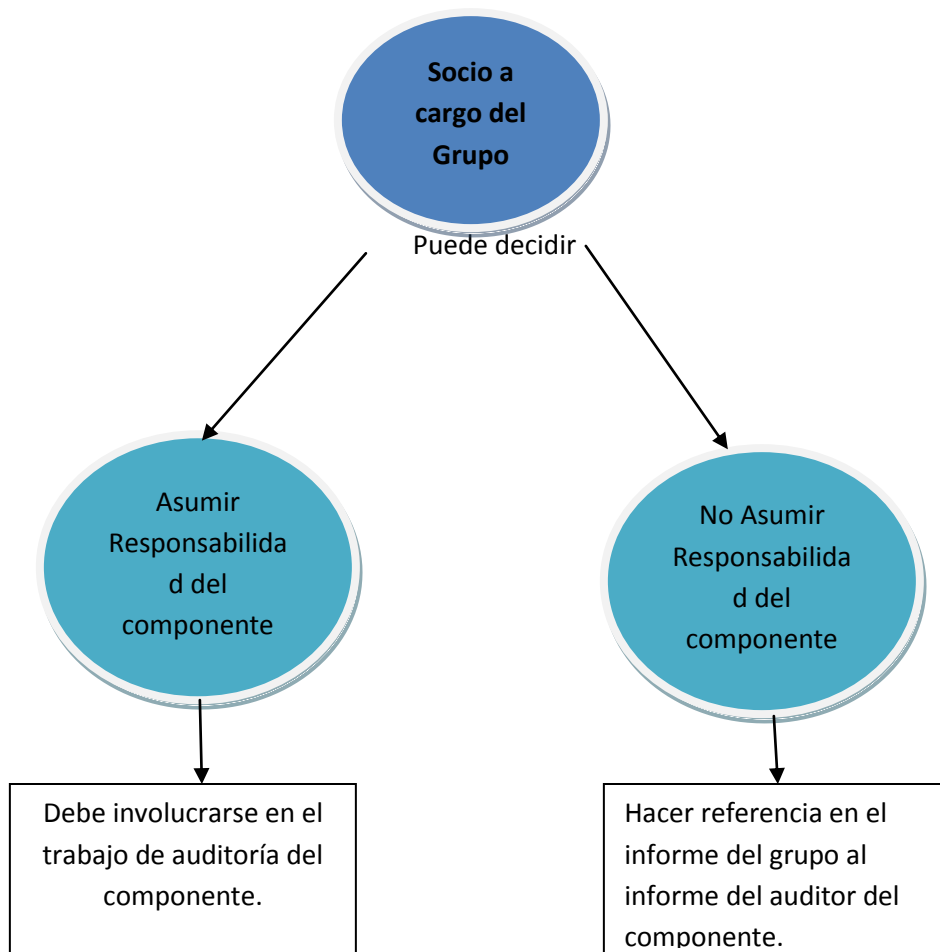
“ANÁLISIS DE LA RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR EN UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS DE UN GRUPO Y DEL DICTAMEN EMITIDO, TENIENDO EN CUENTA LAS DIFERENCIAS QUE PODRÍAN SURGIR ENTRE LA NORMATIVA NACIONAL (NAGA 63) Y LA NORMATIVA INTERNACIONAL (NIA).”

La investigación se orienta a comparar la responsabilidad del socio de una auditoría de estados financieros de un grupo primero bajo el ámbito nacional, y luego bajo el ámbito internacional.

Primeras preguntas orientadas a la implementación de la NAGA 63 (ámbito nacional).

De acuerdo con la Sección AU 600 de las NAGA 63: Consideraciones Especiales –

“Auditoría de Estados Financieros de un Grupo (incluyendo el trabajo de los auditores de los componentes)”, se establece que:



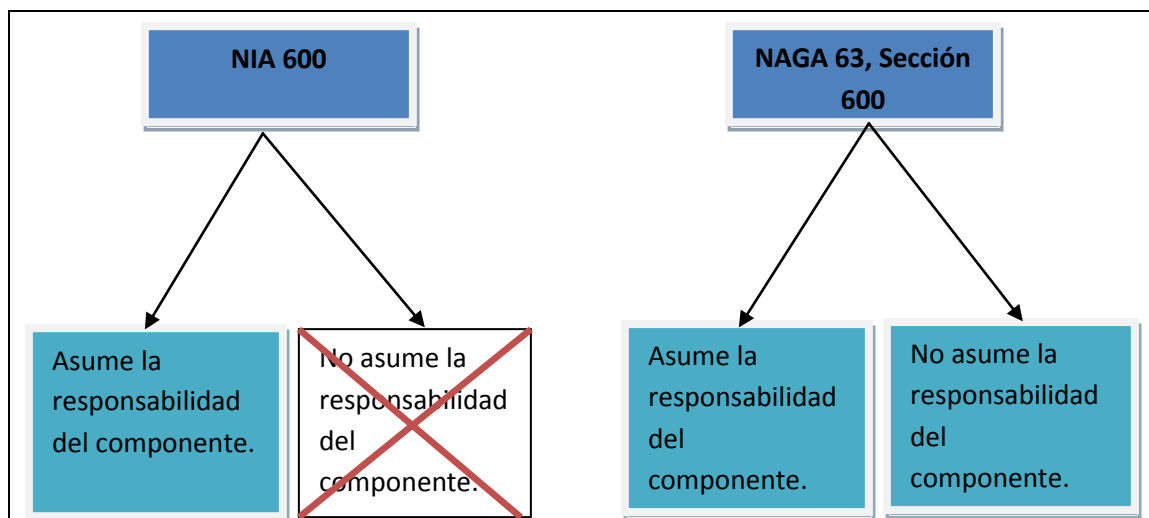
Preguntas:

- 1) El cambio de normativa, de las anteriores NAGAs con la NAGA 63 ¿representó para usted un cambio en la responsabilidad del auditor a cargo de la auditoría de estados financieros de un grupo?
- 2) ¿Cuándo en el ejercicio de una auditoría de estados financieros de un grupo, se entra a optar por asumir la responsabilidad del componente, y cuándo no?
- 3) Con respecto al dictamen de auditoría, al comparar un dictamen antes de la entrada en vigencia de la NAGA 63 con un dictamen ya bajo NAGA 63, ¿se genera algún cambio en algún párrafo, o se le agrega o especifica mayores responsabilidades al auditor, como por ejemplo temas ligados con el control interno y/o el fraude?

