

NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS

48

EMITIDAS POR:

COLEGIO DE CONTADORES DE CHILE A.G.

SECCIÓN 623 - INFORMES ESPECIALES

ÍNDICE

MATERIA	PÁRRAFO
Introducción	01
Estados financieros preparados de conformidad con bases de contabilidad distintas a los principios de contabilidad generalmente aceptados.	2-4
Informe sobre estados financieros preparados de conformidad con otra base de contabilidad.	5-8
Evaluación de la adecuada presentación de los estados financieros preparados de conformidad con otra base de contabilidad.	9-10
Elementos, cuentas o partidas específicos de los estados financieros.	11-14
Informes sobre elementos, cuentas o partidas específicos de un estado financiero.	15-18
Informes sobre el cumplimiento con acuerdos contractuales o requerimientos de entidades reguladoras cuando se ha efectuado una auditoría de estados financieros.	19-21
Presentaciones financieras especiales que tienen por propósito cumplir con acuerdos contractuales o requerimientos de entidades reguladoras.	22-23
Circunstancias que requieren de un párrafo adicional en un informe especial del auditor.	24
Información financiera presentada en formatos o cédulas que requieren del auditor un informe preestablecido.	25 - 26

SECCIÓN 623

INFORMES ESPECIALES

Introducción

01. Esta Sección se aplica a los informes de los auditores que se relacionan con lo siguiente:
 - a) Estados financieros preparados en conformidad con bases de contabilidad distintas a los principios de contabilidad generalmente aceptados (párrafos 2 al 10).
 - b) Elementos, cuentas o partidas específicos de un estado financiero (párrafos 11 al 18).
 - c) Cumplimiento con aspectos de acuerdos contractuales o requerimientos de entidades reguladoras relacionadas con estados financieros auditados (párrafos 19 al 21).
 - d) Información financiera presentada para cumplir con acuerdos contractuales o una base estipulada por una entidad reguladora (párrafos 22 y 23).
 - e) Información financiera presentada en formatos o cédulas que requieren del auditor un informe preestablecido (párrafos 25 y 26).

ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE CONFORMIDAD CON BASES DE CONTABILIDAD DISTINTAS A LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS

02. Las normas de auditoría generalmente aceptadas son aplicables cuando el auditor realiza una auditoría e informa sobre un estado financiero, el cual puede ser, por ejemplo, de una sociedad, un grupo consolidado de sociedades, un grupo combinado de sociedades, una entidad sin fines de lucro, una entidad gubernamental, un segmento de cualquiera de éstos, o una persona natural. El término estado financiero se refiere a la presentación de información financiera, incluyendo sus notas, derivada de los registros contables y que tienen por finalidad informar sobre los recursos u obligaciones de una entidad a una determinada fecha o los cambios en un período, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados o con bases de contabilidad distintas a los principios de contabilidad generalmente aceptados. Para los propósitos de su informe, el auditor independiente debería considerar cada uno de los siguientes tipos de presentaciones financieras como un estado financiero:
 - a) Balance general
 - b) Estado de resultados
 - c) Estado de utilidades retenidas
 - d) Estado de flujo de efectivo

- e) Estado de variación patrimonial
- f) Estado de activos y pasivos que excluyen el Patrimonio
- g) Estado de ingresos y gastos
- h) Estado de operaciones por línea de productos
- i) Estado de ingresos y egresos sobre base de efectivo
- j) Estado de situación sobre base de efectivo

- 03 El juicio del auditor independiente respecto a la presentación general de los estados financieros se debiera aplicar de acuerdo con una base identificable¹. Normalmente la base es proporcionada por los principios de contabilidad generalmente aceptados y el juicio del auditor en formarse su opinión debe basarse en dichos principios. En algunas circunstancias se puede utilizar una base de contabilidad distinta a los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- 04 Para los propósitos de esta Sección una base de contabilidad distinta a los principios de contabilidad generalmente aceptados es una de las siguientes:
- a) Una base de contabilidad que la entidad utiliza para cumplir con los requerimientos de informes financieros para una entidad reguladora.
 - b) La base de contabilidad para ingresos y egresos sobre base de efectivo y las modificaciones a ella que tengan un respaldo sustancial, como puede ser el registro de la depreciación de los activos fijos o la provisión del impuesto a la renta.
 - c) Un criterio definido que tenga el respaldo suficiente y que se aplica a todas las partidas significativas que están en los estados financieros.

Sólo se permite reportar bajo lo mencionado en el párrafo 5 si una de las anteriores descripciones es aplicable.

INFORME SOBRE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE CONFORMIDAD CON OTRA BASE DE CONTABILIDAD

05. Cuando se informa sobre estados financieros preparados de conformidad con una base de contabilidad distinta a los principios de contabilidad generalmente aceptados, como se define en el párrafo 4, un auditor independiente debiera incluir en su informe:
- a) Un título que incluya la palabra independiente.
 - b) Un párrafo que:
 - (1) Indique que los estados financieros identificados en el informe fueron auditados.

¹ Ver Sección 411, “El significado de <presentan razonablemente de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados> en el informe del auditor independiente.”

