



Honorarios por servicios no relacionados con auditoría
externa e independencia del auditor: Datos Chile
2010-2020

**AFE PARA OPTAR AL GRADO DE
MAGÍSTER EN CONTABILIDAD (MC)**

Alumno: Katherine Betsabet García Cartes

Profesora guía: Elizabeth Gutiérrez

Santiago, 07 de noviembre de 2022

Agradecimientos

Agradezco a mi profesora guía y Directora del Magister de Contabilidad Elizabeth Gutierrez, por su apoyo constante y profesionalismo brindado. Por su guía, paciencia y dedicación que demostró en todo el proceso de este trabajo.

También agradezco al grupo familiar que me rodea ya que siempre deseara lo mejor para mí, brindándome su apoyo y preocupación constante.

Resumen Ejecutivo

La independencia del auditor se puede ver amenazada por una serie de factores del entorno, una de ellas podría ser la incompatibilidad de funciones dentro de la revisión de los estados financieros (EEFF). Los honorarios por servicios no relacionados con la auditoría (NAS por sus siglas en inglés) han sido identificados globalmente como un posible indicio de dicha incompatibilidad de roles. Por este motivo es importante identificar y caracterizar si las NAS son un elemento significativo para considerar en nuestro país.

En Chile la auditoría se encuentra normada por la CMF (Comisión para el Mercado Financiero) a través de las leyes N°18405 y N°18406 estableciendo las funciones de los auditores y las cualidades para desempeñar este cargo.

Internacionalmente existen organizaciones encargadas de la emisión de normativa que rigen a los auditores destacando 3. El Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA por sus siglas en inglés) y la Junta de Supervisión Contable de Empresas Públicas (PCAOB por sus siglas en inglés) que se encuentran en Estados Unidos y la organización global corresponde a la Federación Internacional de Contadores (IFAC por sus siglas en inglés). Las 3 organizaciones en la actualidad buscan la convergencia en sus normativas unificando la profesión.

Tanto en Chile como en el exterior se busca normar los procesos de auditoría y al auditor, para que la independencia en la ejecución de la auditoría no se vea afectada. Los factores que se repiten en la literatura son la importancia de los clientes, la prestación de servicios no relacionados con auditoría (y sus NAS asociadas) y la permanencia de los auditores o socios. Estos factores han entregado opiniones muy divididas en la literatura respecto si pudieran o no afectar la independencia del auditor, pero si se concuerda en la literatura que la independencia es la característica fundamental de la profesión.

En Chile las NAS no se encuentran normadas como tal, si bien la Ley 18045 en su artículo N° 242 detalla algunos servicios que las empresas auditoras no pueden realizar de manera simultánea a la auditoría externa, no se encuentra normada la divulgación de estos servicios o valores cancelados por estos conceptos. Mientras que en otros países ante el aumento de estos servicios y escándalos financieros se han visto en la necesidad de emitir una serie regulaciones, además de la obligatoriedad de la divulgación de información, destacando EEUU, Reino Unido y la Unión Europea.

Al no tener normas de divulgación actualmente en Chile, caracterizar las NAS en Chile es bastante complejo por motivos de la falta de información, el oficio circular 1368 del 12 de abril de 1993 (CMF,1993) derogada por el oficio 422 del 6 de abril de 2017, fue nuestro principal sustento para

realizar un análisis descriptivo y caracterizar las NAS. La circular extraída de la página web de la Bolsa de Santiago nos entregó un total de 63 empresas que informaron esta circular entre los años 2010 y 2020 recopilando solo 134 circulares.

INDICE

Capítulo I	10
Descripción del Problema	10
Objetivo general:	12
Objetivos específicos:	12
Justificación:	12
Alcance y limitaciones	13
Metodología a utilizar:	13
Capítulo II	14
Marco normativo para los auditores en Chile	14
Normativa Comisión de Mercado Financiero	14
Normas de Auditoría Externa	31
AICPA	31
PCAOB	39
IFAC	44
Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Chile	48
Capítulo III	56
Literatura académica	56
Importancia del cliente	56
Servicios no relacionados con auditoria (NAS por sus siglas en ingles)	57
Permanencia de los auditores y socios	57
Capítulo IV	60
Regulación de los Servicios distintos de auditoria en Estados Unidos, Reino Unido, Unión Europea.	60
Reino Unido:	60
Estados Unidos:	62
Unión Europea	64
Otros países	67
Capítulo V	69
Descripción del Mercado Chileno de Auditoras	69
Capítulo VI:	73

Análisis y resultados	73
Conclusiones	97
Anexos	100
Anexo 1: Tabla 2 completa	100
Anexo 2: Lista de SAS antes del proyecto Claridad	110
Anexo 3: Comparativo de normas entre PCAOB, AICPA Y IFAC	114
Anexo 5: Listado de Empresas de Auditoría Externa	124
Anexo 6: Ranking De Firmas De Auditoría Y Consultoría 2021	127
Anexo 7 : Empresas que prestan servicios por NAS	128
Referencia	129

INDICE DE ILUSTRACIONES

TABLAS

Tabla 1. Comparación reglamento sociedades anónimas	17
Tabla 1. Comparación reglamento sociedades anónimas (continuación)	18
Tabla 1. Comparación reglamento sociedades anónimas (continuación)	19
Tabla 1. Comparación reglamento sociedades anónimas (continuación)	20
Tabla 1. Comparación reglamento sociedades anónimas (continuación)	21
Tabla 1. Comparación reglamento sociedades anónimas (continuación)	22
Tabla 2: Declaraciones sobre Normas de Auditoria (SAS) Clarificadas	33
Tabla 3: AS vigentes	40
Tabla 4: Listado de NIAs vigentes	45
Tabla 5: Listado de NAGAs Vigentes en Chile	50
Tabla 6: Combinaciones de la independencia	58
Tabla 7: Firmas de auditoría de las empresas del IPSA	71
Tabla 8: Firmas de auditoría de las empresas del IGPA	72
Tabla 9: Numero de Circular 1368 disponibles por año	74
Tabla 10: Empresas por rubro económico	74
Tabla 11: Tipos de servicios y descripción de las clasificaciones	75
Tabla 12: Distribución de Honorarios	77
Panel A: Número de circulares de acuerdo con la prestación de NAS	77
Panel B: Valor agregado de honorario de acuerdo con la prestación de NAS	78
Tabla 13: Caracterización NAS declaradas en Circular N° 1368	80
Panel A: NAS por número de servicios	80
Panel B: Valor agregado honorarios por NAS	81
Tabla 14: Asociación tarifas NAS	83
Tabla 15: Comportamiento de NAS en periodos continuos	85
Tabla 16: Servicios por NAS según prestador de servicios por auditoría externa.	87
Panel A: Valor agregado	87
Panel B: Valor promedio por circular y número de auditores	87
Tabla 17: Asociación de Empresas con NAS y sin NAS con tipo de opinión	90
Panel A: Asociación de empresas con NAS y tipo de opinión	90
Panel B: Asociación para empresas sin NAS y tipo de opinión	90
Tabla 18: Magnitud de las NAS por rubro económico	92

Panel A: Suma de NAS por rubro económicos	92
Panel B: Numero de circulares que informaron NAS por rubro económicos	93
Panel C: Promedio de Saldos y circulares que informaron NAS por rubro económicos	94
Tabla 19: Empresas auditoras que prestan servicios por NAS	96

GRÁFICOS

Gráfico 1: Asociación tarifas NAS

83

Capítulo I

Descripción del Problema:

Históricamente la independencia del auditor es muy difícil de evaluar y resulta aún más difícil detectar que características del entorno pueden perjudicarla. Sin embargo, una de las amenazas identificada por entes reguladores en diferentes jurisdicciones es la prestación de servicios distintos de auditoría por parte de las empresas auditoras (NAS por sus siglas en inglés)¹. Por ejemplo, en el caso Enron², en el cual la empresa colapsó a pesar de presentar informes limpios de parte de sus auditores, la firma auditora recibía altos pagos por concepto de NAS. Esto último llevó a pensar que la independencia del auditor se pudo ver altamente comprometida.

En general, los reguladores consideran que los honorarios por NAS podrían afectar la calidad de la auditoría, además que se ha detectado un aumento significativo en el tiempo de los ingresos para las empresas auditoras por este concepto. Es así que varios reguladores extranjeros han emitido normativa con respecto tanto de divulgación y restricciones a los NAS que pueden ser prestados por las firmas auditoras. En Estados Unidos desde 2002 tras la ley SOX se debe presentar el desglose de los honorarios pagados al auditor en los estados financieros, asimismo en el Reino Unido desde el 1991 existe el mismo requerimiento. Dentro de los países que han tomado medidas para regular los servicios distintos de auditoría destacan Estados Unidos, Reino Unido y los países que pertenecen a la Unión Europea los cuales emitieron restricciones en estos servicios elaborando listas de servicios prohibidos y servicios permitidos según el país. Además, estas medidas contemplan que el Comité de Auditoría la facultad pueda resolver si otros servicios no detallados en esas listas afectarían la independencia del auditor y por lo tanto podrían ser rechazados a nivel de la compañía.

Actualmente en Chile no se ha emitido regulación específica por los servicios distintos de auditoría, si bien en el Oficio Circular 1368 (CMF, 1993) las empresas debían informar los honorarios relacionados a auditoría indicando su origen, ya que sea por auditoría externa u otros servicios, este oficio fue

¹ NAS: Non-Audit Services

² Enron fue una empresa de renombre internacional, la cual en el año 2000 fue nombrada en la lista de 100 mejores empleadores y en el mismo año alcanzó su cenit con el valor de sus acciones. En el año 2001 su reputación se vio afectada tras prácticas contable fraudulentas, sobornos y tráfico de influencias. Presentando la quiebra en el mismo año y convirtiéndose en un sinónimo de fraude empresarial. Andersen la empresa auditora de Enron siempre emitió informes limpios, pero detrás de estos servicios se encontraron irregularidades respecto a la independencia, principalmente por emitir una gran cantidad de servicios distintos de auditoría los cuales involucraban auditoría internas, personal asignado permanentemente y otros servicios no compatibles con la auditoría externa.

derogado por la NCG 422 (CMF, 2017), por lo que en la actualidad no hay normativa que requiera información sobre los honorarios cancelados a los auditores externos. No obstante, lo anterior, las sociedades pueden incluir información sobre "Remuneración del auditor" en el Rol 880000 de los estados financieros en XBRL. Por lo tanto, la entidad fiscalizada no está obligadas a entregar dicha información y la pueden revelar voluntariamente respecto a tipo de servicios recibidos y honorarios pagados a la empresa auditora.

En el caso de la literatura académica mundial, hay diferentes puntos de vista en cuanto a si la prestación de NAS podría afectar o no la independencia del auditor. Algunos investigadores señalan que la independencia real del auditor es difícil de medir y sus estudios se han basado en percepciones (Titard 1971; Hartley y Ross 1972; Lavin 1976; Shockley 1981), otros por su parte señalan que las NAS representan un aumento de vínculo económico en la relación auditor-cliente (DeAngelo, 1981; DeFond, Raghunandan y Subramanyam,2002) y pueden generar efectos negativos en la calidad de la auditoría (Che et al., 2018; DeAngelo, 1981; Kowaleski et al., 2018) que afecten la independencia. De todas formas, la evidencia empírica encontrada en las investigaciones es inconclusa. Algunos indican que la independencia del auditor se ve afectada y por consecuencia la calidad de la auditoría (Larcker and Richardson; 2004, Kinney, Palmrose y Scholz, 2004; Knechel y Li, 2006; Beardsley, Imdieke y Omer, 2020). Sin embargo, otros investigadores han dicho que la prestación de NAS no es una amenaza a la independencia del auditor ya que existen otros mecanismos por sobre el vínculo económico que asegurarían la independencia tales como los costos de reputación y de litigio (Craswell, 1999; Defond ,Raghunandan y Subramanyam, 2002; Zhang,Hay y Holm,2016).

En Chile, no se ha hecho un diagnóstico de la magnitud de los honorarios pagados los servicios distintos de auditoría para las empresas listadas en bolsa. Ya que como se mencionó anteriormente no hay una regulación que obligue a las empresas a divulgar dicha información en los estados financieros por lo que hacer un análisis requiere recolección de datos de fuentes indirectas.

Objetivo general:

El objetivo general de este trabajo es caracterizar los honorarios por servicios distintos de auditoría en empresas chilenas listadas en bolsa en el periodo 2010-2020.