- 4) Si es que usted estima que sí hubieron cambios en el dictamen de auditoría luego de la implementación de la NAGA 63, ¿estos cambios representan un tema de forma, o también un tema de fondo?
- 5) Si es que resulta un cambio de fondo, ¿se agregaron más procedimientos de auditoría al verse afectada la responsabilidad del socio? Si es que fue así, ¿cuáles serían?
- 6) Desde el punto de vista de una firma de auditoría, al optar por asumir la responsabilidad de la auditoría de los componentes e involucrarse en el trabajo esa auditoría, ¿la firma ve afectada la toma de clientes al tratarse de un grupo? Con esto se quiere expresar que al ser la firma auditora de una matriz, al asumir la responsabilidad del componente, equivale a que la firma de auditoría debe ser también la firma que audita a los componentes?
- 7) Si es que la respuesta anterior es sí, ¿cómo se planea la venta de una auditoría?, ¿cuesta más conseguir auditorías de grupos cuando se opta por sí asumir la responsabilidad?

Segundas preguntas orientadas a las diferencias de normativa nacional NAGA 63, con la normativa internacional NIA.

La emisión de la NAGA 63 se promovió con la finalidad de que hubiera una homologación normativa a nivel global, se trató de igualar la normativa nacional a las NIAS, todo esto a raíz del Clarity Project, para poder así evitar las diferencias en los procedimientos de auditoría de un país a otro. Sin embargo en Chile para las normas de auditoría no hubo una adopción normativa como en el caso de IFRS, si no que hubo una adaptación normativa, por ende van a existir diferencias, entre NAGA y NIA. Si viene cierto, la mayoría de las secciones fueron adoptadas, hay una sección que posiblemente presenta la diferencia fundamental normativa, y es la Sección 600 con la NIA 600, ya que la NIA no permite compartir responsabilidades con los auditores de los componentes, a diferencia de las NAGAS que da la opción de sí compartirla.



El socio a cargo del grupo NO puede decidir.

El socio a cargo del grupo puede decidir.

De acuerdo a lo anterior, bajo NIA el socio a cargo siempre asume la responsabilidad a menos que sean requeridas por alguna ley o regulación específica.

Preguntas:

- 1) El hecho de que la normativa internacional no permita compartir responsabilidades, y la normativa nacional si, ¿genera un problema para la profesión, para el auditor o para la firma auditora?
- 2) En el caso que bajo NAGA 63 se opte por asumir la responsabilidad del componente, ¿se estaría a similitud de la normativa internacional en su totalidad?
- 3) En el caso de que bajo NAGA 63 se opte por no asumir responsabilidad del componente, ¿querría decir que esa auditoría no estaría bajo estándar internacional? ¿se crea un problema cuando el cliente en Chile representa un componente de una empresa internacional?
- 4) Cuando en un dictamen de auditoría bajo NAGA 63, se hace referencia a un trabajo realizado por otros auditores, e informa que por ejemplo: “el 5% de los ingresos de la compañía X fue auditado por otro auditor”; ¿representaría un problema si es que ese porcentaje fuera un 60%? ¿En el caso de obtener ese porcentaje se debiera asumir la responsabilidad del componente?

- 5) Con respecto al dictamen de auditoría, ¿un dictamen bajo NIA, versus un dictamen bajo NAGA 63 presenta diferencias en cuanto a la responsabilidad del socio?, ¿le ha tocado en el ejercicio de su profesión emitir un dictamen bajo NIA?
- 6) Si es que usted estima que sí se presentan diferencias, ¿estas diferencias son de forma o también de fondo en el dictamen de auditoría?
- 7) Si es que se optara por asumir responsabilidad del componente y quedar en similitud con la NIA, ¿se agregan procedimientos de auditoría al involucrarse en el trabajo del componente?
- 8) Bajo el criterio NIA, ¿usted sabe cómo se vende una auditoría cuando se asume responsabilidad?, ya que se debiera auditar a todo el grupo.

Muchas gracias por sus respuestas y disposición por contestar las preguntas de esta investigación.

10.1. Entrevista Carlos Vergara Lasnibat.

El Señor Carlos Vergara Lasnibat es un reconocido socio de la firma PricewaterhouseCooper. Posee un Magíster en Dirección y Gestión Tributaria de la Universidad Adolfo Ibáñez, y es docente de la Universidad de Valparaíso y Universidad de los Andes.

La siguiente es la entrevista que se le realizó:

María Gallardo A.: ¿El cambio normativo de las anteriores NAGAS con la NAGA 63 representó para usted un cambio en la responsabilidad del auditor a cargo de la auditoría de los EEFF de un grupo?

Carlos Vergara L.: Si bien pueda parecer como un cambio formal, en el fondo de la responsabilidad y de la manera de abordar una auditoría, sí representa un cambio.

M.G.A.: ¿Cuándo en el ejercicio de una auditoría de los EEFF de un grupo se entra a optar por asumir la responsabilidad del componente y cuándo no? O sea cuando uno...

C.V.L.: ¿Asume responsabilidad sobre un componente? Cuando finalmente ese componente puede resultar material dentro del contexto de.. mmm.. de la auditoría del grupo, normalmente la definición de la responsabilidad y del grado de tolerancia está dado por el monto que representa sobre los activos, patrimonio o resultado de una operación, por lo tanto, si pudiese ser significativo en cualquiera de esos tres niveles generalmente se asume esa responsabilidad.

M.G.A.: Pero si representa materialidad esa diferencia y ustedes no son los auditores de ese componente...

C.V.L.: Hay que distinguir, habitualmente el análisis se hace previamente y se trata de que ojalá la auditoría sea completa hecha por uno y no delegada en terceros, pero si estamos en un caso concreto donde efectivamente la auditoría ya viene cerrada o dada, y ese componente es auditado por un tercero, en esos casos generalmente no se asume esa responsabilidad.

M.G.A.: Con respecto al dictamen de auditoría ¿Al comparar un dictamen antes de la entrada en vigencia de la NAGA 63 con un dictamen actual se genera algún cambio en algún párrafo? por ejemplo en un párrafo de responsabilidad ¿Se le agrega algún tema de fraude o control interno con la nueva NAGA 63?

C.V.L.: Probablemente sí, porque en definitiva se requiere tanto para el auditor como para los terceros que están leyendo los EEFF que tengan presente que la... el alcance y la comparabilidad respecto a los ejercicios anteriores no es la misma, por la

responsabilidad subyacente que hay en esa auditoría.

M.G.A.: Pero y anteriormente ¿Se daba por hecho?

C.V.L.: Es que anteriormente se daba por hecho que en definitiva la responsabilidad estaba determinada, cada uno asumía su responsabilidad, se hacía referencia que determinadas partidas, determinados componentes, determinadas entidades que forman parte eventualmente del consolidado, del combinado habían sido auditados por terceros y que uno hacía referencia a esa auditoría, pero que no necesariamente la había revisado.

M.G.A.: ¿Los cambios que hemos visto son de forma o de fondo?

C.V.L.: yo creo que pueden parecer como cambios de forma, pero en definitiva afectan el fondo de la auditoría, porque finalmente la responsabilidad no queda delimitada a un mero hecho circunstancial que puede señalar que un tercero hizo o no hizo la auditoría y yo asumo o no asumo responsabilidad sobre eso, sino que además me exige de alguna manera en comprometerme y obligarme a ver la materialidad y la importancia de ese componente que es auditada por un tercero.