- (2) Indique que los estados financieros son responsabilidad de la administración de la entidad y que el auditor es responsable de expresar una opinión sobre los mismos, con base en la auditoría efectuada.
- c) Un párrafo que indique que:
- (1) La auditoría se realizó de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en Chile.
 - (2) Las normas de auditoría generalmente aceptadas requieren que el auditor planifique y ejecute la auditoría para obtener una seguridad razonable acerca de si los estados financieros están exentos de errores significativos.
 - (3) La auditoría incluye:
 - (a) El examen, a base de pruebas, de evidencias que respaldan los importes y las informaciones revelados en los estados financieros.
 - (b) Una evaluación de los principios de contabilidad utilizados y de las estimaciones significativas hechas por la administración, y
 - (c) Una evaluación de la presentación general de los estados financieros (véase párrafo 9).
 - (4) Su auditoría proporciona una base razonable para fundamentar su opinión.
- d) Un párrafo que:
- (1) Establezca las bases para la presentación y hace referencia a la nota en los estados financieros que describa dichas bases (ver párrafos 9 y 10).
 - (2) Establezca que la presentación de dichos estados financieros es sobre una base de contabilidad distinta a los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- e) Un párrafo que exprese la opinión o abstención de opinión del auditor respecto a si los estados financieros son presentados razonablemente, en todos sus aspectos significativos, de conformidad con la base de contabilidad descrita. Si el auditor concluye que los estados financieros no son presentados razonablemente de acuerdo con la base descrita o que hubo una limitación en el alcance de la auditoría, debiera revelar todas las razones significativas para su conclusión en un párrafo intermedio (antes del párrafo de la opinión) del informe y debiera incluir en el párrafo de la opinión la modificación apropiada haciendo referencia a dicho párrafo intermedio.
- f) Si los estados financieros son preparados de conformidad con los requerimientos para informes financieros de una entidad reguladora (ver párrafo 4 a), se debiera incluir un

párrafo que restrinja el uso del informe sólo a aquellos que pertenecen a la entidad y para cumplir con la entidad reguladora. Un párrafo restrictivo es apropiado aún cuando por ley o regulación el informe del auditor sea de carácter o registro público. El auditor sólo puede informar de esta manera si los estados financieros e informes son para uso de la misma entidad y de una o más entidades reguladoras a cuya jurisdicción está sujeta dicha entidad.

- g) El nombre y la firma del auditor y si corresponde, el nombre de la empresa de auditoría a la cual pertenece.
 - h) Lugar y fecha.
06. Si los estados financieros no cumplen con las condiciones para la presentación de conformidad con una "base de contabilidad distinta a los principios de contabilidad generalmente aceptados", como se define en el párrafo 4, el auditor debiera usar el informe estándar modificado para informar las desviaciones a los principios de contabilidad generalmente aceptados (Ver Sección 508).
07. Los términos como balance general, estado de resultados y estado de flujo de efectivo o títulos similares generalmente se entiende que son aplicables sólo para estados financieros cuyo objetivo es presentar la situación financiera, resultados de operación o flujos de efectivo de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados. Consecuentemente, el auditor debiera considerar si los estados financieros sobre los cuales está informando están adecuadamente nombrados. Por ejemplo, un estado financiero sobre base de efectivo podría ser nombrado "estado de activos y pasivos derivado de las operaciones en efectivo" o "estado de ingresos percibidos y gastos pagados" y un estado financiero preparado sobre una base estipulada por una entidad reguladora podría ser nombrado "estados de resultados sobre una base estipulada por una entidad reguladora". Si el auditor opina que los estados financieros no tienen los nombres adecuados, debiera revelar su disconformidad en un párrafo intermedio en el informe y expresar una opinión con salvedades.
08. A continuación se presentan ejemplos de informes de estados financieros presentados de conformidad con una base de contabilidad distinta a los principios de contabilidad generalmente aceptados².

ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS SOBRE BASES ESTABLECIDAS POR UNA ENTIDAD REGULADORA ÚNICAMENTE PARA PRESENTACIÓN A DICHA ENTIDAD

Informe de los auditores independientes

² Para los efectos de emisión de informes sobre estados financieros individuales de entidades fiscalizadas por la Superintendencia de Valores y Seguros o no fiscalizadas, ver Sección 508, Modelo 6 y Modelo 6 complemento.

Hemos efectuado una auditoría a los estados adjuntos de activos, pasivos y superávit de la Compañía XYZ al 31 de Diciembre de 20X2 y 20X1 y de resultados y de flujos de efectivo por los años terminados en esas fechas. La preparación de dichos estados financieros (que incluyen sus correspondientes notas) es responsabilidad de la administración de la Compañía. Nuestra responsabilidad consiste en emitir una opinión, con base en las auditorías que efectuamos.

Nuestras auditorías fueron efectuadas 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 de que los estados financieros están exentos de errores significativos. Una auditoría comprende el examen, a base de pruebas, de evidencias que respaldan los importes y las informaciones revelados en los estados financieros. Una auditoría comprende, también, una evaluación de los principios de contabilidad utilizados y de las estimaciones significativas hechas por la administración de la Compañía, así como una evaluación de la presentación general de los estados financieros. Consideramos que nuestras auditorías constituyen una base razonable para fundamentar nuestra opinión.

Como se describe en la Nota X, los estados financieros fueron preparados de conformidad con las bases de contabilidad establecidas por (Nombre de la entidad reguladora), que es una base de contabilidad distinta a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

En nuestra opinión, los mencionados estados financieros presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, los activos, pasivos y superávit de la Compañía XYZ al 31 de diciembre de 20X1 y 20X2 y los resultados de sus operaciones y los flujos de efectivo por los años terminados en esas fechas, de conformidad con las bases de contabilidad descritas en la Nota X.