Objetivos específicos:

Para cumplir con el objetivo general planteado anteriormente se establecen los siguientes objetivos específicos:

1. Identificar qué tipo de NAS son más solicitadas en el Mercado Chileno
2. Identificar asociaciones de los honorarios de servicio de auditoría respecto a las NAS
3. Determinar si a mayor permanencia como auditora aumentan las NAS
4. Identificar si en los casos donde hay más de una firma auditora prestando servicio, si los auditores que realizan las auditorías a los EEFF reciben la mayor proporción de NAS
5. Identificar si la prestación de NAS está asociada a EEFF sin opiniones con salvedad
6. Medir la magnitud de los NAS por rubro económico
7. Identificar que empresas auditoras prestan más servicios por NAS

Justificación:

Hay evidencia limitada sobre la prestación de servicios distintos de auditoría y sus respectivos honorarios en Chile. Tampoco se conoce la tendencia de esos servicios ni la importancia relativa de estos ingresos representan una porción significativa para las auditoras chilenas, o si estos servicios (NAS) presentan alguna asociación con la opinión recibida por las empresas. Por lo tanto, es primordial realizar un primer diagnóstico con datos obtenidos de fuentes públicas.

Además, contar con una comparación de la regulación de las NAS en Chile con el exterior es relevante para el regulador nacional. Ya que la tendencia mundial es a limitar las NAS y hacer más transparente la información a los usuarios de la información financiera. Entonces, es necesario el diagnóstico inicial en Chile y para entender si surgen las mismas preocupaciones que han detectado los reguladores de otros países.

Alcance y limitaciones

El estudio fue aplicado a las empresas chilenas sociedades abiertas obligadas por el regular mediante el oficio circular N°1368 de fecha 12 de abril de 1993 a reportar los honorarios cancelados a auditores externos por servicios de auditoría y otros servicios desde el año 2010 al 2020. Este oficio se encuentra derogado mediante NCG 422, y en la actualidad no hay normativa que requiera información sobre los honorarios cancelados a los auditores externos.

La circular extraída de la página web de la bolsa de Santiago nos entregó un total de 63 empresas que informaron esta circular entre los años 2010 y 2020 recopilando 134 circulares emitidas por las empresas reguladas.

Metodología a utilizar:

Se recopilaron los oficios de la Bolsa de Comercio y se tabularon manualmente recogiendo del oficio circular N° 1368, la empresa que informo la circular, los servicios informados, los valores asociados a los servicios y que empresa auditora presto estos servicios. Además, se le asocio un rubro a cada empresa y se extrajo de los EEFF informados en la CMF las opiniones de los Dictámenes de cada año que se informaron las circulares por empresa.

Luego se realizó un análisis descriptivo considerando los objetivos específicos indicados anteriormente.

La estructura del presente trabajo sigue con el Capítulo II, que presenta el marco normativo tanto local como internacional para los auditores. Luego, el Capítulo III se indica como aborda la literatura académica mundial la importancia de la independencia del auditor y los factores que podrían afectar al juicio del auditor. Continuando el Capítulo IV describe la regulación de las NAS y divulgación en Estados Unidos, Reunión Unido y la Unión Europea. En el Capítulo V el cual describe en Mercado Chileno de Auditoras destacando las Big Four.³ Para finalizar con conclusiones en el Capítulo VI se recopiló la información entregada por el oficio circular n°1368 del 12 de abril de 1993 y realizó un análisis descriptivo y caracterizando las NAS.

³ Las auditoras Big Four corresponden a Deloitte, Ernst & Young (EY), Pricewaterhouse Cooper (PWC) y KPMG

Capítulo II

Marco normativo para los auditores en Chile

Normativa Comisión de Mercado Financiero

Actualmente en Chile la auditoría externa se encuentra normada por la Comisión para el Mercado Financiero (CMF) a través de las leyes emitidas para las Sociedades Anónimas. La ley N° 18045 de Mercado de Valores (CMF, 1981a) y la ley N° 18046 de Sociedades Anónimas (CMF, 1981b) son las principales normativas que establecen las funciones de las empresas auditoras.

La Ley N° 18405 (CMF, 1981a) establece en el artículo N° 239 que las empresas de auditoría externa cumplen las siguientes funciones:

a) Examinan selectivamente los montos, respaldos y antecedentes que conforman la contabilidad y los estados financieros.

b) Evalúan los principios de contabilidad utilizados y la consistencia de su aplicación con los estándares relevantes, así como las estimaciones significativas hechas por la administración.

c) Emiten sus conclusiones respecto de la presentación general de la contabilidad y los estados financieros, indicando con un razonable grado de seguridad, si ellos están exentos de errores significativos y cumplen con los estándares relevantes en forma cabal, consistente y confiable.

Esta misma ley establece que los auditores externos deben ser nombrados anualmente por la junta ordinaria de la sociedad para las revisiones anuales de los estados financieros y que deben pertenecer al Registro de Auditores Externo de la CMF. Además, la normativa establece que los auditores podrán prestar otros servicios distintos a la auditoría externa solo si estos servicios no afecten su independencia.

En este sentido, la Ley N° 18405 (CMF, 1981a) indica en el artículo N° 242 los servicios que las auditoras no pueden realizar de manera simultánea a la organización a la cual le estén realizando una auditoría externa. Estos servicios incluyen, auditoría interna, servicios contables, asesorías relacionadas con la emisión de instrumentos de patrimonio y deuda, asesorías de recursos humanos y representación judicial. Además, en los artículos N°243 y N° 244 de la misma ley (CMF, 1981a), se indica dos presunciones de carencia de independencia.

El artículo N°243 describe las circunstancias cuando el auditor externo como persona individual no posee la independencia. En particular, se considera que el auditor carece de independencia si tiene un vínculo laboral o de negocio con la entidad auditada o si ha tenido un vínculo en los últimos 12 meses (vínculo distintito a la ejecución de la auditoría externa), si participa en la propiedad de la entidad auditada, si tiene un vínculo laboral con el intermediario de valores que posea un contrato vigente de colocación títulos de la entidad auditada y si el auditor es el socio que ha estado encargado de la auditoría en los últimos 5 años.

El artículo N° 244 detalla las circunstancias cuando la empresa auditora pierde la independencia con respecto a la entidad auditada. Específicamente, se entiende que la firma auditora no es independiente si posee una significativa relación contractual (distinta a los servicios de auditoría) o crediticias con la entidad auditada o empresas relacionadas a esta, posee valores emitidos por las mismas o si presta o ha prestado los servicios del artículo 242 (CMF, 1981a) de manera simultánea a la auditoría externa.

En ambos casos la falta de independencia se debe informar al Directorio o al órgano de administración de la entidad auditada indicando que no podrán prestar o continuar prestando sus servicios de auditoría externa a menos que el auditor que posee la carencia de independencia sea separado del equipo de trabajo, además de aplicar las medidas correctivas necesarias para que la independencia y juicio sea restablecido, en el caso de la empresa de auditoría esta deberá subsanar las faltas del artículo 244 (CMF, 1981a) anteriormente indicadas dentro de los 30 días posteriores entregada la información al Directorio, con esto podrá seguir prestando los servicios contratados.

La independencia del auditor debe ser establecida al comienzo de la contratación de los servicios. Asimismo, se entiende que el auditor conoce su rol dentro de la revisión y emisión de estados financieros. Específicamente, el auditor es el encargado de examinar y comunicar su opinión profesional e independiente sobre los estados financieros conforme a las Normas de Auditoría de General Aceptación (NAGAS)⁴ y las instrucciones que imparta la CMF (Artículo 246, CMF 1981a). Dicha opinión se fundamenta en la revisión de información relevante que proporciona la entidad que está siendo auditada.⁵

⁴ El Artículo 248 de la Ley 18045 (CMF, 1981a) indica que toda opinión, certificación, informe o dictamen de la empresa de auditoría externa deberá fundarse en técnicas y procedimientos de auditoría que otorguen un grado razonable de confiabilidad, proporcionen elementos de juicio suficientes y su contenido sea veraz, completo y objetivo.

⁵ En caso de que la información puesta a su disposición sea confidencial o sujeta a reserva, la empresa de auditoría externa deberá mantenerla en secreto y será responsable de la revelación o utilización impropia que sus dependientes hagan respecto de ella (Artículo 247, CMF 1981ª).

Además, el auditor externo tiene un rol dentro de la evaluación del control interno, al establecer las bases de confianza en el sistema, con el fin de determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas de auditoría que se aplicaran en la revisión de los estados financieros. En la Circular N°980 (CMF, 1990) la cual imparte instrucciones respecto al informe de control interno, la CMF dispone que el auditor debe informar las deficiencias detectadas en la revisión a los directores de las sociedades dejando una constancia en los papeles de trabajo.

Es importante destacar que el auditor tiene una responsabilidad legal sobre los informes que emite. Por lo tanto, si el auditor emite un informe falso, la CMF es la encargada de sancionar ya que las empresas auditoras en Chile son sometidas a la fiscalización de la CMF en lo referido a los servicios de auditoría externa. Esto último es indicado en el artículo 92 del Decreto 702 (CMF, 2011) y en la normativa predecesora en el artículo 60 del Decreto supremo N° 587 (CMF 1982).⁶ Tanto la Ley 18.045 (CMF, 1981a) de en el Mercado de Valores y la Ley 18.046 (CMF, 1981b) sobre Sociedades Anónimas establecen las sanciones para el auditor en caso de la emisión de informes falsos.⁷

La ley 18.045 indican que las firmas auditoras deberán pertenecer al Registro de Auditores Externo de la CMF. Debiéndose inscribir tanto las firmas de auditoría externa como los administradores de estas empresas, sus socios, las personas a quienes la firma encomiende la dirección de una determinada auditoría y los profesionales que suscriban los informes respectivos. En este sentido las empresas auditoras externas deben cumplir los requisitos y las normas que se establecen en el reglamento de sociedades anónima. El reglamento vigente es el Decreto Supremo 702 (CMF, 2011) y el reglamento anterior era el Decreto Supremo 587 (CMF, 1982).

A continuación, la Tabla 1 presenta un cuadro comparativo de estos dos reglamentos para entender la evolución de la normativa que rige a los auditores externos:

⁶ La CMF tiene las facultades de cancelar la inscripción en el registro de auditores externos quedando sin facultades de realizar auditorías externas a Sociedades reguladas por la Comisión de Mercados de Valores.

⁷ La Ley 18.045 (CMF, 1981a) indica que los auditores que emitan dictámenes falsos respecto a los estados financieros podrán sufrir las penas de presidio menor en su grado medio a presidio mayor en su grado mínimo (artículo 59, CMF;1981a); mientras que la Ley 18.046(CMF;1981b), presenta en su artículo 134 que respecto a los informes falsos o dolosos que emitan los auditores externo y que incite errores a los accionistas o a los terceros que controlen la sociedad, se traducirá a una pena de presidio o relegación menores en sus grados medios a máximo y multa a beneficio fiscal por valor de hasta una suma equivalente a 4.000 unidades de fomento para estos auditores .