M.G.A.: ¿Es más trabajo?

C.V.L.: Obviamente es más trabajo, existe una mayor inclinación a tratar de uno ver los componentes y eventualmente no confiar tanto en el trabajo de los terceros.

M.G.A.: por el escepticismo profesional...

C.V.L.: Claro por el escepticismo profesional.

M.G.A.: Como usted me dijo ya que representa un cambio de fondo ¿Se agregaron más procedimientos de auditoría? y ¿Cuáles podrían ser?

C.V.L.: Bueno, hay situaciones particulares que en general se están aplicando mayores procedimientos de auditoría, por los últimos acontecimientos en general el auditor ha tratado de irse a revisiones sustantivas y de mayor exigencia a los controles internos, por lo tanto, es un trabajo más exigente.

M.G.A.: Ahora, para el caso de una firma de auditoría, en este caso PWC, cuando se opta por asumir la responsabilidad de la auditoría de los componentes ¿La firma ve afectada la toma de clientes? Por lo que hemos visto por ejemplo si toma una matriz y resulta que es material uno de los componentes, lo que usted ya me respondió más o menos anteriormente tienen que hacer una planeación de esa licitación? ¿O sea cómo venden la auditoría?

C.V.L.: Cuando se produce la licitación de un trabajo de auditoría uno tiene que primero determinar qué es lo que va a auditar, cuál es la malla societaria, el grupo, los

componentes que la conforman, y saber si lo que el cliente está pidiendo es la auditoría de todos los componentes o excluye algunos que hayan sido auditados por terceros, sobre todo cuando se actúa con componentes en otros países, en esos casos generalmente las firmas auditoras tratan de que la auditoría sea hecha por la misma compañía, el mismo socio responsable u otro socio de la misma firma por su totalidad, por lo que tu decías antes del escepticismo profesional, si no es el caso obviamente se dejan las limitaciones contractuales con el cliente referente a que uno va a tomar ese trabajo de auditoría y lo va a reportar como que se ha basado en ese informe. Por lo tanto es un tema de negociación, es un tema en la práctica complejo.

M.G.A.: ¿Por quién pasa, por los socios?

C.V.L.: Más pasa por los socios, de si quiere o no asumir esa responsabilidad o asumir ese riesgo, porque finalmente el riesgo reputacional cae igual, o sea no saco nada con explicar que un componente fue auditado por otro y yo solo tomé ese dato, el mercado y los terceros a lo mejor ajenos a la práctica de la auditoría no lo van a entender de la misma manera, entonces hay un tema de riesgo reputacional.

M.G.A.: Ahora contraponiendo la NAGA 63 con la NIA, como se ve en el cuadro en la NIA no se puede optar por no asumir, en cambio acá si se puede optar. El hecho de que la normativa internacional no permita asumir responsabilidad y la nacional si lo permita ¿se genera un problema para la profesión, para el auditor o para la firma auditora? Porque se supone que la emisión de la NAGA 63 era para eso, para estar estándar NIA.

C.V.L.: A ver... se genera un problema porque generalmente las firmas auditoras grandes se rigen por las directrices de la firma mundial. Por lo tanto las firmas grandes están regidas por la NIA. Por consiguiente, efectivamente hay una suerte de controversia, si fuera una firma auditora local, no habría problema, pero las firmas con presencia mundial normalmente tienen esa problemática, en definitiva no tienen la posibilidad de no asumir la responsabilidad respecto a aquellos componentes que son revisados por un tercero, o sea finalmente él es el responsable cabal de la auditoría y por lo tanto de ir a practicar algunos trabajos adicionales para cerciorarse de que lo que se está recibiendo como reporte de auditoría tenga algún grado de sustento.

M.G.A.: ¿y cómo uno puede comparar entonces? Si uno quisiera hacer una comparación, por ejemplo acá en Chile se optó por no asumir responsabilidad pero se tiene una filial en el extranjero donde está bajo NIA y ahí van a requerir...

C.V.L.: Claro es que normalmente las firmas con presencia mundial son las cuatro grandes, normalmente no va a tener esa problemática y se van a regir todas por NIA.

M.G.A.: ... entonces PWC ¿siempre asume responsabilidad?

C.V.L.: No necesariamente, pero generalmente.

M.G.A.: En el caso de que bajo la NAGA 63 se opte por asumir la responsabilidad del componente ¿se estaría a similitud en su totalidad con la NIA?

C.V.L.: Yo creo que hay matices, porque en el caso de la NIA, probablemente la responsabilidad se presume de derecho llamémoslo así, en cambio cuando uno quiere asumir responsabilidad lo hace en conciencia y habitualmente se van a aplicar procedimientos que le permitan asegurarse de que esa asunción de responsabilidad está amparada por procedimientos de auditoría alternativos, o sea yo podría pedir los papeles de trabajo del auditor que hizo el trabajo de ese componente para cerciorarme de que lo que se realizó ahí para mí es suficiente.

M.G.A.: ¿Y los dan?

C.V.L.: Eventualmente eso es parte de las conversaciones, es una conversación a nivel de socios. No se va a esperar a que se reciba el reporte solamente. Las cosas... hay una fluidez en las comunicaciones.

M.G.A.: Si, porque a veces le pueden poner trabas por el asunto de la confidencialidad.

C.V.L.: Claro.

M.G.A.: En el caso de que bajo NAGA 63 no se opte por asumir la responsabilidad, ¿querría decir que esa auditoría no estaría bajo estándar internacional?, ¿se crea un problema cuando el cliente en Chile representa el componente de una empresa internacional?

C.V.L.: Si nos regimos por la NAGA 63, y uno no asume la responsabilidad, claro la conclusión podría decir que no está hecha una auditoría bajo estándar mundial; pero eso no significa que no sea válida la auditoría para los efectos locales. ¿Ya? Eso del punto de vista de la forma, del fondo yo tengo una opinión personal, yo creo que efectivamente alguien podría decir “entonces no está hecho de acuerdo a los estándares mundiales”, pero en la forma sí cumple con lo mínimo exigido para hacer una auditoría.

M.G.A.: ¿Pero no hay ningún problema mayor?, porque aquí uno debe regirse con la SVS...

C.V.L.: Claro, es que acá tenemos un tercer componente que es la SVS, y ésta podrá dar otras directrices adicionales, ¿ya?, pero el mínimo es la NAGA 63.

M.G.A.: Cuando en un dictamen de auditoría bajo NAGA 63 se hace referencia a un trabajo realizado por otros auditores, informa que por ejemplo el 5% de los ingresos fue auditado por otros auditores, ¿representaría un problema si ese porcentaje fuera un

60%?... ahí sería material ¿no?...