Este informe es únicamente para información y uso del Directorio y la administración de la Compañía XYZ y para cumplir con (nombre de la entidad reguladora).

ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS SOBRE BASE DE EFECTIVO

Informe de los auditores independientes

Hemos efectuado una auditoría a los estados adjuntos de activos y pasivos derivados de las operaciones de efectivo de la Compañía XYZ al 31 de diciembre de 20X2 y 20X1 y de ingresos cobrados y gastos pagados por los años terminados en esas fechas. La preparación de dichos estados financieros es responsabilidad de la administración de la Compañía XYZ. Nuestra responsabilidad consiste en emitir una opinión sobre estos estados financieros, con base en las auditorías que efectuamos.

Nuestras auditorías fueron efectuadas 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 de que los estados financieros están exentos de errores significativos. Una auditoría comprende el examen, a base de pruebas, de evidencias que respaldan los importes y las informaciones revelados en los estados financieros. Una

auditoría comprende, también, una evaluación de los principios de contabilidad utilizados y de las estimaciones significativas hechas por la administración de la Compañía, así como una evaluación de la presentación general de los estados financieros. Consideramos que nuestras auditorías constituyen una base razonable para fundamentar nuestra opinión.

Como se describe en la Nota X, estos estados financieros fueron preparados a base de los ingresos y egresos de efectivo, que es una base de contabilidad distinta a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

En nuestra opinión, los mencionados estados financieros presentan razonablemente en todos sus aspectos significativos, los activos y pasivos derivados de operaciones de efectivo de la Compañía XYZ al 31 de diciembre de 20X2 y 20X1 y sus ingresos cobrados y gastos pagados durante los años terminados en esas fechas, de conformidad con la base de contabilidad descrita en la Nota X.

EVALUACIÓN DE LA ADECUADA PRESENTACIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE CONFORMIDAD CON OTRA BASE DE CONTABILIDAD

09. Cuando se informa sobre estados financieros preparados de acuerdo con una base de contabilidad distinta a los principios de contabilidad generalmente aceptados, el auditor debiera considerar si los estados financieros (incluyendo las notas adjuntas) incluyen todas las revelaciones informativas que son apropiadas para la base de contabilidad aplicada. El auditor debiera aplicar esencialmente el mismo criterio en los estados financieros preparados con otra base de contabilidad que aplicaría con estados financieros preparados de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados. Por lo tanto, la opinión del auditor debiera basarse en su juicio con respecto a si los estados financieros, incluyendo las notas adjuntas, proporcionan información suficiente sobre materias que pueden afectar su utilización, comprensión e interpretación, tratado en la Sección 411 “El significado de «presentan razonablemente de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados» en el informe del auditor independiente”.
10. Los estados financieros preparados de acuerdo con otra base de contabilidad debieran incluir en las notas adjuntas un resumen de las políticas contables significativas que señalan las bases para la presentación y una descripción de cómo esas bases difieren de los principios de contabilidad generalmente aceptados. Sin embargo, el efecto de las diferencias entre los principios de contabilidad generalmente aceptados y las bases para la presentación de los estados financieros sobre los cuales el auditor está informado no requiere ser cuantificado. Además, cuando los estados financieros contienen partidas que son las mismas o similares a las de los estados financieros preparados de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, revelaciones informativas similares son apropiadas. Por ejemplo, los estados financieros preparados sobre base de efectivo generalmente contienen pasivos bancarios y el patrimonio de los accionistas. De esta manera, las revelaciones informativas para los pasivos bancarios y patrimonio de los

accionistas en tales estados financieros deberían ser comparables con aquellas en los estados financieros preparados de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados. Al evaluar la razonabilidad de las revelaciones, el auditor debiera también considerar las revelaciones relacionadas con asuntos que no se han identificado específicamente en los estados financieros, tales como (a) transacciones con partes relacionadas, (b) restricciones sobre los activos y sobre el patrimonio de los accionistas, (c) eventos subsecuentes e (d) incertidumbres.

ELEMENTOS, CUENTAS O PARTIDAS ESPECÍFICOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

11. A un auditor independiente se le puede solicitar que exprese una opinión sobre uno o más elementos, cuentas o partidas específicos de los estados financieros. En un trabajo de esta naturaleza, el elemento(s), cuenta(s) o partida(s) específico(s) puede(n) presentarse en el informe o en un documento adjunto a éste. Ejemplos de uno o más elementos, cuentas o partidas específicos de un estado financiero sobre los cuales un auditor puede informar sobre la base de una auditoría efectuada de conformidad con normas de auditoría generalmente aceptadas en Chile incluyen arrendamientos, derechos, participación en las utilidades o una provisión para el impuesto a la renta.
12. Cuando se expresa una opinión sobre un elemento, cuenta o partida específico de los estados financieros, el auditor debiera planificar y realizar la auditoría y preparar el informe considerando el propósito del trabajo. Con excepción de la primera norma relativa al informe, las normas de auditoría generalmente aceptadas son aplicables a cualquier trabajo tendiente a expresar una opinión sobre uno o más elementos, cuentas o partidas específicos de un estado financiero. La primera norma relativa al informe, que requiere que el informe del auditor señale si los estados financieros se presentan de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados, es aplicable sólo cuando se pretende presentar elementos, cuentas o partidas específicos de un estado financiero de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.
13. Un trabajo para expresar una opinión sobre uno o más elementos, cuentas o partidas específicos de un estado financiero puede ser tomado como un trabajo y separado o en conjunto con una auditoría de estados financieros. En cualquier caso, el auditor expresa una opinión sobre cada elemento, cuenta o partida cubierta por el informe del auditor y, por lo tanto, la importancia relativa debiera medirse individualmente para cada elemento, cuenta o partida sobre la que se informa, en vez de hacerlo agregadamente o para los estados financieros tomados en su conjunto.