Tabla 1. Comparación reglamento sociedades anónimas

Decreto Supremo 587	Decreto Supremo 702
<p><i>Artículo 48: Podrán hacer auditoría externa los contadores auditores, los ingenieros comerciales y, en general, cualquier otra persona que de conformidad a la ley esté facultada para emitir informes de auditoría de estados contables financieros y que acrediten ejercicio profesional de a lo menos tres años. También podrán hacer auditoría externa los contadores con a lo menos cinco años de ejercicio profesional. Los auditores externos deberán ser libres administradores de sus bienes y no haber sido condenados por delitos que merezcan pena aflictiva.</i></p>	<p><i>Artículo 94: Los estatutos de las sociedades anónimas podrán establecer requisitos adicionales de idoneidad técnica o profesional que deberán cumplir las personas naturales para ejercer las labores de inspección de cuentas o auditoría externa para la sociedad.</i></p> <p><i>Artículo 95: Las personas naturales que se desempeñen como inspectores de cuentas y auditores externos, deberán ser mayores de edad, libres administradores de sus bienes y no haber sido condenados por delitos que merezcan pena aflictiva. Lo anterior es sin perjuicio de los requisitos adicionales que puedan establecer los estatutos sociales.</i></p>
<p><i>Artículos 49: Tratándose de sociedades de auditoría externa, los administradores de la sociedad, sus socios principales, las personas a quienes la sociedad encomiende la dirección de una determinada auditoría y los que firmen los informes correspondientes, deberán reunir los requisitos y estar sujetos a las obligaciones que se exigen en el presente Reglamento para los auditores externos. En las sociedades de auditoría externa el capital de la sociedad deberá pertenecer a lo menos en un 50% a los socios principales o a personas facultadas para desempeñar funciones de auditoría externa conforme al artículo precedente. Se entenderá por socios principales aquellos que individualmente sean dueños de a lo menos el 10% de los derechos sociales</i></p>	<p><i>Artículo 96: Tratándose de una persona jurídica, las personas a quien dicha entidad encomiende el cumplimiento de las funciones de inspector de cuentas o de auditor externo que le haya mandatado la sociedad anónima, deberán reunir los requisitos y estar sujetos a las obligaciones que se exigen en el presente reglamento para las personas naturales que se desempeñen como inspectores de cuentas y auditores externos. Dichas personas deberán inscribirse en conjunto con la sociedad en el Registro a que se refiere este párrafo 2.</i></p>

Tabla 1. Comparación reglamento sociedades anónimas (continuación)

<p>Artículo 50: Los auditores externos de las sociedades anónimas abiertas, sean éstos personas naturales o jurídicas deberán estar inscritos en el Registro de Auditores que lleva la Superintendencia. En el mismo Registro, además, deberán estar inscritas las personas a que se refiere el inciso primero del artículo anterior.</p>	<p>Artículo 92: La Superintendencia mantendrá un Registro de Inspectores de Cuentas y Auditores Externos al cual se podrán incorporar las personas que cumplan con los requisitos que se establecen en este párrafo 2. Asimismo, en base a las inhabilidades y causales que se establecen más adelante, la Superintendencia podrá excluir o rechazar su inscripción de dicho Registro. Los inspectores de cuentas y auditores externos que formen parte del referido Registro no estarán sometidos a fiscalización alguna por parte de la Superintendencia, salvo en lo que respecta a lo señalado en el inciso anterior.</p>
<p>Artículo 51: Los auditores externos deben ser independientes de las sociedades auditadas, no pudiendo, en consecuencia, poseer directamente o a través de otras personas naturales o jurídicas más del 3% de su capital suscrito. Los ingresos mensuales de los auditores externos que provengan de un mismo cliente, sea directamente o a través de personas naturales o jurídicas, no podrán exceder al 15% de su ingreso mensual total.</p>	<p>Artículo 97. No podrán ser inspectores de cuentas ni auditores externos los directores o liquidadores de la sociedad, los gerentes y demás trabajadores de ésta. Asimismo, tanto las personas jurídicas como las, personas naturales que presten tales servicios deberán ser independientes de las sociedades anónimas que contraten sus servicios, no pudiendo, en consecuencia, poseer directamente o a través de otras personas naturales o jurídicas más del 3% de su capital suscrito.</p>
<p>Artículo 52: Los auditores externos que deben designar anualmente las sociedades anónimas abiertas serán elegidos de entre los inscritos en el Registro que para este efecto debe llevar la Superintendencia.</p> <p>La Superintendencia establecerá las normas de funcionamiento de este Registro, plazos para inscribirse, y la documentación o información que deban proporcionar los auditores que se inscriban en él.</p>	<p>Artículo 91: La contabilidad, inventario, balance y demás estados financieros de las sociedades anónimas cerradas sujetas a fiscalización de la Superintendencia, de las sociedades anónimas abiertas y especiales deberán ser fiscalizados y examinados por una empresa de auditoría externa regida por el Título XXVIII de la ley N° 18.045, designada anualmente por la junta ordinaria de accionistas.</p>

Tabla 1. Comparación reglamento sociedades anónimas (continuación)

<p><i>Artículo 53: La Superintendencia aceptará, suspenderá o cancelará las inscripciones de auditores externos, habida consideración a la idoneidad y cumplimiento de sus labores. En los casos de suspensión o cancelación de las inscripciones, la Superintendencia dictará una resolución fundada, previa audiencia del afectado. Los auditores cuya inscripción hubiere sido cancelada podrán solicitar su reinscripción después de transcurridos dos años a contar de dicha cancelación</i></p>	<p><i>Artículo 98: Para efectos de la incorporación al Registro de inspectores de Cuentas y Auditores Externos, las personas naturales o jurídicas deberán acreditar a satisfacción de la Superintendencia, conforme a la normativa que ésta imparta, que cumplen los requisitos establecidos en los artículos 95 y 96 de este reglamento. La Superintendencia podrá rechazar o excluir del mencionado Registro a las personas que no cumplan con los requisitos exigidos para su inscripción. Las personas cuya inscripción hubiere sido excluida podrán solicitar su reinscripción después de transcurridos dos años a contar de su cancelación.</i></p>
<p><i>Artículo 54: Los auditores externos están facultados para examinar todos los libros, registros, documentos y antecedentes de la sociedad, incluso los de sus filiales, debiendo éstas y aquéllas otorgarles todas las facilidades necesarias para el desempeño de su labor.</i></p>	<p><i>Artículo 93: Los inspectores de cuentas y auditores externos tendrán aquellas facultades y funciones que les otorguen los estatutos de las sociedades que los requieran para los sistemas de fiscalización mencionados en el artículo anterior; debiendo al menos contar con facultades para examinar la contabilidad, inventario, balance y otros estados financieros de la sociedad. Además, podrán disponer de las facultades necesarias para revisar las operaciones sociales y el fiel cumplimiento de los deberes legales, reglamentarios y estatutarios por parte de los administradores, que se relacionen con las materias que le fueron encomendadas para supervisar</i></p>

Tabla 1. Comparación reglamento sociedades anónimas (continuación)

<p>Artículo 55: <i>En el cumplimiento de sus funciones el auditor externo debe examinar la contabilidad, inventario, balance y otros estados financieros y expresar su opinión profesional e independiente sobre dichos documentos. Esta función implica entre otras:</i></p> <ol style="list-style-type: none"> <i>1. Examinar con el máximo de diligencia si los diversos tipos de operaciones realizadas por la sociedad están reflejados razonablemente en la contabilidad y estados financieros de ésta.</i> <i>2. Señalar a la dirección de la sociedad las deficiencias que se detecten respecto a la adopción de prácticas contables, al mantenimiento de un sistema administrativo contable efectivo y a la creación y mantención de un sistema de control interno adecuado.</i> <i>3. Velar para que los estados financieros se preparen de acuerdo a los principios y normas contables generalmente aceptados y a las instrucciones dictadas por la Superintendencia en su caso.</i> <i>4. Cuidar por revelar la posible existencia de fraudes y otras irregularidades que puedan afectar a la presentación justa de la posición financiera o de los resultados de las operaciones</i> 	<p>Artículo 93: <i>Los inspectores de cuentas y auditores externos tendrán aquellas facultades y funciones que les otorguen los estatutos de las sociedades que los requieran para los sistemas de fiscalización mencionados en el artículo anterior; debiendo al menos contar con facultades para examinar la contabilidad, inventario, balance y otros estados financieros de la sociedad. Además, podrán disponer de las facultades necesarias para revisar las operaciones sociales y el fiel cumplimiento de los deberes legales, reglamentarios y estatutarios por parte de los administradores, que se relacionen con las materias que le fueron encomendadas para supervisar</i></p>
--	---

Tabla 1. Comparación reglamento sociedades anónimas (continuación)

<p>Artículo 56: <i>A los auditores externos les corresponde especialmente:</i></p> <p><i>1. Emitir sus informes cumpliendo con las normas de auditoría de aceptación general y en el caso de las sociedades anónimas abiertas con las instrucciones o normas que les imparta la Superintendencia.</i></p> <p><i>2. Utilizar técnicas y procedimientos de auditoría que garanticen que el examen que se realice de la contabilidad y estados financieros sea confiable y adecuado y proporcione elementos de juicio válidos y suficientes que sustenten el contenido del dictamen.</i></p> <p><i>3. Mantener durante un período no inferior a cinco años, contado desde la fecha del respectivo dictamen, todos los antecedentes que les sirvieron de base para emitir su opinión. En las sociedades anónimas abiertas estos antecedentes deberán ser proporcionados a la Superintendencia, cuando ésta así lo requiera.</i></p> <p><i>4. Toda opinión, certificación o dictamen, escrito o verbal, debe ser clara y expresado en forma clara, precisa, objetiva y completa</i></p>	<p>Sin información similar en Decreto 702</p>
<p>Artículo 57: <i>Los inspectores de cuentas y los auditores externos entregarán su informe escrito a la sociedad, a lo menos con 15 días de anticipación a la fecha de la celebración de la junta, a fin de que los accionistas puedan, dentro de dicho plazo, imponerse del contenido del informe.</i></p>	<p>Sin información similar en Decreto 702</p>

Tabla 1. Comparación reglamento sociedades anónimas (continuación)

<p><i>Artículo 58: Los cargos de inspectores de cuentas y de auditores externos son indelegables y esencialmente revocables por la junta de accionistas.</i></p>	<p>Sin información similar en Decreto 702</p>
<p><i>Artículo 59: Los inspectores de cuentas y los auditores externos deberán guardar reserva respecto de la información de la sociedad, no difundida oficialmente al público, a que tengan acceso con ocasión del desempeño de sus funciones. Lo dispuesto en el inciso anterior, es sin perjuicio de su obligación de informar a los accionistas sobre el cumplimiento de su cometido y de denunciar a las autoridades judiciales y administrativas competentes, los delitos y las irregularidades o anomalías que a su juicio existieren en la administración o contabilidad de la sociedad</i></p>	<p><i>Artículo 100: Los inspectores de cuentas y los auditores externos deberán denunciar a las autoridades</i></p> <p><i>Judiciales y administrativas competentes, los delitos y las irregularidades o anomalías que a su juicio existieren en La administración o contabilidad de la sociedad.</i></p>

Artículo 60: Los auditores externos y los inspectores de cuentas en las sociedades anónimas abiertas están sujetos a la fiscalización de la Superintendencia, la que podrá impartirle normas respecto al contenido de sus dictámenes y requerirles cualquiera información o antecedente relacionado con el cumplimiento de sus funciones.

Artículo 92: La Superintendencia mantendrá un Registro de Inspectores de Cuentas y **Auditores Externos** al cual se podrán incorporar las personas que cumplan con los requisitos que se establecen en este párrafo 2. Asimismo, en base a las inhabilidades y causales que se establecen más adelante, la Superintendencia podrá excluir o rechazar su inscripción de dicho Registro. **Los inspectores de cuentas y auditores externos que formen parte del referido Registro no estarán sometidos a fiscalización alguna por parte de la Superintendencia, salvo en lo que respecta a lo señalado en el inciso anterior.**

Inciso anterior: **Artículo 91:** La contabilidad, inventario, balance y demás estados financieros de las sociedades anónimas cerradas sujetas a fiscalización de la Superintendencia, de las sociedades anónimas abiertas y especiales deberán ser fiscalizados y examinados por una empresa de auditoría externa regida por el Título XXVIII de la ley N° 18.045, designada anualmente por la junta ordinaria de accionistas.

Fuente: Elaboración propia

En términos generales ambos decretos tienen un alcance similar con distinto grado de detalle, eliminando algunos requisitos específicos y dejando que las sociedades anónimas fijen parámetros de exigencias. Por ejemplo, el artículo 48 del Decreto Supremo 587 (CMF, 1982) especifica que el auditor debe contar con ciertas calificaciones profesionales en base a la carrera de estudios y experiencia laboral, mientras que el artículo 94 del Decreto Supremo 702 (CMF, 2011) no incluye estas características, pero sí agrega que las sociedades podrán incorporar requerimientos específicos con respecto al perfil del auditor externo en los estatutos sociales de la entidad auditada. Otro ejemplo es que el decreto antiguo detalla requisitos específicos de constitución de las sociedades de auditoría externa y sus socios en su artículo 49 (CMF, 1982), pero el nuevo decreto no tiene estas especificaciones. Otra diferencia importante de destacar es que el decreto anterior, en el artículo 51 (CMF, 1982), establecía que los ingresos provenientes de un cliente no puedan superar el 15% de los ingresos mensuales del auditor externo, pero el nuevo decreto no incorpora dicha exigencia. Dicho artículo buscaba asegurar la independencia del auditor con respecto a la entidad auditada en términos

de ingreso. Finalmente, otra diferencia a señalar es que el Decreto Supremo 587 (CMF, 1982) era mucho más preciso en las funciones que el auditor externo debe cumplir (artículo 55, CMF 1982), mientras que el Decreto 702 (CMF, 2011) es más general en la descripción de las funciones.