C.V.L.: Ahí sería material, por lo tanto probablemente bajo esas circunstancias no creo que pueda significar la calificación del dictamen, pero sí que el lector podrá tener una precisión más escéptica de esa auditoría, dependiendo del auditor que vio ese componente.

M.G.A.: Si porque uno al final elige si creer o no, es solo una opinión.

C.V.L.: Una opinión claro, pero el lector es el que dice bueno este informe de auditoría me da o no me da confianza, porque sin dar nombres, pero si una la hizo una de las cuatro grandes, y un componente también la hizo una de las cuatro grandes, probablemente el lector no va a tener ninguna duda y va a confiar. Pero si el componente este que tú dices en el ejemplo del 60% lo hizo una compañía pequeña, de presencia local, que a lo mejor ni figura en el ranking de las primeras 15, probablemente el lector, si bien cumple con todas las formalidades del parámetro de una auditoría, previamente registrado, hicieron su trabajo, puede haber sido un trabajo perfecto también, incluso hasta de mejor calidad hechura técnica, pero el mercado lo va a apreciar de una manera distinta.

M.G.A.: ...por la reputación...

C.V.L.: ...por la reputación, entonces probablemente cuando estén esas circunstancias previamente se va a pretender que la auditoría la haga quien le compete, quien es responsable finalmente del dictamen, para que tenga peso el informe.

M.G.A.: Con respecto al dictamen de auditoría, un dictamen bajo NIA versus un dictamen bajo NAGA 63 ¿presenta diferencias en cuanto a la responsabilidad del socio?, ¿le ha tocado en el ejercicio de su profesión emitir un dictamen bajo NIA?

C.V.L.: Bajo formato NIA no, bajo parámetros, reglas y exigencias autoimpuesta si, que n es lo mismo.

M.G.A.: O sea usted eligió registrarse bajo NIA por un caso específico...

C.V.L.: Claro.

M.G.A.: ¿y por qué?

C.V.L.: Porque son directrices de la firma, entonces no es tampoco un acto voluntario.

M.G.A.: Cuando uno lee un informe bajo NIA, y luego lee un informe bajo NAGA 63, ¿sería lo mismo?, ¿sería la única diferencia cuando no se asume la responsabilidad?

C.V.L.: A ver, yo te diría que es una nomenclatura, y es una problemática del auditor, estas reglas son problemas del auditor, no son problemas para el cliente ni para el lector, o sea puede significar un problema para el cliente y para el lector... no sé si me explico...

el decidir o no decidir si hago una auditoría bajo NIA o bajo NAGA, si asumo o no asumo responsabilidad es un tema profesional del auditor, para el lector lo único que le interesa es que el dictamen sea razonable, si presenta sus componentes de acuerdo a las normas internacionales, etc. Si hay un párrafo ahí que distingue si yo asumo o no asumo la responsabilidad, o si se hizo bajo NIA o NAGA, el lector menos entendido probablemente no lo va a comprender, o sea esta es un problemática más bien para el auditor de si asume o no asume responsabilidad, y el grado de cómo aminorar la responsabilidad que tiene en términos de mayor trabajo, no en término de deslindar responsabilidad, sino cómo ese trabajo que es realizado por un tercero yo lo puedo ... puedo confiar en ese trabajo, entonces en los términos de dictamen puede que no se presente ninguna diferencia formal, pero en el fondo el auditor que actúa bajo NIA o NAGA tiene otra manera de ver las cosas, en términos generales. Ahora, si una firma por una regla de su firma mundial establece exigencias incluso más allá de las (puede ser) de las mismas NIAs, es otra cosa que tampoco el cliente lo ve, son exigencias autoimpuestas.

M.G.A.: Por ejemplo que PwC dijera que tienen que estar bajo NIA

C.V.L.: Claro, entonces siempre debiesen asumir responsabilidad, si ese fuera el caso.

M.G.A.: Con respecto a lo que estábamos hablando, cuando uno asume responsabilidad del componente y queda en similitud con la NIA, ¿qué procedimientos se pueden añadir?

C.V.L.: ¿Cuándo se asume responsabilidad? Primero concordar con el socio de los parámetros mismos a revisar, conversarlo previamente, o sea si tú haces la auditoría de la filial que está en Tailandia me interesa que tu revises este, este, y este otro componente, que son para mi más importantes, y eventualmente ver los papeles de trabajo, esto con respecto a la planeación de la auditoría.

M.G.A.: Bajo criterio NIA ¿cómo se hace una licitación para la auditoría de un grupo?

C.V.L.: Bueno, lo que te decía antes, primero se ve la malla, los componentes, el patrimonio que tiene y los resultados y se conversan cuáles son las empresas que debiesen ser auditadas primero, cuales son las que quiere que sean auditadas y aquellas que entre que se quieren ser auditadas y las que se deben auditar, cuales para nosotros deben ser cubiertas con una auditoría; el cliente ya sea por un tema de valor o precio, determinó auditarse con un tercero más pequeño, o con un tercero no porque sea más pequeño si no que porque no hay presencia de la firma en esa localidad, entonces todo eso forma parte de lo que se considera para una licitación. Siempre se evalúa qué es lo que tengo que auditar y cómo afecta eso la materialidad de la auditoría, y la importancia relativa en los EEFF, y eso se valoriza y se establece un valor, y con eso el cliente

decidirá si lo que se está cotizando es alto o bajo, o está dentro de lo que él pretende pagar, pero habitualmente no hay un caso de ajuste de tarifa pensando si en una auditoría de grupo dejo a este afuera o a este no, por llegar al precio y ganarme la auditoría. Es un tema de ajuste de tarifa pero no de alcance.

10.2. Entrevista Juan Araya Contreras

El Señor Juan Araya Contreras, es un destacado Contador Auditor, socio de la firma auditora UHY-CE&A, y docente de la Universidad de Valparaíso.

La entrevista realizada con él, es la que sigue a continuación:

María A. Gallardo A.: El cambio de normativa de las anteriores NAGAS con la NAGA 63 ¿representó para usted un cambio en la responsabilidad del auditor a cargo de la auditoría de los estados financieros de un grupo?