Consecuentemente, una auditoría de un elemento, cuenta o partida con el propósito de informar sobre éstos generalmente es más extensa que si la misma información se considera dentro de una auditoría de estados financieros tomados en su conjunto. También, muchos elementos de los estados financieros están relacionados. Por ejemplo, ventas y cuentas por cobrar; inventarios y cuentas por pagar; activo fijo y depreciación. El auditor

debiera satisfacerse que los elementos, cuentas o partidas que están relacionadas con aquellos sobre los que debe informar han sido considerados en su opinión.

14. Si el auditor ha expresado una opinión adversa o abstención de opinión sobre los estados financieros, el auditor no debiera expresar, en ese mismo informe, una opinión sobre un elemento, cuenta o partida específico de dichos estados financieros (ver Sección 508 párrafos 65 al 71). Sin embargo, un auditor podría expresar una opinión por separado sobre uno o más elementos, cuentas o partidas específicos de los estados financieros siempre que las materias sobre las que se informará, y el alcance de la auditoría relativa a dichos elementos, cuentas o partidas específicos, no sean una parte significativa de los estados financieros. Por ejemplo, podría ser apropiado para el auditor expresar una opinión sobre el saldo de cuentas por cobrar de la entidad, aún si el auditor ha expresado una abstención de opinión sobre los estados financieros tomados en su conjunto. Sin embargo, el informe sobre el elemento, cuenta o partida específico debiera presentarse separadamente del informe sobre los estados financieros de la entidad.

INFORMES SOBRE ELEMENTOS, CUENTAS O PARTIDAS ESPECÍFICOS DE UN ESTADO FINANCIERO

15. Cuando un auditor independiente es contratado para expresar una opinión sobre uno o más elementos, cuentas o partidas específicos de un estado financiero, el informe debiera incluir:
 - a) Un título que incluya la palabra independiente.
 - b) Un párrafo que indique que:
 - (1) Los elementos, cuentas o partidas específicos identificados en el informe fueron auditados. Si la auditoría se efectuó junto con una auditoría de los estados financieros de la entidad, se debiera indicar la fecha del informe del auditor sobre estos estados financieros. Además, también se debiera revelar cualquier modificación del informe estándar respecto de esos estados financieros, si se considera relevante para la presentación del elemento, cuenta o partida específico.
 - (2) Los elementos, cuentas o partidas específicos son responsabilidad de la administración de la entidad y el auditor es responsable de expresar una opinión sobre los elementos, cuentas o partidas específicos con base en la auditoría efectuada.
 - c) Un párrafo que indique que:
 - (1) La auditoría se realizó de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en Chile.

- (2) Las normas de auditoría generalmente aceptadas requieren que el auditor planifique y ejecute la auditoría de tal forma que pueda obtener una seguridad razonable de que los elementos, cuentas o partidas específicos están exentos de errores significativos.
 - (3) La auditoría incluye:
 - (a) El examen, a base de pruebas, de evidencias que respaldan los importes y las informaciones revelados en la presentación de los elementos, cuentas o partidas específicos.
 - (b) Una evaluación de los principios de contabilidad utilizados y las estimaciones significativas hechas por la Administración, y
 - (c) Una evaluación de la presentación general de los elementos, cuentas o partidas específicos.
 - (4) Su auditoría proporciona una base razonable para fundamentar su opinión.
- d) Un párrafo que:
- (1) Describa sobre qué bases los elementos, cuentas o partidas específicos son presentados y, cuando sea aplicable, cualquier acuerdo especificando tales bases si la presentación no está preparada de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados. (Ver Párrafos Nos. 9 v 10.)
 - (2) Incluya, si se considera necesario, una descripción y la fuente de las interpretaciones significativas, si las hay, efectuadas por la administración de la entidad, respecto a un contrato o acuerdo relevante.
- e) Un párrafo que exprese la opinión o una abstención de opinión del auditor. respecto a si los elementos, cuentas o partidas específicos son presentados razonablemente en todos sus aspectos significativos de conformidad con la base de contabilidad descrita. Si el auditor concluye que los elementos, cuentas o partidas específicos no son presentados razonablemente de acuerdo con la base descrita o que hubo una limitación en el alcance de la auditoría, debiera revelar todas las razones significativas para su conclusión en un párrafo(s) intermedio(s) (antes del párrafo de la opinión) del informe y debiera incluir en el párrafo de la opinión la modificación apropiada haciendo referencia a dicho párrafo intermedio.
- f) Si el elemento, cuenta o partida específico se prepara para cumplir con los requerimientos o informe financiero previsto en un contrato o acuerdo que dé como resultado una presentación que no está de conformidad ya sea con los principios de contabilidad generalmente aceptados u otra base distinta de contabilidad, se debiera incluir un párrafo que limite el uso del informe a los interesados dentro de la entidad

y/o a las partes que suscribieron el contrato o acuerdo. Tal limitación es necesaria porque las bases, supuestos y propósitos de la presentación (contenido en el contrato o acuerdo) son desarrollados para uso de las partes del contrato o acuerdo.