Cabe destacar que la eliminación del requisito que establecía el artículo 51 (CMF, 1982) con respecto a la importancia de los ingresos que la entidad auditada representa para el auditor externo, implica una normativa más laxa con respecto a la exigencia de independencia, ya que el nuevo decreto eliminó el requisito de que la entidad auditada no sea una fuente de ingresos considerable para el auditor externo. Anteriormente, la CMF para verificar el cumplimiento del artículo 51 (CMF, 1982), había emitido la Circular N°1368 el 12 de abril de 1993 (CMF, 1993), en la cual indicaba que todas las entidades reguladas debían entregar información relativa a los honorarios cancelados a empresas de auditoría separando entre los servicios prestados por auditoría y otros servicios no relacionados directamente a la auditoría.⁸ Esta circular fue derogada por el Oficio 422 del 06 de diciembre de 2017.

Si bien el Decreto 702 no explicita el requerimiento de independencia, la Ley 18045 y la Ley 18046 establecen que el auditor externo debe ser independiente, por lo tanto, la información que era recogida por el Oficio Circular 1368 (CMF, 1993) resultaba relevante para la fiscalización del ente regulador para cumplir con las leyes vigentes. De este modo, se realizó una consulta a la CMF preguntado cómo en la actualidad las sociedades informaban los honorarios por los servicios prestados por los auditores externos, ya sea auditoría externa u otros servicios. La CMF dio la siguiente respuesta:

De acuerdo a su consulta, efectivamente el Oficio Circular N° 1368 se encuentra derogado por la NCG 422, y en la actualidad no hay normativa que requiera información sobre los honorarios cancelados a los auditores externos. No obstante, lo anterior, las sociedades pueden incluir información sobre "Remuneración del auditor" en el Rol 880000 de los estados financieros en XBRL, el que puede ser obtenido para cada entidad en la sección "Información Financiera" al consultar por entidad en el siguiente link <https://www.cmfchile.cl/portal/principal/613/w3-propertyvalue-18591.html>

Atte. Comisión para el Mercado Financiero

19 de abril del 2021

⁸ Esta circular en su anexo solicitaba detallar la entidad fiscalizada, información del auditor externo, identificación de personas relacionadas y por último los honorarios cancelados detallando su naturaleza y si eran propios o relacionados.

Por lo tanto, la entidad fiscalizada no está obligada a entregar dicha información y la pueden revelar voluntariamente respecto a tipo de servicios recibidos y honorarios pagados a la empresa auditora.

Ante la respuesta anterior de la CMF, sería interesante saber si la responsabilidad de revelar información recae ahora sobre las empresas auditoras, por lo que se envió una consulta para saber si las empresas de auditoría tenían alguna responsabilidad de entregar información respecto a nóminas de clientes y sus respectivos ingresos. La CMF respondió lo siguientes:

En relación con su consulta, esta Comisión cumple con informar que las empresas de auditoría externa inscritas en el “Registro de empresas de auditoría externa”, deben ingresar anualmente a esta Comisión, la información continua requerida por la Sección V de la NCG N° 275, la cual considera información de la cartera de clientes, ingresos anuales y otras materias.

Se adjunta link a normativa

https://www.cmfchile.cl/institucional/mercados/ver_archivo.php?archivo=/web/compendio/neg/neg_275_2010.pdf

Atte. Comisión para el Mercado Financiero

19 de mayo de 2021

La Norma de Carácter General N°275 (CMF,2010) indicada en la respuesta por la CMF, establece normas de inscripción y funcionamiento del registro de empresas de auditoría externa (REAE). Esta norma de carácter general fue emitida para que las empresas de auditoría externa (EAE) puedan cumplir con las exigencias de la ley, entregando una mayor seguridad de trabajado realizado y transparencia.

Dentro de las instrucciones importante se encuentra dentro de la estructura propietaria de la empresa auditora, al menos un 50% debe pertenecer a socios facultados para dirigir, conducir y suscribir los informes de auditoría (página 3, CMF 2010). Además, establece un requisito de la existencia y contenido de un reglamento interno de las firmas auditoras (página 4, CMF 2010). Los contenidos mínimos del reglamento interno deben ser:

1) Identificación de las personas a cargo de la elaboración, aprobación y mantención de las normas contenidas en el reglamento interno.

2) Identificación de las personas encargadas de la supervisión del cumplimiento de las normas del reglamento interno.

3) Normas y políticas de procedimientos, control de calidad y análisis de auditoría, que contengan aquellos elementos mínimos que la EAE estima necesario sean cumplidos para realizar adecuadamente el proceso de auditoría, como, por ejemplo:

a) Porcentaje mínimo de horas mensuales que se estiman el o los socios que dirijan, conduzcan y suscriban los informes de auditoría, dedicarán a cada fase del proceso de auditoría de estados financieros;

b) Número mínimo de reuniones por cliente que se estima el o los socios que dirijan, conduzcan y suscriban los informes de auditoría deberán tener con el directorio de la entidad cuyos estados financieros se están auditando, o administradores si ésta no tiene directorio; definiendo las fases del proceso de auditoría en las que se debieran llevar a cabo dichas reuniones;

c) Número mínimo de reuniones de coordinación por cliente que se estima tendrán el o los socios que dirijan, conduzcan y suscriban los informes de auditoría con los equipos de trabajo para la planificación de la auditoría de estados financieros.

4) Normas de confidencialidad, manejo de información privilegiada, de acuerdo a lo establecido en el Título XXI de la Ley 18.045, y de información reservada, especificando claramente la forma en que actuará la EAE ante casos que se presenten con alguno de sus socios o demás personal de la empresa.

5) Normas y políticas sobre tratamiento de las irregularidades, anomalías o delitos que la EAE detecte en el desarrollo de la auditoría y que afecten a la administración o contabilidad de las sociedades auditadas. Estas normas deberán incluir los mecanismos para comunicar esas situaciones a los socios de la empresa de auditoría externa, al directorio de la entidad auditada o sus administradores si ésta no tiene directorio, al Ministerio Público y a la Superintendencia de Valores y Seguros, según lo establezca la misma reglamentación en consideración de la gravedad de la situación detectada.

6) Normas de idoneidad técnica e independencia de juicio de los socios que dirijan, conduzcan y suscriban los informes de auditoría y de todos los miembros del equipo que participen en dichas auditorías. Estas normas deben contener en detalle, al menos, las siguientes materias:

a) Título o grado académico nacional o extranjero requerido según el cargo o función desempeñada, haciendo referencia, en particular, al número mínimo de semestres y de asignaturas de auditoría y contabilidad que al menos deberá haber tenido la carrera respectiva. En caso de que dichas asignaturas no hayan sido impartidas sobre la base de:

i) Normas Internacionales de Información Financiera

ii) Normas de Auditoría de General Aceptación y

iii) Normas Internacionales de Auditoría (ISA, por sus siglas en inglés) emitidas por la Federación Internacional de Contadores, la reglamentación deberá requerir que, además del título o grado académico, tales personas cuenten con estudios avanzados sobre las referidas normas. Para ello, se deberá establecer en dicha reglamentación, la extensión y duración mínima que deberán tener los cursos o programas de estudio que deberán haber cursado las personas para presumir que cuentan con dicho conocimiento.

Sin perjuicio de lo anterior, el título o grado académico nacional o extranjero requerido a los socios que dirijan, conduzcan y suscriban los informes de auditoría, al menos deberá ser equivalente al de contador auditor, ingeniero en información y control de gestión, ingeniero comercial o estudios similares de contabilidad y auditoría, emitidos por universidades o institutos profesionales, ambos reconocidos por el Estado respectivo.

b) Experiencia mínima exigida según el cargo o función desempeñada en el ámbito de auditorías de estados financieros.

Para los socios que dirijan, conduzcan y suscriban los informes de auditoría se deberá contar con una experiencia de a lo menos 5 años en auditorías de estados financieros.

c) Experiencia mínima exigida, según el cargo o función desempeñada, en el ámbito de auditorías de estados financieros a entidades de la misma industria a la que pertenece la entidad en cuya auditoría se está participando, o el procedimiento alternativo que empleará la EAE para suplir la falta de esa experiencia, de manera de no afectar la calidad del proceso de auditoría.

Tratándose de socios que dirijan, conduzcan y suscriban los informes de auditoría a Compañías de Seguros y Reaseguros, se deberá contar con una experiencia de a lo menos 5 años en auditorías a este tipo de entidades.

d) Explicitación de aquellos servicios que la EAE y su personal no están autorizados a realizar; dado que éstos podrían comprometer su independencia de juicio en la prestación de los servicios de auditoría externa, adicionales a aquellos especificados en el artículo 242 de la Ley 18.045.

e) Política de rotación de los equipos de trabajo en las auditorías de estados financieros a una misma entidad, en complemento a lo establecido en la letra f) del artículo 243 de la Ley 18.045.

7) Normas que regulen los procedimientos de control que serán utilizados por la EAE para verificar el cumplimiento de los requerimientos de independencia de juicio e idoneidad técnica, de los socios que dirijan, conduzcan y suscriban los informes de auditoría y de todos los miembros del equipo que participen en ellas. En todo caso, los antecedentes que respalden el cumplimiento de tales requerimientos deberán quedar a disposición de este Servicio.

8) Normas que regulen los programas de formación continua y capacitación profesional para los socios que dirijan, conduzcan y suscriban los informes de auditoría y de todos los miembros del equipo que participen en los procesos de auditoría de estados financieros. Tales normas, al menos deberán considerar el número mínimo de horas de capacitación anual, según el cargo o función desempeñada.

9) Normas que regulen la estructura de cobros de honorarios de la EAE, a efectos de evitar potenciales conflictos de interés que amenacen la independencia de juicio del auditor externo con la compañía auditada.

10) Normas y principios que deben guiar el actuar de todo el personal de la EAE, independiente del vínculo contractual con ella, junto con procedimientos adecuados para capacitar a su personal respecto de tales principios

La EAE deberá mantener a disposición del público una copia actualizada de su Reglamento Interno en la página principal de su sitio en Internet, bajo un vínculo destacado denominado “Reglamento Interno”.

Estos contenidos mínimos que se esperan en el reglamento interno buscan asegurar tanto la calidad del trabajo realizada por los auditores externos como de la independencia de estos con respecto a la entidad auditada.

Además, la norma requiere que la empresa de auditores externo entregué información continua a la CMF con respecto a:

1. Divulgación de hechos de información relevante: información de eventos relevantes que tienen que ver con cambios en la estructura propietaria, cartera de clientes, entre otros.
2. Informes anuales de ingresos y hechos relevantes: Detalle de los ingresos por cliente separando en servicios de auditoría y otros servicios.
3. Información sobre cartera de clientes: Detalle de la cartera de clientes separada en función de sociedades relacionadas, cuando corresponda, y de acuerdo con la importancia relativa del ingreso. Este informe debe detallar los nuevos clientes y los clientes que no renovaron servicio.

Tanto el informe de ingreso como de cartera de clientes deben ser entregados antes del 31 de marzo de cada año y esta información es de uso exclusivo de la CMF por lo que no está disponible al público en general. Además, ambos informes, son obligatorio sólo en aquellos casos que el cliente es una entidad sujeta a fiscalización de la CMF.

En el año 2010 el regulador de las Instituciones financieras, llamado en ese entonces Superintendencia de Banco e Instituciones Financieras emitió la circular N°12 del 23 de septiembre de 2010, con el objetivo de concordar con las normas establecidas en el Título XXVII de la Ley N° 18045 y simplificar algunas instrucciones remplazo las disposiciones de esta Superintendencia sobre el Registro de Auditores Externos y desempeño de los auditores por las siguientes;

- I. AUDITORÍA EXTERNA DE ENTIDADES FISCALIZADAS POR ESTA SUPERINTENDENCIA.
- II. REGISTRO DE AUDITORES EXTERNOS.
 1. Requisitos que deben cumplir las empresas.
 2. Requisitos que deben cumplir las personas para dirigir, conducir y suscribir informes de auditorías.
 3. Inscripción en el Registro.
 4. Información que deben proporcionar a esta Superintendencia las empresas inscritas en el Registro.
 5. Vigencia, renovación, suspensión y cancelación de la inscripción.
- III. NORMAS RELATIVAS A LAS AUDITORÍAS
 1. Requisitos para prestar el servicio a una entidad.
 2. Auditorías de los estados financieros.
 3. Información a la entidad auditada de las deficiencias observadas.
 4. Revisión de las auditorías por parte de esta Superintendencia.
 5. Acceso a información sujeta a secreto bancario o reserva de acuerdo con la Ley General de Bancos
- IV. SANCIONES
- V. TAREAS ESPECIALES ENCOMENDADAS POR ESTA SUPERINTENDENCIA A LOS AUDITORES EXTERNO
- VI. DISPOSICIONES TRANSITORIAS

Si bien las instrucciones emitidas entregan los parámetro y funciones para el auditor externo, en el capítulo V nos indican que los auditores también podrán realizar trabajos especiales, los cuales tendrán un objetivo específico y se deberá informar los resultados directamente al Superintendente correspondiente.