Juan Araya Contreras: Esencialmente no representó un cambio de fondo, sino que una situación exclusivamente de forma, como te explicaba en el sentido de que en la NAGA anterior prácticamente no habían subtítulos en el párrafo del dictamen, prácticamente en el párrafo uno asociado en la NAGA anterior se distinguía la situación asociada con la limitación, el rallado de la cancha en que uno decía por qué estados financieros del grupo se estaba haciendo cargo, y si la auditoría de justamente una filial que estaba en otro lugar y era auditada por otros auditores, se dejaba constancia de que el trabajo había sido realizado por otros auditores; en cambio en la NAGA 63 desagrega los párrafos y prácticamente los párrafos que te establece justamente son dejar constancia de cuáles son los EEFF que se están auditando y cuál es la responsabilidad de la administración y posteriormente separa lo que antes estaba en el párrafo uno en lo relativo a la responsabilidad del auditor, con antelación en la NAGA 62 eso estaba incluido en el párrafo número uno, en cambio con la NAGA 63 está incluido en un tercer lugar con el subtítulo Responsabilidad del Auditor, y es donde se deja establecida cuál es la responsabilidad del auditor... (pausa de unos minutos)

... y te señalaba en el sentido de que justamente en base a la NAGA 63 prácticamente tiene subtítulos, y lo que antes aparecía en base a la NAGA 62 y anteriores en el párrafo uno, ahora se traslada a lo que es la responsabilidad del auditor que normalmente va en el tercer párrafo, en el sentido de qué se hace responsable el auditor que está emitiendo una opinión de los EEFF. ¿Y qué situaciones se pueden dar en el caso de la NAGA como diferencia con las NIAS? En el sentido de que si justamente uno asume o no asume la responsabilidad, en la NAGA 63 prácticamente uno tiene la opcionalidad de asumirla o no asumirla, normalmente cuando son otros los auditores no se asume, y deja establecido justamente en el párrafo respectivo cuál es la responsabilidad del auditor, indicando que esos otros EEFF fueron proporcionados por otros auditores... que fueron auditados por otros auditores, cuya información nos fue proporcionada.

Si uno determina asumir la responsabilidad, y asimila lo que es la NIA, prácticamente debe contactarse con los otros auditores, elaborarles un programa de trabajo y supervisarlos.

M.G.A.: Bueno esto es como lo mismo que me respondió recién, ¿cuándo en el ejercicio se opta por asumir o no asumir la responsabilidad?

J.A.C.: Uno opta por asumir normalmente cuando los auditores que realizaron la auditoría de la subsidiaria pertenecen a la red de auditores a la cual uno pertenece, porque es un mismo enfoque, es una misma papelografía, y prácticamente los procedimientos son absolutamente similares. En el caso contrario, justamente uno evalúa, si está bajo NAGA 63 lo más probable es que al ser otros los auditores no asuma la responsabilidad, no obstante si le están pidiendo un dictamen bajo NIA, bajo norma internacional, lo va a asumir y uno se va a contactar para enviarle el programa, va a evaluar las capacidades que tiene la contraparte y lo va a supervisar.

M.G.A.: Con respecto al dictamen (esta pregunta es de lo mismo que hemos estado hablando) pero le quiero agregar ciertos puntos, al comparar dictámenes anteriores con los de ahora, en el dictamen actual se hace referencia al control interno y al fraude. En algunas partes se dice que el auditor puede ver los procedimientos del control interno sin dar una opinión acerca de ellos, si no que puede ver cómo está diseñado para validar luego los procedimientos de auditoría.

J.A.C.: Pero, te cuento, los procedimientos de auditoría justamente que uno aplica ya con antelación venía la situación que ya si viene cierto no es la responsabilidad del auditor detectar fraude o irregularidades, prácticamente eso siempre ha estado desde el punto de vista de que uno aplicó en forma diligente todo el procedimiento de auditoría, y eso no ha variado, uno con las NAGAS anteriores o con la actual NAGA o con las NIAS, siempre debió haberlo hecho, se debería hacer, por lo tanto con el fraude lo que ocurre es que en la convergencia de IFRS a través del Colegio de Contadores como se llevó este proceso, estuvo contemplado en dos etapas, donde una era la etapa de convergencia de las normas contables que son las IFRS, y otra es la convergencia de las normas de auditoría hacia las NIA. La primera etapa ya se cumplió, y prácticamente lo que se hizo fue adoptar las IFRS, es decir fue una mera traducción y justamente se pusieron en vigencia. En cambio las NIAS... en conversaciones que yo tuve en su momento con el presidente del Colegio de Contadores del Colegio de Auditores, justamente me manifestó de que iban hacia el mismo camino, pero eran absolutamente similares, excepto en lo que tenía que ver con el fraude y las irregularidades, y lo que

iban a hacer era incorporar esa normativa para dejarla en similitud con lo que eran las NIAS, entonces ese fue el motivo de que no fue una mera traducción de la misma forma que se hizo con las IFRS, porque los pasos ya estaban implantados, ahora si uno compara las NIAS con nuestra normas de auditoría son prácticamente similares, excepto en este punto en que una da la opcionalidad de compartir responsabilidad, y la otra no la da.

M.G.A.: Bueno ya me dijo ya que los cambios para usted representan más un cambio de forma que de fondo, pero cuando uno asume responsabilidad, en los casos que usted me dijo...

J.A.C.: ... hay un cambio de fondo, en esos casos de asumir responsabilidad es un cambio de fondo en donde es absolutamente necesario establecer los procedimientos que le permitan asumir esa responsabilidad como auditor de la matriz, de la controladora, y por lo tanto tiene que adoptar todas las medidas del caso y asegurarse de que la contraparte, está haciendo pruebas específicas que apunten a cubrir todos los ámbitos en especial con los temas que tienen que ver con el fraude y las irregularidades.

Ahora con el fraude y las irregularidades siempre está la situación, y tú debes haber leído, acaba de nuevamente reflotar el caso La Polar con PwC, hace pocas semanas atrás la SVS sancionó a PwC, y sucedió lo mismo que había hecho la SBIF con antelación, o sea ya tiene dos sanciones, y aún más en estos momentos está complicada por el hecho de que La Polar estableció una demanda en donde solicitan que PwC deje de ejercer la profesión, entonces con eso a qué voy, que perjudica y afecta la profesión independiente a quien le haya pasado, y qué es lo que sucede, cuál es la defensa fuerte de PwC, en el sentido de que cometieron irregularidades en las cuales les presentaron información falsa, pero ahí viene el dilema en el cual si bien no somos responsables de detectar fraude e irregularidades, la pregunta que debemos hacernos ¿hicimos diligentemente profesional todas las pruebas que nos permitieran justamente, minimizar el riesgo asociado con el fraude e irregularidades? Pareciera que en ese caso no fue así, porque en caso contrario la SVS no le hubiera sancionado, entonces pareciera que no hicieron todo el esfuerzo ni fueron diligentes para esta situación. El escepticismo profesional no estuvo presente, se puede decir que fueron muy ingenuos. Probablemente al equipo de trabajo le faltó experticia, es lo que quiero creer.

M.G.A.: Cuando una firma se presenta a una propuesta de auditoría para una licitación, en el caso de que una filial sea auditada en un, por ejemplo, 70% por otra firma auditora, en ese caso ¿se vería afectada la toma de esa auditoría? ¿Se debería asumir la

responsabilidad?