- g) El nombre y la firma del auditor y si corresponde el nombre de la empresa de auditoría a la cual pertenece.
- h) Lugar y fecha.

Cuando se expresa una opinión sobre uno o más elementos, cuentas o partidas específicos de un estado financiero, el auditor para proporcionar más información respecto al alcance de la auditoría, puede si lo desea, describir en un párrafo por separado algunos otros procedimientos de auditoría aplicados. Sin embargo, no se debiera hacer ninguna modificación al contenido del párrafo 15 c.

- 16. Si un elemento, cuenta o partida específico es la utilidad neta o el patrimonio o su equivalente o está basado en ellos, el auditor debiera haber auditado los estados financieros en su conjunto para poder expresar una opinión sobre un elemento, cuenta o partida específico.
- 17. El auditor debiera considerar el efecto que pudiera tener en su informe sobre los elementos, cuentas o partidas específicos cualquier modificación, incluyendo la explicación adicional debido a las circunstancias que se mencionan en la Sección 508 párrafo 11, al informe estándar sobre los estados financieros auditados.
- 18. A continuación se presentan ejemplos de informes que expresan una opinión sobre uno o mas elementos, cuentas o partidas específicos de un estado financiero.

Informe sobre cuentas por cobrar

Informe de los auditores independientes

Hemos efectuado una auditoría del análisis adjunto de cuentas por cobrar de la Compañía ABC al 31 de diciembre de 20X2. La preparación de dicho análisis es responsabilidad de la administración de la Compañía ABC. Nuestra responsabilidad consiste en emitir una opinión sobre dicho análisis, con base en la auditoría que efectuamos.

Nuestra auditoría fue efectuada 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 de que el análisis de cuentas por cobrar está exento de errores significativos. Una auditoría comprende el examen, a base de pruebas, de evidencias que respaldan los importes y las informaciones revelados en el análisis de cuentas por cobrar. Una auditoría comprende, también, una evaluación de los principios de contabilidad utilizados y de las estimaciones significativas hechas por la administración de la Compañía, así como una evaluación de la presentación general de dicho

análisis. Consideramos que nuestra auditoría constituye una base razonable para fundamentar nuestra opinión.

En nuestra opinión, el mencionado análisis de cuentas por cobrar presenta razonablemente, en todos los aspectos significativos, las cuentas por cobrar de la Compañía ABC al 31 de diciembre de 20X2, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en Chile.

Informe relativo al monto de las ventas para el propósito de calcular el arriendo

Informe de los auditores independientes

Hemos efectuado una auditoría del análisis adjunto de ventas brutas (como se define en el acuerdo de arrendamiento fechado el 4 de marzo de 20XX, entre la Compañía ABC, como arrendador, y la Corporación de Tiendas XYZ, como arrendatario) de la Corporación de Tiendas XYZ, en su tienda situada en (Ciudad), por el año terminado el 31 de diciembre de 20X2. La preparación de este análisis es responsabilidad de la administración de la Corporación. Nuestra responsabilidad consiste en emitir una opinión sobre dicho análisis, con base en la auditoría que efectuamos.

Nuestra auditoría fue efectuada 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 de que el análisis de ventas brutas está exento de errores significativos. Una auditoría comprende el examen, a base de pruebas, de evidencias que respaldan los importes y las informaciones revelados en el análisis de ventas brutas. Una auditoría comprende, también, una evaluación de los principios de contabilidad utilizados y de las estimaciones significativas hechas por la administración de la Compañía, así como una evaluación de la presentación general de dicho análisis. Consideramos que nuestra auditoría constituye una base razonable para fundamentar nuestra opinión.

En nuestra opinión, el mencionado análisis de ventas brutas presenta razonablemente, en todos los aspectos significativos, las ventas brutas de la Corporación de Tiendas XYZ, en su tienda situada en (Ciudad) por el año terminado al 31 de diciembre de 20X2, como se define en el acuerdo de arrendamiento mencionado en el primer párrafo..

Este informe es únicamente para información y uso de los Directorios y administraciones de la Corporación de Tiendas XYZ y de la Compañía ABC.

Informe relativo a regalías de regalías

Informe de los auditores independientes

Hemos efectuado una auditoría del análisis adjunto de regalías aplicable a la producción de motores de la División Q de la Corporación XYZ por el año que terminado el 31 de

diciembre de 20X2, bajo los términos del contrato de licencia de fecha 14 de mayo de 20XX, entre la Compañía ABC y la Corporación XYZ. La preparación de dicho análisis es responsabilidad de la administración de la Corporación XYZ. Nuestra responsabilidad consiste en emitir una opinión sobre dicho análisis, con base en la auditoría que efectuamos.

Nuestra auditoría fue efectuada 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 de que el análisis de regalías está exento de errores significativos. Una auditoría comprende el examen, a base de pruebas, de evidencias que respaldan los importes y las informaciones revelados en el análisis de regalías. Una auditoría comprende, también, una evaluación de los principios de contabilidad utilizados y de las estimaciones significativas hechas por la administración de la Compañía, así como una evaluación de la presentación general de dicho análisis. Consideramos que nuestra auditoría constituye una base razonable para fundamentar nuestra opinión.

Se nos ha informado que de acuerdo con la interpretación hecha por la Corporación XYZ del contrato arriba citado, las regalías se basaron en el número de motores producidos, menos los motores defectuosos detectados en la fábrica. La reducción no considera devoluciones de motores inservibles, los que han sido destruidos y reemplazados por nuevos motores, sin cargo a los clientes.