Normas de Auditoría Externa

En el mundo actual existen diferentes organismos dedicados a la emisión de normativa que rigen a los auditores externos. Similar a la normativa de información financiera, los principales emisores son dos organizaciones de Estados Unidos y una organización global.⁹

Por un lado, en Estados Unidos encontramos el Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA por sus siglas en inglés)¹⁰ y Junta de Supervisión Contable de Empresas Públicas (PCAOB por sus siglas en inglés)¹¹. Por otro lado, la organización global corresponde a la Federación Internacional de Contadores (IFAC por sus siglas en inglés)¹².

A continuación, se describen las normas de auditoría externa emitidas por las diversas organizaciones.

AICPA

El AICPA, remonta su historia al año 1887 con el nombre de Asociación Estadounidense para Contadores Públicos. Posteriormente hubo varios cambios de nombre hasta que, en el año 1957, la asociación cambio su nombre al conocido hasta ahora como AICPA. La organización ha representado la profesión contable en Estados Unidos elaborando reglas y el establecimiento de normas, desarrollando estándares de auditorías para entidades no listadas en bolsa.

Dentro del AICPA encontramos el comité responsable de establecer las normas de auditoría, atestiguación y control de calidad. Este comité superior es la Junta de las Normas de Auditoria (ASB por sus siglas en inglés)¹³. El ASB tiene la responsabilidad de desarrollar, actualizar y comunicar las Declaraciones sobre Normas de Auditoria (SAS por sus siglas en inglés)¹⁴. Las SAS proporcionan orientación a los auditores externos sobre las normas de auditoría generalmente aceptadas (NAGAS) con respecto a la auditoria de empresas privadas en Estados Unidos.

El ASB actualizó la redacción de la normativa, principalmente para que estas sean más fáciles de entender y comprender teniendo como resultado una mejor aplicación. Las normas que fueron actualizadas se emitieron en el año 2011 para que fueran aplicados a partir del año 2012. A medida que la ASB redactó las normas también inició un proceso de convergencia con las Normas Internacionales

⁹ Situación similar a la existencia del (FASB) en Estados Unidos y el (IASB) que es un organismo global.

¹⁰ American Institute Certified Public Accountants

¹¹ Public Company Accounting Oversight Board

¹² International Federation of Accountants

¹³ Auditing Standard Board

¹⁴ Statements of Auditing Standards

de Auditoría (NIA), emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB por sus siglas en inglés).

Todo el proceso de actualización fue desarrollado bajo el proyecto llamado “Claridad” que comenzó el año 2004. Como parte del proyecto se volvieron a redactar todas las Secciones de Auditoría (AU) en la Codificación de SAS (contenidas en las normas profesionales del AICPA). En el proyecto, se estableció el identificador “AU-C” para evitar confusiones con las AU existentes ya que se recodificaron los números de sección AU designados por las SAS N° 1 a la N°121. La SAS N° 122 contiene el prefacio a la codificación de las SAS, los principios subyacentes a una auditoría realizada en conformidad con las NAGAS y 39 SAS aclaradas adicionales. La SAS N°122 recodifica y reemplaza todas las SAS anteriores excepto por las SAS N°51, N°59, N° 65, N°87, N° 117, N°118, N°119 y N°120 (FRC, 2014). Ver Anexo 2 con el detalle de las SAS que estaban vigentes antes del proyecto Claridad.

La Tabla 2 muestra un extracto del listado de las SAS clarificadas que muestra la página web del AICPA.

Para ver el listado completo ver Anexo 1.

Tabla 2: Declaraciones sobre Normas de Auditoría (SAS) Clarificadas

Estándar original No	Título y sinopsis	Sección en Normas Profesionales	Interpretaciones (si aplica)
SAS No. 122	Objetivos generales del auditor independiente y realización de una auditoría de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas	AU-C seg. 200	
	Términos del encargo	AU-C seg. 210	
	Control de calidad para un trabajo realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas	AU-C seg. 220	
	Documentación de auditoría	AU-C seg. 230	AU-C seg. 230
	Consideración del fraude en una auditoría de estados financieros	AU-C seg. 240	
	Consideración de leyes y regulaciones en una auditoría de estados financieros.	AU-C seg. 250	
	Comunicación.	AU-C seg. 260	
	Comunicación de asuntos relacionados con el control interno identificados en una auditoría	AU-C seg. 265	AU-C seg. 9265
	Planificación de una auditoría	AU-C seg. 300	
	Comprensión de la entidad y su entorno y evaluación de los riesgos de incorrección material	AU-C seg. 315	
	Materialidad en la planificación y realización de una auditoría.	AU-C seg. 320	

	Realización de procedimientos de auditoría en respuesta a riesgos evaluados y evaluación de la evidencia de auditoría obtenida	AU-C seg. 330	
	Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios	AU-C seg. 402	
	Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la auditoría	AU-C seg. 450	
	Evidencia de auditoría	AU-C seg. 500	AU-C seg. 9500
	Evidencia de auditoría — Consideraciones específicas para elementos seleccionados	AU-C seg. 501	
	Confirmaciones externas	AU-C seg. 505	
	Saldos iniciales: encargos de auditoría iniciales, incluidos los encargos de reauditar	AU-C seg. 510	
	Procedimientos analíticos	AU-C seg. 520	
	Muestreo de auditoría	AU-C seg. 530	
	Auditoría de estimaciones contables, incluidas las estimaciones contables del valor razonable y revelaciones relacionadas	AU-C seg. 540	
	Partes relacionadas	AU-C seg. 550	
	Acontecimientos posteriores y hechos descubiertos posteriormente.	AU-C seg. 560	
	Manifestaciones escritas	AU-C seg. 580	
	Consideración de procedimientos omitidos después de la fecha de publicación del informe	AU-C seg. 585	
	Consideraciones especiales: auditorías de los estados financieros del grupo (incluido el trabajo de los auditores de componentes).	AU-C seg. 600	AU-C seg. 9600
	Uso del trabajo de un especialista del auditor	AU-C seg. 620	AU-C seg. 620

	Formarse una opinión e informar sobre los estados financieros	AU-C seg. 700	AU-C seg. 9700
	Modificaciones a la Opinión en el Informe del Auditor Independiente	AU-C seg. 705	
	Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe del auditor independiente.	AU-C seg. 706	
	Coherencia de los estados financieros.	AU-C seg. 708	
	Otra información en documentos que contienen estados financieros auditados	AU-C seg. 720	
	Información complementaria en relación con los estados financieros en su conjunto	AU-C seg. 725	AU-C seg. 725
	Información complementaria requerida	AU-C seg. 730	
	Consideraciones especiales: auditorías de estados financieros preparados de acuerdo con marcos para propósitos especiales	AU-C seg. 800	
	Consideraciones especiales: auditorías de estados financieros individuales y elementos, cuentas o partidas específicas de un estado financiero	AU-C seg. 805	AU-C seg. 9805
	Información sobre el cumplimiento de aspectos de acuerdos contractuales o requisitos reglamentarios en relación con estados financieros auditados	AU-C seg. 806	
	Encargos para informar sobre estados financieros resumidos	AU-C seg. 810	
	Informes sobre la aplicación de los requisitos de un marco de información financiera aplicable	AU-C seg. 915	
	Cartas para suscriptores y otras partes solicitantes	AU-C seg. 920	

	Presentaciones ante la Comisión de Bolsa y Valores de EE. UU. En virtud de la Ley de Bolsa y Valores de 1933	AU-C seg. 925	
	Información financiera intermedia	AU-C seg. 930	
	Auditorías de cumplimiento	AU-C seg. 935	
SAS No. 123	Declaración Ómnibus sobre Normas de Auditoría — 2011	AU-C seg.200.03 AU-C seg. 200.15 AU-C seg.200.A17 AU-C seg. 230,19 AU-C seg. 260.12 AU-C seg.260.A27 AU-C sec. 705,16 AU-C seg. 705,19 AU-C seg. 720.10 –.11 AU-C seg. 720.A4 AU-C seg. 915.09 AU-C seg. 915.14 AU-C seg. 935.30 –.31 AU-C seg.935.A41	
SAS No. 124	Estados financieros preparados de acuerdo con un marco de información financiera generalmente aceptado en otro país	AU-C seg. 910	
SAS No. 125	Alerta que restringe el uso de la comunicación escrita del auditor	AU-C seg. 905	

SAS No. 127	Declaración Ómnibus sobre Normas de Auditoría — 2013	AU-C seg. 600.25 AU-C seg. 800	
SAS No. 128	Uso del trabajo de los auditores internos	AU-C seg. 610	
SAS No. 129	Enmienda a la Declaración sobre Normas de Auditoría No. 122 Sección 920, <i>Cartas para suscriptores y ciertas otras partes solicitantes</i>, según enmendada	AU-C seg. 920	
SAS No. 130	Una auditoría de control interno sobre la información financiera que está integrada con una auditoría de estados financieros	AU-C seg. 940	
SAS No. 131	Enmienda a la Declaración sobre Normas de Auditoría No. 122 Sección 700A, Formar una opinión e informar sobre estados financieros Esta sección se dirige al auditor	AU-C seg. 700	AU-C seg. 9700
SAS No. 132	La consideración del auditor de la capacidad de una entidad para continuar como empresa en funcionamiento	AU-C seg. 570 AU-C seg. 800 AU-C seg. 930	
SAS No. 133	Participación del auditor con documentos de oferta exenta	AU-C seg. 560 AU-C seg. 925 AU-C seg. 945	
SAS No. 134	Informes de auditoría y enmiendas, incluidas las enmiendas que abordan las revelaciones en la auditoría de estados financieros	AU-C seg. 700 AU-C seg. 701 AU-C seg. 705 AU-C seg. 706	AU-C seg. 9700
SAS No. 135	Declaración Ómnibus sobre Normas de Auditoría - 2019	AU-C seg. 210 AU-C seg. 240 AU-C seg. 260 AU-C seg. 265 AU-C seg. 315 AU-C seg. 330 AU-C seg. 510 AU-C seg. 550	AU-C seg. 9265

		AU-C seg. 560 AU-C seg. 600 AU-C seg. 930 AU-C seg. 940	
SAS No. 136	Formulación de una opinión y presentación de informes sobre los estados financieros de los planes de beneficios para empleados sujetos a ERISA	AU-C seg. 703	
SAS No. 137	Responsabilidades del auditor en relación con otra información incluida en los informes anuales.	AU-C seg. 720	
SAS No. 138	Modificaciones a la descripción del concepto de materialidad.	AU-C seg. 200	AU-C seg. 200
SAS No. 139	Enmiendas a las Secciones 800, 805 y 810 de AU-C para incorporar cambios en el informe del auditor de SAS No. 134	AU-C seg. 800 AU-C seg. 805 AU-C seg. 810	AU-C seg. 9805
SAS No. 140	Enmiendas a las Secciones 725, 730, 930, 935 y 940 de la AU-C para incorporar cambios en el informe del auditor de las SAS núms. 134 y 137	AU-C seg. 703 AU-C seg. 706 AU-C seg. 725 AU-C seg. 730 AU-C seg. 910 AU-C seg. 920 AU-C seg. 930 AU-C seg. 935 AU-C seg. 940	AU-C seg. 9725
SAS No. 141	Enmienda a las fechas de vigencia de SAS Nos. 134-140		

Fuente: Extracto de la información reportada en el AICPA

<https://www.aicpa.org/research/standards/auditattest/clarifiedsas.html>

Cabe mencionar que en el año 2004 el IFAC emitió un proyecto similar aclarando las NIA. Como se mencionó anteriormente en el desarrollo del proyecto clarity el ASB realizó a la convergencia con las NIAs emitidas por el IAASB. Sin embargo, el año 2012 se exceptuó la convergencia de la SAS N° 126 con la NIA 570. La SAS N°126 reemplazo la SAS N° 59. Posteriormente el AICPA emitió en el año 2017 la SAS N° 132 que reemplazo la SAS N° 126 y que si convergía con la NIA 570. Esta es la razón de que la Tabla 2 no presente la SAS N° 126.