J.A.C.: Sí, efectivamente, lo que ocurre es lo siguiente, ¿quién se entiende normalmente que es el auditor que hace cabeza en una situación como la que tú planteas?, normalmente debería ser el auditor que está auditando más allá del 50% de la empresa, asociado a sus ingresos y su estructura patrimonial, entonces en el ejemplo que tú me estás colocando, si prácticamente un 70% pertenece otros auditores, y nosotros estamos auditando el 30% quien debería hacer cabeza son los otros auditores, o sea no debería estar haciendo cabeza yo con el 30% porque significa que si voy a asumir la responsabilidad, voy a tener que tener un equipo que me permita supervisar a fondo de que el trabajo realizado por el otro 70% como lo voy a asumir está bien hecho. Entonces desde ese punto de vista, en ese caso la normativa aconseja que quien debe asumir ese control como auditor cabeza es el que tiene más allá del 50% de la estructura y que está auditando los activos netos, o activos y pasivos por diferencia, asociados de esa entidad.

M.G.A.: O sea en ese caso el auditor de la filial debería ser también el auditor de la matriz.

J.A.C.: Es que es curioso de que en el ejemplo que me estás colocando... sí, porque si efectivamente si la filial es quien tiene la empresa con chimenea, y esta otra está recogiendo lo que tienen no es nada, indudablemente se transforma en que la filial es la que tiene los activos y pasivos, y los ingresos y costos, asociados con ese negocio, y la matriz prácticamente recoge esa información, entonces debería ser quien hace cabeza la contraparte.

M.G.A.: ¿Cómo se hace la planeación de esa licitación?

J.A.C.: Se toma contacto con la contraparte, y como te decía con antelación uno evalúa previamente que la contraparte tiene las capacidades para poder ejecutar y efectuar el trabajo, y la metodología que utiliza, y uno elabora el programa y le envía un programa a la contraparte o, solicita que la contraparte le presente un programa de cómo va a abordar la auditoría, los pasos que va a seguir con la finalidad de saber de que justamente cubre todas las áreas de riesgo y todas las situaciones que uno le interesa y que va a recoger en la consolidación, por lo tanto supervisa esa temática, y si es necesario que esta supervisión no necesariamente sea a distancia, si se determina que la supervisión debe ser en terreno ésta debe ser en terreno.

M.G.A.: ¿Implica mayores costos?

J.A.C.: Implica mayores costos, es verdad, pero es la única forma de asegurarse.

M.G.A.: Bueno el hecho de ya asumir la responsabilidad, es mayor gasto, mayor

trabajo...

J.A.C.: Efectivamente es mayor trabajo, es mayor alcance, y mayor justamente costo.

M.G.A.: Ahora con respecto a las NIAS, el hecho de que la normativa internacional no permita compartir responsabilidades, y la normativa nacional sí, ¿genera un problema para la profesión, para el auditor o para la firma auditora?

J.A.C.: No, diría que no genera un problema, porque la situación, o sea si uno lo establece como problema de que va a requerir una mayor supervisión sí, pero eso yo no diría que es un problema, simplemente esa es una planificación que debe quedar plasmada en la ejecución del trabajo. Problema lo generaría desde el punto de vista, si la contraparte no tuviera las competencias para realizar el trabajo, y en ese sentido sí que generaría un problema y tendría que ser conversada con la empresa la cual está requiriendo los servicios, entonces se debería dejar establecido que para nosotros hacernos responsables el trabajo lo tenemos que realizar directamente nosotros, o una filial nuestra. En el fondo es sacar a esos auditores que no nos dan confianza.

M.G.A.: Pero en general no representaría un problema, solo en ese caso...

J.A.C.: Claro, solo en ese caso.

M.G.A.: Cuando en la NAGA 63 uno asume la responsabilidad ¿se estaría en similitud en su totalidad a la NIA?

J.A.C.: Prácticamente se estaría en su totalidad, o sea, no estoy seguro si existen algunos otros campos puntuales al examinar las normas capítulo a capítulo, las normas internacionales con las NAGAS si es que hubiera alguna otra situación, yo diría que es una de las pocas excepciones en las que hay actualmente contradicción por lo que te explicaba anteriormente de que el proceso acá en Chile se fue por analizar cuáles eran las diferencias que se producían con las NIAS y corregir esas situaciones.

M.G.A.: En el caso de que bajo NAGA 63 se opte por no asumir la responsabilidad del componente, ¿querría decir que esa auditoría no está bajo estándar internacional?, ¿se crea un problema cuando el cliente en Chile representa un componente de una empresa internacional?

J.A.C.: Sí, de todas maneras, si nos están requiriendo de que dictaminemos bajo normas internacionales adicionalmente tenemos que cumplir todos los estándares que exige la normativa, y se crea esa problemática, pero que debe ser resuelta por los auditores de los puntos de vista de cumplir con las etapas y exigencias que establece esa normativa. El auditor debe resolver ese problema, de que tiene las herramientas para hacerlo, sí, de que es más trabajo, sí, pero lo que no puede hacer es decir que está dictaminando bajo

normas internacionales y no haber hecho el trabajo correspondiente para cubrir esa temática.

M.G.A.: Claro, puede decir que está bajo norma internacional pero no asumir la responsabilidad, pero ahí no estaría bajo NIA...

J.A.C.: No estaría bajo NIA, no podría decir que está bajo NIA si no asume responsabilidad.

M.G.A.: Cuando en un dictamen de auditoría bajo NAGA 63 se hace referencia a un trabajo realizado por otros auditores e informa que por ejemplo el 5% de la empresa x, fue auditado por otro auditor, ¿representaría un problema si es que ese porcentaje fuera un 60%?

J.A.C.: Sí, de todas maneras, claramente quien debiese ser el auditor cabeza es quien tiene sobre el 50%, lo que hablamos denante.

M.G.A.: Respecto al dictamen de auditoría, un dictamen bajo NIA versus un dictamen bajo NAGA 63, ¿presenta diferencias en cuanto a la responsabilidad del socio? ¿Le ha tocado en el ejercicio de su profesión emitir un dictamen bajo NIA?

J.A.C.: Fíjate que bajo NIA, no me ha tocado, pero a la firma nuestra si le ha correspondido, y justamente en ese caso se ha tenido que cubrir las áreas establecidas por las NIAS, pero específicamente no he sido yo el que ha estado a cargo de esa auditoría en particular, estuvo otro socio de la firma, pero ¿en qué situaciones generalmente ocurre eso? Normalmente cuando la casa matriz la casa matriz está en el extranjero y tiene una subsidiaria con Chile, y hemos auditado la subsidiaria acá en Chile, y nos han exigido que apliquemos las NIAS. ¿Por qué? Porque quien va a consolidar afuera no va a consolidar peras con manzanas, tienen que ser comparables.

M.G.A.: Las diferencias que se puedan producir en cuanto a lo que hablábamos del dictamen ¿son de forma o de fondo?, en el caso de compararlo con las NIAS.