En nuestra opinión, el mencionado análisis de regalías presenta razonablemente, en todos los aspectos significativos, el número de motores producidos por la División Q de la Corporación XYZ durante el año terminado el 31 de diciembre de 20X2 y el monto de regalías aplicables bajo el contrato de licencia que se menciona en el primer párrafo.

Este informe es únicamente para información y uso de los Directorios y administraciones de la Corporación XYZ y de la Compañía ABC.

INFORMES SOBRE EL CUMPLIMIENTO CON ACUERDOS CONTRACTUALES O REQUERIMIENTOS DE ENTIDADES REGULADORAS CUANDO SE HA EFECTUADO UNA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

19. Para algunas entidades sería necesario, por acuerdos contractuales o por el requerimiento de entidades reguladoras, presentar informes sobre cumplimiento emitidos por auditores independientes. Por ejemplo, un contrato de deuda puede contener obligaciones para el deudor respecto a ratios de liquidez o restricciones al pago de dividendos. Además, puede requerir que un deudor presente estados financieros anuales que haya sido auditados por un auditor independiente y en algunos casos, el acreedor correspondiente pedirá la opinión del auditor respecto a si el deudor ha cumplido con ciertas condiciones del acuerdo suscrito relativo a materias contables. El auditor independiente puede satisfacer tal solicitud informando que no ha encontrado situaciones o hechos que hagan suponer que no se ha dado cumplimiento a las condiciones pertinentes de dicho acuerdo basado en la auditoría de los estados financieros. Estos informes de cumplimiento pueden ser comunicados en un

informe separado o en uno o más párrafos en el informe sobre los estados financieros auditados. Sin embargo, tal informe sólo se debe dar si el auditor ha auditado los estados financieros a los que se relacionan los acuerdos contractuales o requerimientos regulatorios y no debiera abarcar condiciones relacionadas con asuntos que no han estado sujetos a procedimientos aplicados en la auditoría de los estados financieros. Además, tal opinión no se debiera dar si el auditor ha expresado una opinión adversa o una abstención de opinión sobre los estados financieros con los que se relacionan estas condiciones.

20. Cuando un auditor presenta un informe por separado respecto al cumplimiento con respecto al cumplimiento con acuerdos contractuales o requerimientos de entidades reguladoras, el informe debiera incluir:
- a) Un título que incluya la palabra independiente.
 - b) Un párrafo que indique que los estados financieros fueron auditados de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en Chile y que incluya la fecha del informe del auditor sobre estos estados financieros. Además, se debiera revelar cualquier modificación al informe estándar sobre esos estados financieros.
 - c) Un párrafo (1) que incluya una referencia a las condiciones o cláusulas específicas del acuerdo, (2) señale que no se han encontrado situaciones o hechos que hagan suponer que no se ha dado cumplimiento a las condiciones pertinentes de dicho acuerdo, en lo que respecta a materias contables y (3) especifique que tal aseveración se hace a base de la auditoría de los estados financieros. Generalmente el auditor debiera indicar que la auditoría no estuvo enfocada principalmente a obtener conocimiento sobre dicho cumplimiento.
 - d) Un párrafo que incluya una descripción y la fuente de interpretaciones significativas, si las hay, hechas por la administración de la entidad, en relación con las condiciones de un acuerdo relevante.
 - e) Un párrafo separado al final del informe que limita el uso del informe a los interesados dentro de la entidad y a los que suscribieron el contrato o acuerdo, o de la entidad reguladora, dado que los aspectos sobre los que el auditor está informando son desarrollados sólo para uso de las partes que suscribieron el acuerdo o de la entidad reguladora.
 - f) El nombre y la firma del auditor y si corresponde, el nombre de la empresa de auditoría a la cual pertenece.
 - g) Lugar y fecha.

Informe sobre el cumplimiento con provisiones contractuales mencionadas en un informe por separado

Informes de los auditores independientes

Hemos efectuado una auditoría, de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en Chile, al balance general de la Compañía XYZ al 31 de diciembre de 20X2 y a los correspondientes estados de resultados y de flujo de efectivo por el año terminado en esa fecha y hemos emitido nuestro informe con fecha 16 de febrero de 20X3.

En relación con nuestra auditoría no hemos encontrado situaciones o hechos que nos hagan suponer que la Compañía no ha dado cumplimiento con alguno de los términos, estipulaciones, provisiones o condiciones que se relacionan con materias contables de las secciones XX a YY inclusive, del contrato fechado el 21 de julio de 20X0, celebrado con el Banco ABC. Sin embargo, debe considerarse que nuestra auditoría no tuvo como objetivo principal obtener conocimiento de la falta de cumplimiento de dicho contrato.

Este informe es únicamente para información y uso de los Directorios y las administraciones de Compañía XYZ y del Banco ABC.

Informe sobre el cumplimiento con requerimientos de entidades reguladoras en un informe por separado, cuando el informe del auditor sobre los estados financieros incluyó un párrafo explicativo por una incertidumbre.

Informe del auditor independiente

Hemos efectuado una auditoría, de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en Chile, al balance general de la Compañía XYZ al 31 de diciembre de 20X2 y los correspondientes estados de resultados y de flujo de efectivo por el año terminado en esa fecha y hemos emitido nuestro informe con fecha 5 de marzo de 20X3, el cual incluyó un párrafo explicativo respecto al juicio descrito en nota X a dichos estados financieros.