PCAOB

El PCAOB es una organización sin fines de lucro establecida por la Ley Sarbones-Oxley (SOX)¹⁵ del año 2002. Esta organización está encargada de supervisar las empresas públicas que están sujetas a las leyes de valores de Estados Unidos. Su finalidad es proteger el interés de los inversionistas y promover el interés público en la preparación de informes de auditoría.

El PCAOB tiene autoridad de crear normas de auditoria o adoptar normas de auditoria desarrolladas por otros organismos y aplicarlas a empresas que coticen en bolsa. También es el encargado de inspeccionar el uso y cumplimiento de las normas impartidas por este.

El PCAOB emite los Estándares de Auditoria (AS por sus siglas en inglés)¹⁶ los cuales deben ser aplicados a todas las empresas que coticen en bolsa en Estados Unidos. La Tabla 3 presenta el listado de las AS vigente para auditorías de estados financieros para años fiscales que terminan a partir del 15 de diciembre de 2020

¹⁵ La Ley Sox se produjo en respuesta a escándalos financieros y corporativos debido a múltiples fraudes y corrupción administrativa. Esta ley regula las funciones financieras contable y de auditoría y además penaliza el crimen corporativo de todas las entidades que coticen en la bolsa de valores de Estados Unidos.

¹⁶ Auditing Standards (AS)

Tabla 3: AS vigentes

Tópico	Número	Título
1000 principios y responsabilidades generales	AS 1001	Responsabilidades y funciones del auditor independiente
	AS 1005	Independencia
	AS 1010	Capacitación y competencia del auditor independiente
	AS 1015	Debido cuidado profesional en el desempeño del trabajo
1100 conceptos generales	AS 1101	Riesgo de auditoría
	AS 1105	Evidencia de auditoría
	AS 1110	Relación de las normas de auditoría con las normas de control de calidad
1200 actividades Generales	AS 1201	Supervisión del encargo de auditoría.
	AS 1205	Parte de la auditoría realizada por otros auditores independientes
	AS 1210	Uso del trabajo de un especialista contratado por un auditor
	AS 1215	Documentación de auditoría
	AS 1220	Revisión de la calidad del compromiso
1300 comunicaciones del auditor	AS 1301	Comunicaciones con los comités de auditoría
	AS 1305	Comunicaciones sobre las deficiencias de control en una auditoría de estados financieros.
2100 planificación de auditoría y evaluación de riesgos	AS 2101	Planificación de auditorías
	AS 2105	Consideración de la importancia relativa en la planificación y realización de una auditoría
	AS 2110	Identificación y evaluación de riesgos de incorrección material

2200 auditoría del control interno sobre la información financiera	AS 2201	Auditoría del control interno sobre la información financiera que se integra con una auditoría de estados financieros.
2300 procedimientos de auditoría en respuesta a riesgos: naturaleza, oportunidad y alcance	AS 2301	Respuestas del auditor a los riesgos de incorrección material
	AS 2305	Procedimientos analíticos sustantivos
	AS 2310	El proceso de confirmación
	AS 2315	Muestreo de auditoría
2400 procedimientos de auditoría para aspectos específicos de la auditoría	AS 2401	Consideración de fraude en una auditoría de estados financieros
	AS 2405	Actos ilegales de clientes
	AS 2410	Partes relacionadas
	AS 2415	Consideración de la capacidad de una entidad para continuar como empresa en funcionamiento
2500 procedimientos de auditoría para determinadas cuentas o divulgaciones	AS 2501	Auditoría de estimaciones contables, incluidas las mediciones del valor razonable
	AS 2505	Consulta del abogado de un cliente sobre litigios, reclamaciones y evaluaciones
	AS 2510	Auditoría de inventarios
2600 temas especiales	AS 2601	Consideración del uso de una organización de servicios por parte de una entidad
	AS 2605	Consideración de la función de auditoría interna
	AS 2610	Auditorías iniciales: comunicaciones entre auditores predecesores y sucesores
	AS 2701	Auditoría de la información complementaria que acompaña a los estados financieros auditados
	AS 2705	Información complementaria requerida

	AS 2710	Otra información en documentos que contienen estados financieros auditados
2800 procedimientos finales de auditoría	AS 2801	Acontecimientos posteriores
	AS 2805	Representaciones de la dirección
	AS 2810	Evaluación de los resultados de la auditoría
	AS 2815	El significado de "Presentar de manera justa de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados"
	AS 2820	Evaluación de la coherencia de los estados financieros
2900 asuntos posteriores a la auditoría	AS 2901	Consideración de procedimientos omitidos después de la fecha del informe
	AS 2905	Descubrimiento posterior de hechos existentes en la fecha del informe de auditoría
3100 presentación de informes sobre auditorías de estados financieros	AS 3101	Informe del auditor sobre una auditoría de estados financieros cuando el auditor expresa una opinión sin salvedades
	AS 3105	Desviaciones de opiniones sin reservas y otras circunstancias informativas
	AS 3110	Fecha del informe del auditor independiente
3300 Otros temas de informes	AS 3305	Informes especiales
	AS 3310	Informes especiales sobre empresas reguladas
	AS 3315	Información sobre estados financieros condensados y datos financieros seleccionados
	AS 3320	Asociación con estados financieros

Asuntos relacionados con presentaciones bajo leyes federales de valores	AS 4101	Responsabilidades con respecto a las presentaciones bajo los estatutos federales de valores
	AS 4105	Revisiones de información financiera intermedia
Otros asuntos asociados con las auditorías	AS 6101	Cartas para suscriptores y ciertas otras partes solicitantes
	AS 6105	Informes sobre la aplicación de principios contables
	AS 6110	Consideraciones de auditoría de cumplimiento en auditorías de destinatarios de asistencia financiera gubernamental
	AS 6115	Informar sobre si continúa existiendo una debilidad material informada previamente

Fuente: información reportada en el AICPA

<https://pcaobus.org/oversight/standards/auditing-standards>

IFAC

El IFAC es la organización mundial que representa la profesión de contador. Esta fue fundada el 07 de octubre 1987 y está compuesto por 180 miembros y asociados a 135 países¹⁷ y jurisdicciones en todo el mundo. De acuerdo con lo indicado por el IFAC, su misión es *“fortalecer la profesión contable a nivel global e impulsar la convergencia internacional de las normas contables de alta calidad protegiendo el interés público”*.

Para cumplir su finalidad, el IFAC ha desarrollado normas internacionales a través del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y de Aseguramiento (IAASB), el Consejo de Normas Internacionales de Formación en Contaduría (IAESB), el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA), y el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB), estos consejos han emitido los siguientes pronunciamientos:

- Normas Internacionales de Auditoría, Revisión, Otros Aseguramientos y Servicios Relacionados (emitida por IAASB)
- Norma Internacional de Control de Calidad (emitida por IAASB)
- Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (emitida por IESBA)
- Normas Internacionales de Educación (emitida por IAESB)
- Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (emitida por IPSASB)

El principal interés de este trabajo son las normas y guías de auditoría y aseguramiento emitidas por el IAASB. El proceso de desarrollo de estas normas se realiza con la participación del Consejo de Supervisión del Interés Público (PIOB) y Grupo Consultivo Asesor del IAASB. El primero supervisa las actividades del IAASB y el segundo genera aportes de interés público para el desarrollo de normas y guías.

¹⁷ La página del IFAC indica que a partir de noviembre de 2020 poseen 180 miembros asociados a 135 países.

El IASSB¹⁸ emite las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) utilizadas para reportar acerca de la confiabilidad de información preparada bajo normas de contabilidad. En la Tabla 4 se detalla las NIAs Vigentes ya que el IAASB está en constante revisión de sus normativas.

¹⁸En 1978 en marzo se fundó El IAASB (Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB)). Anteriormente, se conocía como el Comité de Prácticas Internacionales de Auditoría (IAPC). La labor inicial del IAPC se centró en tres áreas: objetivo y alcance de las auditorías de estados financieros, letras de encargos y guías generales de auditoría. En 1991, las guías del IAPC se volvieron a elaborar como Normas Internacionales de Auditoría (ISA). "En 2001, se llevó a cabo una revisión completa del IAPC luego en 2002, el IAPC se reconstituyó como el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB). En 2003, IFAC aprobó una serie de reformas diseñadas, entre otras cosas, para seguir fortaleciendo sus procesos de emisión de normas, incluidos los del IAASB, a fin de que puedan actuar de manera más eficaz para el interés público.

Tabla 4: Listado de NIAs vigentes

Tópico	Número	Título
100-199 Asuntos Introdutorios	120	Marco de Referencia de Normas Internacionales de Auditoría Derogado en diciembre de 2004
200-299 Principios Generales y Responsabilidades	200	Objetivo y principios generales que gobiernan una auditoría de estados financieros
	210	Términos de los trabajos de auditor
	220	Control de calidad para auditorías de información financiera histórica
	230	Documentación
	230R	Documentación de auditoría
	240	Responsabilidad del auditor de considerar el fraude en una auditoría de estados financieros
	250	Consideración de leyes y reglamentos en una auditoría de estados financieros
	260	Comunicaciones de asuntos de auditoría con los encargados del gobierno corporativo
300-499 Evaluación del Riesgo y Respuesta a los Riesgos Evaluados	300	Planeación de una auditoría de estados financieros
	315	Entendimiento de la entidad y su entorno y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa
	320	Importancia relativa de la auditoría
	330	Procedimientos del auditor en respuesta a los riesgos evaluados
	402	Consideraciones de auditoría relativas a entidades que utilizan organizaciones de servicio
500-599 Evidencia de auditoría	500	Evidencia de auditoría

	501	Evidencia de auditoría – Consideraciones adicionales para partidas específicas
	505	Confirmaciones externas
	510	Trabajos iniciales – Balances de apertura
	520	Procedimientos analíticos
	530	Muestreo de la auditoría y otros medios de pruebas
	540	Auditoría de estimaciones contables
	545	Auditoría de mediciones y revelaciones del valor razonable
	550	Partes relacionadas
	560	Hechos posteriores
	570	Negocio en marcha
	580	Representaciones de la administración
600-699 Uso del trabajo de otros	600	Uso del trabajo de otro auditor
	610	Consideración del trabajo de auditoría interna
	620	Uso del trabajo de un experto
700-799 Conclusiones y dictamen de auditoría	700	El dictamen del auditor sobre los estados financieros
	700R	El dictamen del auditor independiente sobre un juego completo de estados financieros de propósito general
	701	Modificaciones al dictamen del auditor independiente
	710	comparativos
	720	Otra información en documentos que contienen estados financieros auditados
800-899 Áreas especializadas	800	El dictamen del auditor sobre trabajos de auditoría con propósito especial
1000-1100 Declaraciones	1000	Procedimientos de confirmación entre bancos
	1004	La relación entre supervisores bancarios y auditores externos de bancos

Internacionales de Practicas de Auditoría	1005	Consideraciones especiales en la auditoría de entidades pequeñas
	1006	Auditorías de los estados financieros de bancos
	1010	La consideración de asuntos ambientales en la auditoría de estados financiero
	1012	Auditoría de instrumentos financieros derivados
	1013	Comercio electrónico – Efecto en la auditoría de estados financieros
	1014	Informes de los auditores en cumplimiento con Normas Internacionales de Información Financiera
2000-2699 Normas Internacionales de Trabajos de Revisión	2400	Trabajos para revisar estados financieros (anteriormente NIA 910)
	2410	Revisión de información financiera intermedia desempeñada por el auditor independiente de la entidad
TRABAJOS PARA ATESTIGUAR DISTINTOS DE AUDITORÍAS O REVISIONES DE INFORMACIÓN FINANCIERA HISTÓRICA		
3000-3699 Normas Internacionales de Trabajos para Atestiguar		
3000-3699 Aplicable a todos los trabajos para atestigua		
3000 Trabajos para atestiguar distintos de auditorías o revisiones de información financiera histórica		
3400-3699 Normas Específicas por Materia		
3400 El examen de información financiera prospectiva (anteriormente NIA 810)		
4000-4699 Normas Internacionales de Servicios Relacionados		
4400 Trabajos para realizar procedimientos convenidos respecto de información financiera (anteriormente NIA 920)		
4410 Trabajos para compilar información financiera (anteriormente NIA 930)		

Fuente: Información reportada en el IFAC¹⁹

Las NIAs son aplicadas en 135 países. Y existe cierto grado de libertad en su adopción. Por ejemplo, en Reino Unido se adoptaron las NIAs pero se incluyeron modificaciones para reflejar la realidad institucional del país. Es así como NIA 701 es llamada NIA (Reino Unido) 701, la versión inglesa incluye por ejemplo la revelación de materialidad en el reporte auditor además de los KAMs (que son los asuntos claves de auditoría).