J.A.C.: Son de fondo, porque justamente una cosa es asumir la responsabilidad y la otra no asumirla, si uno la está asumiendo no es solo una situación de forma, porque si no la asume uno está delimitando la responsabilidad y se está apoyando en el informe de los otros auditores para ese sector de los EEFF; en cambio si asume la responsabilidad, imagínate, ante cualquier cuestionamiento o contingencia que se produjera y fuera una demanda contra la empresa y los auditores, ¿va a ir contra quién? Contra los auditores que hicieron cabeza porque asumieron la responsabilidad.

M.G.A.: Claro, asumir la responsabilidad tiene ese por llamarlo así... riesgo...

J.A.C.: Claro.

M.G.A.: Bueno esto también me lo contestó delante, cuando se opta por asumir la responsabilidad del componente y quedar en similitud con la NIA, ¿se agregan procedimientos de auditoría?

J.A.C.: Sí, ya te lo contesté...

M.G.A.: Bajo el criterio NIA ¿cómo se adjudica una licitación cuando se asume responsabilidad?

J.A.C.: Es una circunstancia en donde el programa de trabajo y el alcance es mayor y va a tener un costo superior, pero no es algo en que uno le esté estableciendo a la contraparte en la propuesta respectiva que bajo NIA uno deba hacer un mayor trabajo, una mayor cantidad de pruebas, si no que en el programa que uno presenta, los costos que uno presenta normalmente están asociados al número de horas auditor que uno va a utilizar y automáticamente eso se recoge. La propuesta se establece por hora auditoría, uno establece cuánto va a ser la toma de conocimiento del negocio, la planificación, cuánto va a ser la etapa de evaluación del control interno, cuánto va a ser la etapa de validación preliminar, de inventario y arqueo documental al cierre a fin de año, y cuánto en la etapa final, cuánto en la parte de tax por las provisiones de impuestos diferidos, cuánto en la etapa de supervisión, y todas esas horas se suman y se pone el valor hora que tiene determinada la empresa y se llega al monto final.

M.G.A.: Y en el caso de asumir responsabilidad, ahí sería mucho mayor el costo...

J.A.C.: Claro, se contempla la etapa justamente de interacción que hay que tener con la contraparte, y la supervisión que uno va a ejercer en esos papeles de trabajo.

M.G.A.: Bueno esas eran más o menos las preguntas, muchas gracias por su tiempo y disposición.

J.A.C.: Muchas gracias por las preguntas y que te vaya muy bien.

10.3. Entrevista Miguel Ossandón L.

Don Miguel Ossandón L. es socio principal de Ossandón & Ossandón Auditores Consultores Ltda. y un miembro independiente de la firma internacional de auditores BKR. También ejerce la docencia en la Universidad de Valparaíso.

La siguiente es la entrevista realizada:

María A. Gallardo A.: El cambio de normativa, de las anteriores NAGAS con la NAGA 63 ¿representó para usted un cambio en la responsabilidad del auditor a cargo de la auditoría de estados financieros de un grupo?

Miguel Ossandón L.: No siempre tuvimos el cuidado de aplicar las normas evaluando los riesgos, por lo cual no existió un cambio en la responsabilidad del auditor.

M.G.A.: ¿Cuándo en el ejercicio de una auditoría de estados financieros de un grupo, se entra a optar por asumir la responsabilidad del componente, y cuándo no?

M.O.L.: Cuando asumimos la responsabilidad de grupo, es porque no tenemos limitaciones al alcance, y por lo tanto debemos aplicar los procedimientos de auditoría que el auditor del componente debe informarnos. En el caso de ser un componente no auditado, limitamos nuestra responsabilidad señalando que los EEFF del componente no están auditados, siempre y cuando la relevancia de las cifras no sean materiales, ya que de caso contrario podríamos hasta no opinar.

M.G.A.: Con respecto al dictamen de auditoría, al comparar un dictamen antes de la entrada en vigencia de la NAGA 63 con un dictamen ya bajo NAGA 63, ¿se genera algún cambio en algún párrafo, o se le agrega o especifica mayores responsabilidades al auditor, como por ejemplo temas ligados con el control interno y/o el fraude?

M.O.L.: Los cambios que ha sufrido el dictamen desde la versión de los párrafos hasta la actual de cuatro párrafos, no se le asignan mayores responsabilidades pero si se separan y se especifican las responsabilidades del auditor y las de la administración. También se establece claramente que la evaluación de control interno es con objeto de desarrollar nuestras pruebas sustantivas y no emitimos opinión por el funcionamiento de este.

M.G.A.: Si es que usted estima que sí hubieron cambios en el dictamen de auditoría luego de la implementación de la NAGA 63, estos cambios representan un tema de forma, o también un tema de fondo?

M.O.L.: Eso va con la respuesta anterior.

M.G.A.: Desde el punto de vista de una firma de auditoría, al optar por asumir la responsabilidad de la auditoría de los componentes e involucrarse en el trabajo de esa auditoría, ¿la firma ve afectada la toma de clientes al tratarse de un grupo? Con esto se quiere expresar que al ser la firma auditora de una matriz, al asumir la responsabilidad del componente, ¿equivale a que la firma de auditoría debe ser también la firma que audita a los componentes?

M.O.L.: No necesariamente. Las filiales pueden tener auditores independientes. El auditor de la matriz debe realizar los procedimientos necesarios para evaluar riesgo y confiar en los informes de esos auditores.

M.G.A.: Si es que la respuesta anterior es sí, ¿cómo se planea la venta de una auditoría?, ¿cuesta más conseguir auditorías de grupos cuando se opta por sí asumir la responsabilidad?

M.O.L.: La venta de una auditoría no va por el número de empresas a auditar, sino por la capacidad técnica que tiene la firma auditora para responder seriamente a los requerimientos de la empresa que solicita la auditoría.

M.G.A.: Ahora, para el caso de comparar NAGA 63 con NIA. El hecho de que la normativa internacional no permita compartir responsabilidades, y la normativa nacional si, ¿genera un problema para la profesión, para el auditor o para la firma auditora?

M.O.L.: Ninguno, ya que nacionalmente uno decide asumir o no asumir, pero en el caso de nuestra firma realizamos procedimientos necesarios en función que estamos entregando una opinión consolidada o combinada. Si el trabajo es referido a otra matriz que aplica NIA 600 estamos obligados.

M.G.A.: En el caso que bajo NAGA 63 se opte por asumir la responsabilidad del componente, ¿se estaría a similitud de la normativa internacional en su totalidad?

M.O.L.: Sí.

M.G.A.: En el caso de que bajo NAGA 63 se opte por no asumir responsabilidad del componente, ¿querría decir que esa auditoría no estaría bajo estándar internacional? ¿Se crea un problema cuando el cliente en Chile representa un componente de una empresa internacional?

M.O.L.: NAGA 63, AUD 600, es aplicable en Chile, pero si tenemos que reportar a la matriz extranjera debemos aplicar NIA 600.