En relación con nuestra auditoría no hemos encontrado situaciones o hechos que nos hagan suponer que la Compañía no ha dado cumplimiento con las provisiones contables establecidas en las secciones (1), (2) y (3) de (nombre de la entidad reguladora). Sin embargo, debe considerarse que nuestra auditoría no tuvo como objetivo principal obtener conocimiento de la falta de cumplimiento de dicha norma.

Este informe es únicamente para información y uso del Directorio de la Compañía XYZ y de la (nombre de la entidad reguladora).

21. Cuando la opinión del auditor sobre el cumplimiento con un acuerdo contractual o requerimiento de una entidad reguladora se incluye en el informe del auditor sobre los estados financieros, él debiera incluir un párrafo, después del párrafo de la opinión, que

indique que no se han encontrado situaciones o hechos que hagan suponer que no se ha dado cumplimiento a dicho acuerdo en lo que respecta a materias contables y que especifique que tal aseveración se hace a base de la auditoría de los estados financieros. Generalmente, el auditor debiera indicar que la auditoría no estuvo enfocada principalmente a obtener conocimiento sobre dicho cumplimiento. Además, el informe debiera incluir un párrafo que contenga los detalles y fuentes de cualquier interpretación importante hecha por la administración de la entidad según lo mencionado en el párrafo 20 d), como también el párrafo que limita su uso, según lo indicado en el párrafo 20 e). Los últimos dos párrafos de los ejemplos presentados en el párrafo 20 son ejemplos de párrafos adicionales que el auditor debiera agregar en su opinión sobre los estados financieros.

PRESENTACIONES FINANCIERAS ESPECIALES QUE TIENEN POR PROPÓSITO CUMPLIR CON ACUERDOS CONTRACTUALES O REQUERIMIENTOS DE ENTIDADES REGULADORAS

22. En ciertas circunstancias se solicita al auditor un informe sobre presentaciones financieras especiales, para cumplir con un acuerdo contractual o requerimientos de entidades reguladoras. En la mayoría de los casos estos tipos de presentaciones son únicamente para el uso de las partes que suscribieron el acuerdo o la entidad reguladora. Este tipo de presentaciones incluye:
- a) Una presentación financiera especial preparada en cumplimiento con un acuerdo contractual o requerimientos de un organismo regulador, que no constituye una presentación completa de los activos, pasivos, ingresos y gastos de la entidad, pero en todos los otros aspectos está de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados u otra base distinta de contabilidad.
 - b) Una presentación financiera especial (puede ser un conjunto de estados financieros o uno solo) preparada de acuerdo con una base de contabilidad establecida en un acuerdo que no resulta en una presentación de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados u otra base distinta de contabilidad.
23. Cuando se solicita al auditor un informe sobre una presentación financiera preparada de conformidad con una base de contabilidad establecida en un acuerdo contractual o requerimiento de alguna entidad reguladora, éste debiera incluir:
- a) Un título que incluya la palabra independiente.
 - b) Un párrafo que:
 - (1) Indique que la presentación financiera identificada en el informe fue auditada.

- (2) Indique que la presentación financiera es responsabilidad de la administración de la entidad y que el auditor es responsable de expresar una opinión sobre dicha presentación con base en la auditoría³.
- c) Un párrafo que indique que:
- (1) La auditoría se realizó de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en Chile.
 - (2) Las normas de auditoría generalmente aceptadas requieren que el auditor planifique y ejecute la auditoría de tal forma que pueda obtener una seguridad razonable de que las presentaciones financieras están libres de errores significativos.
 - (3) La auditoría incluye:
 - a. El examen, a base de pruebas, de evidencias que respaldan los importes y las informaciones revelados en la presentación financiera;
 - b. Una evaluación de los principios de contabilidad utilizados y las estimaciones significativas hechas por la administración, y;
 - c. Una evaluación de la presentación general de la presentación financiera.
 - (4) Su auditoría proporciona una base razonable para fundamentar su opinión.
- d) Un párrafo que:
- (1) Explique el propósito de la presentación financiera auditada.
 - (2) Haga referencia a la nota de la presentación financiera que describe la base utilizada (ver párrafos 9 y 10).
 - (3) Indique si la base de la presentación pretende estar o no de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados (Véase lo descrito en párrafo 22 letras a y b)⁴.
- e) Un párrafo que exprese la opinión o abstención de opinión del auditor sobre si la presentación financiera es razonable en todos sus aspectos significativos y si la

³ En el caso de que la preparación de los estados financieros sea responsabilidad de un tercero distinto a la administración de las entidades, este tercero debiera ser claramente identificado.

⁴ El siguiente es un ejemplo de la redacción que podría utilizarse en caso de que la presentación no pretenda estar de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados: "La presentación financiera especial adjunta fue preparada para propósitos de cumplir con la sección X del contrato de préstamo entre el Banco Y y la Compañía, según se explica en la Nota Z, y no pretende ser una presentación de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados".

presentación está de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados en Chile u otra base distinta de contabilidad. Si el auditor concluye que la información requerida no se presenta razonablemente de acuerdo con la base de contabilidad descrita o si hubo alguna limitación en el alcance de la auditoría, el auditor debiera revelar todas las razones significativas para dicha conclusión en un párrafo intermedio (antes del párrafo de la opinión) del informe y debiera incluir en el párrafo de la opinión una referencia a tal párrafo intermedio.