Adicionalmente, existe una equivalencia entre las normativas emitidas por los diferentes entes reguladores. El anexo 2 presenta el cuadro de equivalencia.

Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Chile

Actualmente en Chile y de acuerdo la Ley N° 13.011 Artículo 13 letra g (Ministerio de Educación, 1958), el Colegio de Contadores de Chile Asociación Gremial es el facultado para establecer la normativa de auditoría a través de su Consejo Nacional. Este a su vez encarga a la Comisión de Auditoría Externa²⁰ el proponer las normas y pronunciamientos técnicos, estos son aprobados y promulgados por el Consejo Nacional. Los cuales proceden hacer obligatorios estas normas para la auditoría externa en Chile.

La versión vigente de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGAs) corresponde al año 2017 y comprende todo el contenido de las Normas Auditoría emitidas por el Instituto Americano de Contadores Públicos de los Estados Unidos de Norteamérica (AICPA por sus siglas en inglés) denominadas como “Statements on Auditing Standards” (SAS por sus siglas en inglés). La versión predecesora de las NAGAs corresponde a las emitidas el año 2012. La versión 2017 agrega las normativas Auditing Standards (AU) 925, 935 y 940 además de modificar el AU 315, 570, 610, 800 y 915.

Como se menciona anteriormente, las NAGAs tienen su origen en los SAS. Esta normativa emitida por el AICPA constituye los principios y requisitos que deben observar necesariamente los auditores en el desempeño de sus labores durante todo el proceso de auditoría, cuyo cumplimiento garantiza su trabajo profesional, su opinión técnica y las conclusiones que alcanza, y a la vez que reduce el riesgo de auditoría.

A pesar de que Chile es miembro del IFAC, que busca estandarizar las normas de auditoría de cada país a las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), Chile ha adoptado las NAGAs no estandarizadas

²⁰ La Comisión de Auditoría está integrada por los siguientes miembros titulares, señores: Víctor Aguayo H.; Alejandro Espinosa G.; Jaime Goñi G.; Patricia Zuanic.; Hans Caro L.; Álvaro Leiva C.; Jesús Riveros G. (Presidente); José Salas A.; Miguel Sapag P., Roberto Villanueva y en calidad de Gerente Técnico participa el señor Andrés García M. (Gerente Técnico).

completamente con las NIAs. El informe ROSC 2004²¹ concluyó la necesidad de que en Chile se crease una Junta Supervisoría Pública de Auditores Externos (similar a la Junta Nacional de Contabilidad de Chile), encargada específicamente de establecer las normas relativas al ejercicio de la profesión, en coherencia con las NIAs, y exigir su cumplimiento (Chile-ROSC Contabilidad y Auditoría, 2004).

En conversaciones con dos miembros de la Comisión de Auditoría Externa, se pueden observar dos opiniones con respecto al uso de las NAGAS basadas en las SAS versus el uso de las NIA:

José Salas, representante académico de la comisión de auditoría externa, expresó que si bien él no está desde los comienzos, ha sido siempre el interés del Colegio de Contadores adoptar las mejores normas, y las SAS cumplirían este requisito, si bien se verifican ambas normas ya que convergen por el proyecto claridad en su mayoría, indica que no tengamos el paradigma que seguimos las SAS y no las NIAs, Chile sigue las normas de auditorías internacionales.

En el Anexo 4, se adjunta la conversión transcrita textual del Sr. Jose Salas.

Jaime Goñi, socio principal de HLB Surlatina y miembro de la comisión de auditoría externa, por su parte expresó que en los años 70 las SAS eran las normas más completas y las adoptadas por las firmas internacionales. Además, los clientes más grandes eran mayormente americanos más que europeos y estas empresas eran influyentes en la Comisión, traduciéndose en que las Normas Europeas eran de baja difusión. Por otro lado, las normas americanas eran más exactas y precisas facilitando la validación. También indicó que en un futuro se debería adoptar las NIAs al 100% pero esto trae consigo dificultades, como cambio en software de auditoría los cuales se deberán adaptar a las nuevas normas y además indica que algunas NIAs no aplicarían en Chile, por otro lado, Chile presenta una participación activa dentro del IFAC, basándose en el estudio de las normas emitidas, envió de opiniones, dudas y correcciones, indicando interacción bastante fluida con el emisor de normas.

²¹ Programa Rosc, tiene sus orígenes por una iniciativa conjunta del Banco Mundial y el Fondo Monetario Nacional desde el año 2001 con la finalidad de promover sistemas financieros nacionales eficientes y estables y contribuir a la estabilidad financiera internacional. Con los objetivos de promover la adopción y aplicación de los estándares internacionales en los países miembros de las dos instituciones, evaluando además los procesos de adopción y aplicación y entregando un informe de cumplimiento a los miembros.

El IFAC además realiza controles de calidad a Chile respecto a la correcta aplicación de la norma teniendo hasta ahora calificaciones positivas.

De todos modos, hoy la normativa vigente está alineada con los SAS del AICPA. En la Tabla 5 se detalla el listado de la normativa que la Comisión de Auditoría Externa ha validado.

Tabla 5: Listado de NAGAs Vigentes en Chile

Tópico	Número	Título
	AU 101	Prefacio de las Normas de Auditoría Generalmente
AU 200 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	Consideración de Fraude en una Auditoría de Estados Financieros.
	AU 250	Consideración de Leyes y Regulaciones en una Auditoría de Estados Financieros
	AU 260	La Comunicación del Auditor con los Encargados del Gobierno Corporativo
	AU 265	Comunicar Asuntos Relacionados con el Control Interno Identificados en una Auditoría.
	AU 300-499 EVALUACIÓN DE RIESGOS Y RESPUESTA A LOS RIESGOS EVALUADOS	AU 300
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.
	AU 402	Consideraciones de Auditoría Relacionadas con una Entidad que Utiliza una Organización de Servicios.
	AU 450	Evaluación de Representaciones Incorrectas Identificadas Durante la Auditoría.
AU 500 EVIDENCIA DE AUDITORÍA	AU 500	Evidencia de Auditoría.
	AU 501	Evidencia de Auditoría - Consideraciones Específicas para Partidas Seleccionadas.
	AU 505	Confirmaciones Externas.
	AU 510	SalDOS de Apertura - En Trabajos de Auditoría Inicial, Incluyendo Trabajos de Reauditorías.
	AU 520	Procedimientos Analíticos.
	AU 530	Muestreo en Auditoría.
	AU 540	Auditar Estimaciones Contables, Incluyendo Estimaciones de Contabilizaciones al Valor Justo y Revelaciones Relacionadas
	AU 550	Partes Relacionadas.
	AU 560	Hechos Posteriores y Hechos Descubiertos con Posterioridad.
	AU 570	Consideración del Auditor Acerca de la Capacidad de una Entidad para Continuar como una Empresa en Marcha.
	AU 580	Representaciones Escritas.
	AU 585	Consideración de Procedimientos Omitidos después de la Fecha de Emisión del Informe
AU 600 UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE OTROS	AU 600	Consideraciones Especiales - Auditorías de Estados Financieros de un Grupo (Incluyendo el Trabajo de los Auditores de los Componentes). 718-800

	AU 610	Utilizar el Trabajo de Los Auditores Internos 801-830
	AU 620	Utilización del Trabajo de un Especialista del Auditor. 831-856
AU 700 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.
AU 800 CONSIDERACIONES ESPECIALES	AU 800	Consideraciones Especiales - Auditorías de Estados Financieros Preparados de Acuerdo con Marcos de Propósito Específico.
	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.
AU 900 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 920	Cartas para “Underwriters” y Otras Partes Solicitantes 1184-1272
	AU 925(*)	Documentos presentados ante la “Securities and Exchange Commission” bajo la Ley de Valores de 1933
	AU 930	Revisión de la Información Financiera Intermedia
	AU 935	Auditorías de Cumplimiento
	AU 940	Auditoría de Control Interno Sobre El Proceso de Preparación y Presentación de Información Financiera La Cual Está Integrada a Una Auditoría de Estados Financieros.

Fuente: información reportada en el Colegio de Contadores de Chile, Asociación Gremial

https://www.contach.cl/norma_externa/normas-auditoria-externa/

De esta normativa es importante destacar que la AU 200 Objetivos Generales del Auditor Independiente y Efectuar una Auditoría de Acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas resalta la importancia de la independencia del auditor con respecto a la entidad auditada.

Actualmente esta norma basa la independencia del auditor en el Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad de la Federación Internacional de Contadores (Código de ética de IFAC, versión 2015). En el cual la independencia se establece como uno de los fundamentos principales de la ética profesional.

La independencia en la norma se describe como la cualidad de emitir una opinión sin que esta se vea afectada por alguna predisposición directa o indirectamente. La independencia refuerza la integridad, la objetividad y el escepticismo profesional del Auditor. El código de ética entrega un marco referencial para que los auditores puedan identificar circunstancias que puedan amenazar la independencia y como

reducirlas. La norma destaca las siguientes circunstancias y relaciones específicas que originan o pueden originar problemas con la independencia:

- Interés Financiero (apartado 290.102 a 290.117): Que el auditor tenga intereses económicos, directa o indirectamente, con respecto a la entidad auditada.

- Préstamos y Auales (apartado 290.118 a 290.123): Que el cliente auditado otorgue préstamo o sirva como aval para el auditor.
- Relaciones empresariales (apartado 290.124 a 290.126): relación mercantil o un interés financiero común entre el auditor o un familiar directo del auditor con el cliente.
- Relaciones familiares y personales (apartado 290.127 a 290.133): Relación familiar u personal del auditor con el directorio, administración u empleados relevantes.
- Relación de empleo con un cliente de auditoria (apartado 290.134 a 290.141): Relación basada en que algún miembro del directorio, gerencia u empleado relacionado a la creación de registro contables sea un antiguo miembro del equipo de auditoria u socio de la firma.
- Asignaciones temporales de personal (apartado 290.142): Préstamo temporal de personal de la firma auditora para realizar trabajar relacionados a los estados financieros.
- Relación de servicio reciente con un cliente de auditoria (apartado 290.143 a 290.145): Miembros del equipo de auditoria recientemente han trabajado como director, administrador u empleado del cliente de auditoría.
- Relación como administrador o directivo de un cliente de auditoria (apartado 290.146 a 290.149): Si un socio o un empleado de la firma actúan como administrador o directivo de un cliente de auditoría.
- Vinculación prolongada del personal senior (incluida la rotación de socios) con un cliente de auditoria (apartado 290.150 a 290-155): Personal sénior o socio de auditoría durante un periodo de tiempo prolongado.
- Prestación de servicios que no proporcionan un grado de seguridad a clientes de auditoria (apartado 290.156 a 290.219): Prestación de otros servicios por parte de la firma auditora que no sean auditoria y afecten la independencia del auditor
- Honorarios (apartado 290.220 a 290.227): Cuando los honorarios provenientes de un cliente de auditoria sean significativos de los ingresos totales de la firma auditora o cartera del socio.
- Política de remuneración y de evaluación (apartado 290.228 a 290.229): Cuando se incentiva (dinero) o evalúa mejor al auditor cuando vende al cliente de auditoria otros servicios que pongan en riesgo la independencia de la auditoria.

- Regalos e invitaciones (apartado 290.230): Aceptación de invitaciones o regalos por parte del auditor de la empresa auditada.

- Litigios en curso o amenazas de demandantes (apartado 290.231): Cuando se tenga certeza o se crea probable que la firma auditora o un miembro de esta tengan lugar a un litigio con el cliente de auditoría.