M.G.A.: Cuando en un dictamen de auditoría bajo NAGA 63, se hace referencia a un

trabajo realizado por otros auditores, e informa que por ejemplo: “el 5% de los ingresos de la compañía X fue auditado por otro auditor”; ¿representaría un problema si es que ese porcentaje fuera un 60%? ¿En el caso de obtener ese porcentaje se debiera asumir la responsabilidad del componente?

M.O.L.: Es un problema ya que una parte importante de los ingresos son generados por un componente. En ese caso el socio debe optar por asumir responsabilidad.

M.G.A.: Con respecto al dictamen de auditoría, ¿un dictamen bajo NIA, versus un dictamen bajo NAGA 63 presenta diferencias en cuanto a la responsabilidad del socio?, ¿le ha tocado en el ejercicio de su profesión emitir un dictamen bajo NIA?

M.O.L.: Sí, hay diferencia en la responsabilidad. No hemos emitido informes bajo NIA, en general, pero si hemos emitidos informes sobre asumir responsabilidad para lo cual ejecutamos los procedimientos del caso.

M.G.A.: Si es que usted estima que sí se presentan diferencias, ¿estas diferencias son de forma o también de fondo en el dictamen de auditoría?

M.O.L.: No.

M.G.A.: Si es que se optara por asumir responsabilidad del componente y quedar en similitud con la NIA, ¿se agregan procedimientos de auditoría al involucrarse en el trabajo del componente?

M.O.L.: Claro, los que señala la NIA.

M.G.A.: Bajo el criterio NIA, ¿usted sabe cómo se vende una auditoría cuando se asume responsabilidad?, ya que se debiera auditar a todo el grupo.

M.O.L.: Esto va de la mano con lo contestado con anterioridad, la “venta” de auditoría que deriva en un dictamen, no se asume por tener mayor responsabilidad o tener menor responsabilidad. Uno no vende más dedicación o no, más responsabilidad o no. Lo que el auditor vende es un servicio del que es responsable profesionalmente, tampoco la venta y responsabilidad está ligada a lo que uno cobre.

ANEXO 11: INFORMES.

Anexo 11.1: Informe de Auditoría bajo NIA, de la empresa Walmart en México, donde se utilizan las NIAS como normativa de auditoría.

REPORT OF INDEPENDENT AUDITORS

TO THE SHAREHOLDERS OF
WAL-MART DE MÉXICO, S.A.B. DE C.V.

We have audited the accompanying consolidated financial statements of Wal-Mart de México, S.A.B. de C.V. and subsidiaries, which comprise the consolidated statements of financial position at December 31, 2013 and 2012, and the related consolidated statements of comprehensive income, changes in equity and cash flows for the years then ended, as well as a summary of the significant accounting policies and other explanatory information.

MANAGEMENT'S RESPONSIBILITY FOR THE FINANCIAL STATEMENTS

Management is responsible for the preparation and fair presentation of these consolidated financial statements in accordance with the International Financial Reporting Standards issued by the International Accounting Standards Board, and for such internal control as management determines is necessary to enable the preparation of consolidated financial statements that are free from material misstatement, whether due to fraud or error.

AUDITOR'S RESPONSIBILITY

Our responsibility is to express an opinion on these consolidated financial statements based on our audits. We conducted our audits in accordance with International Standards on Auditing. Those standards require that we comply with ethical requirements and plan and perform the audit to obtain reasonable assurance about whether the consolidated financial statements are free from material misstatement.

An audit involves performing procedures to obtain audit evidence about the amounts and disclosures in the consolidated financial statements. The procedures selected depend on the auditor's professional judgment, including the assessment of the risks of material misstatement of the consolidated financial statements, whether due to fraud or error. In making those risk assessments, the auditor considers internal control relevant to the preparation and fair presentation of the consolidated financial statements in order to design audit procedures that are appropriate in the circumstances, but not for the purpose of expressing an opinion on the effectiveness of the entity's internal control. An audit also includes evaluating the appropriateness of accounting policies used and the reasonableness of accounting estimates made by management, as well as evaluating the overall presentation of the consolidated financial statements.

We believe that the audit evidence we have obtained is sufficient and appropriate to provide a basis for our audit opinion.

OPINION

In our opinion, the consolidated financial statements referred to above present fairly, in all material respects, the consolidated financial position of Wal-Mart de México, S.A.B. de C.V. and subsidiaries at December 31, 2013 and 2012, and their consolidated financial performance and cash flows for the years then ended, in conformity with the International Financial Reporting Standards.

Our audit opinion and the accompanying financial statements and footnotes have been translated from the original Spanish version to English for convenience purposes only.

Mancera, S.C.
A Member Practice of
Ernst & Young Global



Enrique García
Mexico City, February 4, 2014

Informe Traducido

A LOS ACCIONISTAS DE WAL-MART DE MÉXICO, S.A.B. DE C.V.

Hemos auditado los estados financieros consolidados de Wal-Mart de México, SAB de C.V. y filiales, que comprenden los estados consolidados de situación financiera al 31 de diciembre de 2013 y 2012, y los correspondientes estados consolidados de resultados integrales, de cambios en el patrimonio neto y de los flujos de efectivo por los años terminados en esas fechas, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

RESPONSABILIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN PARA LOS ESTADOS FINANCIEROS

La administración es responsable por la preparación y presentación razonable de estos estados financieros consolidados de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad y de control interno que la administración determina es necesario para permitir la preparación de estados financieros consolidados que se encuentran libres de errores significativos, ya sea debido a fraude o error.

RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR

Nuestra responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre estos estados financieros con base en nuestras auditorías. Nuestros exámenes fueron realizados de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría. Tales normas requieren que cumplamos con requerimientos éticos y que planifiquemos y realicemos la auditoría para obtener una seguridad razonable de que los estados financieros consolidados están libres de errores significativos.

Una auditoría implica realizar procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los montos y revelaciones en los estados financieros consolidados. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio profesional del auditor, incluyendo la evaluación de los riesgos de errores materiales en los estados financieros consolidados, ya sea por fraude o error. Al realizar estas evaluaciones de riesgo el auditor considera el control interno relevante para la preparación y presentación razonable de los estados financieros consolidados a fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias, pero no con el propósito de expresar una opinión sobre la eficacia de la control interno de la entidad. Una auditoría también incluye evaluar lo apropiado de las políticas contables utilizadas y la razonabilidad de las estimaciones contables hechas por la administración, así como evaluar la presentación general de los estados financieros consolidados.

Creemos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido es suficiente y apropiada para proporcionar una base para nuestra opinión de auditoría.

OPINIÓN

En nuestra opinión, los estados financieros consolidados antes mencionados presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la situación financiera consolidada de Wal-Mart de México, SAB de C.V. y subsidiarias al 31 de diciembre de 2013 y 2012, y su desempeño financiero y sus flujos de efectivo consolidados por los años terminados en esas fechas, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.

Nuestra opinión de auditoría y los estados financieros adjuntos y sus notas han sido traducidos de la versión original en español a Inglés sólo con fines de conveniencia.