- f) Un párrafo que limita el uso del informe a los interesados dentro de la entidad y a las partes que suscribieron el contrato o acuerdo, o a la entidad reguladora, dado que los aspectos sobre los que el auditor está informando son desarrollados sólo para uso de las partes que suscribieron el acuerdo o de la entidad reguladora. Un párrafo restrictivo podría no ser apropiado cuando el informe y la presentación financiera son para el archivo público de una entidad reguladora o para incluirse en un documento que se distribuye al público en general. Sin embargo si esta presentación resulta en una presentación que no está de conformidad con pncipios de contabilidad generalmente aceptados u otra base distinta de contabilidad, el párrafo restrictivo debiera mantenerse. (Véase párrafo 22, letra b).
- g) El nombre y la firma del auditor y si corresponde, el nombre de la empresa de auditoría a la cual pertenece.
- h) Lugar y fecha.

CIRCUNSTANCIAS QUE REQUIEREN DE UN PÁRRAFO ADICIONAL EN UN INFORME ESPECIAL DEL AUDITOR

- 24. En algunas circunstancias, puede ser necesario que el auditor incluya un párrafo adicional en su informe especial que no sea una salvedad. Los siguientes son ejemplos de estas circunstancias:
 - a) **Falta de consistencia en la aplicación de los principios de contabilidad.** Si ha habido un cambio en los principios de contabilidad o en su método de aplicación, y si el cambio contable se considera significativo para la presentación, el auditor debiera incluir un párrafo explicativo después de la opinión, que describe el cambio y haga referencia a la nota adjunta (a) de la presentación financiera o (b) de los elementos, cuentas o partidas específicos, que mencione el cambio y sus efectos, de considerarse pertinente el cambio. Los lineamientos para informes en esta situación se proporcionan en la Sección 508 "Informe de los auditores sobre estados financieros".
 - b) **Incertidumbres sobre la continuación como empresa en marcha.** Si el auditor tiene dudas sustanciales con relación a la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha por un período de tiempo razonable, que no exceda de un año a la fecha de los estados financieros, el auditor debiera añadir un párrafo de énfasis

después del párrafo de la opinión, sólo si la duda sustancial del auditor es pertinente para la presentación.

- c) **Otros auditores.** Cuando el auditor decide hacer referencia al informe de otro auditor, como base en parte para su opinión, debiera revelar este hecho en el párrafo de introducción del informe y hacer referencia al informe del otro auditor al expresar su opinión. (Párrafo 12 Sección 508).
- d) **Estados financieros (o elementos, cuentas o partidas específicos) comparativos.** Si el auditor expresa una opinión sobre los estados financieros (o sobre elementos, cuentas o partidas específicos) del período anterior que es diferente a la que expresó previamente sobre esa misma información, el auditor debiera revelar todas las razones significativas por el cambio de opinión en un párrafo separado previo al párrafo de opinión. (Párrafo 75 y 76 Sección 508).

Del mismo modo que en los informes de estados financieros preparados de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, el auditor puede incluir un párrafo explicativo para dar énfasis a un asunto relacionado con los estados financieros (o elementos, cuentas o partidas específicos).

INFORMACION FINANCIERA PRESENTADA EN FORMATOS O CEDULAS QUE REQUIEREN DEL AUDITOR UN INFORME PREESTABLECIDO

- 25. Los formatos o cédulas diseñadas o adoptadas por las entidades reguladoras y otros con los que se tiene que cumplir, generalmente describen la redacción del informe del auditor. Muchos de estos formatos no son aceptables para los auditores independientes porque la redacción sugerida del informe del auditor no cumple con las normas profesionales aplicables. Por ejemplo, el lenguaje del informe puede originar aseveraciones del auditor que no están de acuerdo con la función o responsabilidad del mismo.
- 26. Algunas formas de informes pueden ser aceptables incluyendo las modificaciones apropiadas. Sin embargo, otras pueden ser aceptables sólo con una reestructuración completa. Cuando un formato de informe preestablecido requiere que el auditor haga una aseveración que no puede justificar, éste debiera volver a redactar el formato o sustituirlo por su propio informe. En tales situaciones, lo indicado en el párrafo 5 puede servir de ayuda.

APROBACIÓN DE LA COMISIÓN DE AUDITORÍA

Esta Norma ha sido preparada por la Comisión de Auditoría del Colegio de Contadores de Chile A.G., con la colaboración del Instituto de Auditores A.G., y fue aprobada con el voto unánime de sus miembros.

Los miembros de la Comisión de Auditoría que participaron en la preparación de esta Norma son los siguientes:

Jesús Riveros G.
Presidente

Anthony J. F, Dawes
Jaime Goñi G.
Edgardo Hernández G.
Luis Landa T.

Alvaro Leiva C.
Fernando Poblete V.
Hernán Quililongo C.

Howard P. Keefe Mc D., Director Técnico

APROBACIÓN DEL HONORABLE CONSEJO NACIONAL

La Norma No 48 que establece normas relativas a "Informes Especiales", ha sido aprobada por el Consejo Nacional del Colegio de Contadores de Chile A.G., en sesión ordinaria del 05 de marzo de 2002, de acuerdo a las atribuciones contenidas en la letra h) del Artículo 13° de los Estatutos del Colegio (Art. 13° letra g) de la Ley No 13.011), el que dispone su vigencia a contar de esta aprobación.

LUIS A. ESPINOZA MORAGA
Secretario General

LUIS A. WERNER-WILDNER Q.
Presidente Nacional