De las circunstancias mencionadas anteriormente se puede destacar que cualquier relación que no corresponda a los servicios de auditoría puede comprometer la independencia del auditor y por lo tanto la calidad de la auditoría realizada.

Capítulo III

Literatura académica

Existe una vasta literatura académica que aborda la importancia de la independencia del auditor en la ejecución de la auditoría. En esta literatura se indican factores que podrían afectar al juicio del auditor viéndose involucrada su propia independencia.

Dentro de los factores de la literatura se destacan:

Importancia del cliente

En la actualidad los auditores son pagados directamente por las empresas que solicitan las auditorías, por lo cual, a mayor importancia económica del cliente, este tendrá un mayor peso en la cartera y se podría presumir que el auditor no quisiera perder estos ingresos dejando pasar ciertas circunstancias que afecten la independencia. Algunos estudios encuentran que el peso relativo del cliente en la cartera total de la firma auditora, medido por los honorarios pagados por la entidad auditada, afecta la independencia del auditor (Krishnan y Krishnan 1996; Wright y Wright, 1997; Sharma, Sharma y Ananthanarayanan, 2011). Sin embargo, hay otros investigadores que no encuentran dicho efecto (Craswell, Stokes y Laughton, 2002; Chung y Kallapur, 2003; Hope y Langli, 2010).

Otra práctica del auditor documentada en la literatura es el “low balling”. Esta práctica corresponde a bajar los precios de la auditoría más abajo del costo en los primeros años de auditoría para adjudicarse clientes importantes. Algunos estudios indican que esta práctica podría afectar la independencia. Por ejemplo, López, Perez, Romero (2008) indican que esta estrategia es controversial, ya que al no cubrir los costos que con lleva la revisión de estados financieros puede llevar consigo un decremento de la calidad del trabajo desempeñado. Asimismo, Dopuch y King (1996) indican que la práctica disminuye la calidad de la auditoría en entornos de mercados no competitivos. Sin embargo, otros no ven esta práctica como una amenaza, sino que hasta podría mejorar la independencia (De Angelo, 1981; Lee y Gu, 1998; Jaggi, 2009).

Servicios no relacionados con auditoría (NAS por sus siglas en inglés)

Los servicios no relacionados con auditoría corresponden a servicios no correspondiente a la revisión de estados financieros como servicios tributarios, contables, sistema de información, gestión entre otros. Estos servicios serian incompatible con la auditoria por un vínculo económico más allá de la revisión de los estados financieros y por lo tanto afectarían la independencia del auditor. Además, los NAS podrían afectar la atención que entregan los auditores a los distintos tipos de servicios, afectando consecuentemente la calidad de la auditoría (Larcker and Richardson; 2004, Kinney, Palmrose y Scholz, 2004; Knechel y Li, 2006; Beardsley, Imdieke y Omer, 2020). Sin embargo, otros investigadores han dicho que la prestación de NAS no es una amenaza a la independencia del auditor ya que existen otros mecanismos por sobre el vínculo economico que asegurarían la independencia tales como los costos de reputación y de litigio (Craswell, 1999; Defond Raghunandan y Subramanyam, 2002; Zhang,Hay y Holm,2016) . Cabe mencionar que la mayoría de estos estudios utiliza los honorarios pagados por los servicios no relacionados con auditoría (o NAS) para medir el grado de prestación de dichos NAS.

Asimismo, algunos estudios indican que eliminar los NAS se podrían traducir en que la entidad auditada solo opte por los servicios no relacionados (o NAS) y no siga con los servicios de auditoria con dicha firma auditora (Dopuch y King, 1991). Otros autores sostienen que la prestación conjunta de auditoría y NAS aumenta la calidad de la auditoría ya que la firma auditora tiene mayor conocimiento acerca de la entidad auditada (Simunic, 1984; Castillo, García y Martinez, 2018)

Permanencia de los auditores y socios

La permanencia de los socios de auditoria o grupos de auditoria podrían afectar la independencia, y por ende la calidad de la auditoria. Los estudios presentan diferentes posturas. Un grupo indica que la permanecía en el cargo por un tiempo prolongado puede traer consigo que el auditor desarrolla lazos con el cliente y por lo tanto deja de ser minucioso en su trabajo dando cosas por hecho de las revisiones de años anteriores (C. Chen et al,2008; Wang y Tuttle,2009). Mientras que otro grupo indica que la rotación del auditor afecta a la eficiencia de la auditoria, esto principalmente por la comprensión del auditor del negocio a través del tiempo (Bamber y Iyer, 2007; Lu y Sivaramakrishnan, 2009; Ruiz y Barbadillo, 2009).

Los estudios de los factores mencionados anteriormente son bastante divididos sin demostrar una verdad absoluta, respecto a si cualquiera de los factores podría amenazar o afectar la independencia del auditor. Ahora bien, la independencia del auditor debe ser una característica fundamental de la profesión. Cook y Winkle (1987) declara que si el auditor no es independiente la propia actividad carece de sentido y que sólo manteniendo la posición de independencia los auditores están en condiciones de servir con propiedad a quienes confían en ellos. Por su parte Stettler (1977) declara que a menos que el auditor sea independiente, la opinión emitida no será más fiable que los estados financieros preparados por la administración. Por tanto, la independencia es la característica principal de la profesión, ya que sobre esta se construye la estructura de la auditoría de estados financieros. La falta de independencia hace que la auditoría carezca de utilidad, porque la fiabilidad de los estados financieros exige que la opinión se emita de forma objetiva.

La literatura indica que la independencia se representa de manera objetiva y subjetiva, por lo tanto, el auditor debe ser independiente de forma real e independiente en apariencia, pero no siempre se presentan ambas (Titard, 1971; DeAngelo, 1981; Gul, 1989; Ruddock et al., 2009). El Cuadro N°1 presenta las diferentes combinaciones de independencia que pueden existir:

Tabla 6: Combinaciones de la independencia

		REAL	
		SI	NO
A P R E N T E	SI	Los auditores que son y parecen independientes.	Los auditores que no son, pero parecen independientes.
	NO	Los auditores que son, pero no parecen independientes.	Los auditores que no son ni parecen independientes.

Fuente: Revista Electrónica de Ciencia Administrativa (RECADM) - ISSN 1677-7387 Facultad de Cenequista de Campo Largo - v. 4, n. 1, maio/2005 - <http://revistas.facecla.com.br/index.php/recadm/>

Si bien la primera combinación es la más adecuada, cuando el auditor de forma real y aparente es independiente, esto no siempre se cumplirá ya que la independencia real es muy difícil, sino imposible, de observar en la práctica. Por este motivo los accionistas y otros usuarios de los Estados Financieros han puesto su confianza en otros aspectos relacionados con la imagen de independencia para juzgar a la profesión de la auditoría (Firth, 2002). Es así como honorarios totales, la existencia de honorarios por NAS o la permanencia de los socios o la firma auditores con el cliente permiten evaluar en cierta medida la independencia aparente. En este mismo sentido se manifiestan Pereda y Alvarado (2001), al señalar que dado que la independencia real es una cualidad que reside en el auditor, mientras que la aparente se desprende de las percepciones que sobre ésta tienen los usuarios de la información auditada, ambas dimensiones no tienen por qué coincidir.

Capítulo IV

Regulación de los Servicios distintos de auditoría en Estados Unidos, Reino Unido, Unión Europea.

Los servicios distintos de auditoría han ido en aumento, llegando en el año 2018 a representar el 43% de los ingresos globales de las Big Four, generando desde el año 2015 más ingresos por consultorías y asesorías que por las mismas auditorías (Grill, 2018). Es por esto que los servicios distintos de auditoría han tomado una mayor relevancia en el último tiempo y algunos países han emitido nuevas regulaciones que restringen este tipo de servicios, entre estos destacan Reino Unido, EEUU y la Unión Europea.

Reino Unido:

El Financial Reporting Council (FRC) es el actual regulador de las áreas de auditoría y contabilidad en el Reino Unido y ha emitido una serie de regulaciones para los servicios distintos de auditoría en los que destacan la exigencia de la divulgación de los honorarios pagados por las empresas a las firmas auditoras y la lista de servicios distintos de auditoría prohibidos.

En el Reino Unido, la legislación exige que las grandes empresas divulguen los honorarios asociados a auditoría y otros servicios. Por lo cual esta información debe ser revelada en las notas de los estados financieros obligatoriamente desde el año 1991.

Además, la versión del año 2020 del estándar ético (FRC, 2020) en su sección 5.36 detalla cuales son los servicios que no son de auditoría permitidos. Estos servicios son:

- Informar sobre materias requerida por ley o reglamento a ser proporcionada por un auditor
- Revisiones de información financiera intermedia
- Informar sobre rendimientos regulatorios
- Informar a un regulador sobre los activos de los clientes
- Informar sobre subvenciones del gobierno
- Informar sobre los controles financieros internos cuando así lo exija la ley o el reglamento
- Trabajo de auditoría ampliado que está autorizado por los encargados del gobierno corporativo realizado sobre la información financiera y / o controles financieros donde este trabajo se integra con el

trabajo de auditoría y se realiza en los mismos términos y condiciones originales (del trabajo de auditoría).

Cabe destacar en la sección 4.15 del estándar ético, se indica que los honorarios generados por estos servicios no podrán superar el 70% del promedio de los honorarios pagados en los 3 últimos años restringiendo la libre contratación.

Actualmente, el organismo se encuentra buscando alcanzar una mayor transparencia de las prácticas de auditoría, ya que el desempeño de las firmas auditoras ha sido cuestionado principalmente por casos de Wirecard o de las británicas Carillion y BHS²², en los cuales se detectó deficiencias en el papel que desempeñaron los auditores no desafiando lo suficiente a la gerencia y la falta de escepticismo profesional.

El FRC concluyó que "sigue habiendo preocupación pública acerca de si la prestación de servicios distintos de los de auditoría socava la independencia del auditor" (Jason Bramwell,2018). Asimismo, el 19 de abril del 2019 la Competencia y Mercado de Reino Unido (CMA) emitió un informe en el cual se recomendaba la división operativa de los servicios de auditoría y los de no auditoria, esto principalmente para evitar los conflictos de interés. Ante la resistencia de las principales auditoras el FRC envió una carta a las 7 auditoras más grandes del Reino Unido pidiendo la división legal de sus negocios, antes que se emita la legislación que imponga esta división. Posterior a esto en junio del 2020 solicito a las Big Four la elaboración de la división separando los negocios de auditoría a octubre del 2020 y que este trabajo finalizara en el año 2024, aplicando esto solo a empresas más grandes, sin llegar a una ruptura de la estructura de manera completa.

Ante la poca disposición al cambio de las empresas auditoras el FRC será remplazado por un nuevo regulador el cual tendrá una mayor autoridad llamado Autoridad de Auditoria, Informes y Gobernanzas.

²²Los auditores no detectaron fraudes o irregularidades que sucedían en las sociedades, culminando con la quiebra de las sociedades. Siendo los auditores acusados de no realizar su trabajo correctamente cuestionando su independencia.

Estados Unidos:

Las entidades reguladoras de EE.UU. son el Comité de Bolsa de Valores de EE. UU (SEC por sus siglas en inglés) y la Junta de Supervisión Contable de empresas públicas (PCAOB). La SEC es una agencia del gobierno y su principal responsabilidad es la regulación del mercado de capital para proteger a los inversionistas, promover mercados ordenados y eficientes; y facilitar la formación de capital. El PCAOB fue creado por la Ley Sarbanes-Oxley (SOX) y el principal objetivo es garantizar los intereses de los inversores y promover el interés público, proporcionar pautas a los auditores respecto a la calidad de la auditoría. Cabe destacar que las reglas y estándares emitidos por el PCAOB deben ser aprobados por la SEC.

SOX fue un gran cambio regulatorio en Estados Unidos que nació de los numerosos escándalos de fraudes y quiebras (por ejemplo, Enron y Worldcom). La ley entró en vigencia el año 2002 y su principal objetivo es regular las prácticas financieras y de auditoría, asegurando la integridad y precisión de la información, aplicando penas de cárcel y multas a las malas prácticas de la profesión. Para esto emitió regulaciones y normas que incidían en la independencia del auditor y para que esta no se viera afectada, por esto se normaron los servicios distintos de auditoría. En la sección 201 de la SOX enumera en nueve los servicios distintos de auditoría que menoscaban la independencia del auditor y se definen como los servicios prohibidos, los cuales no se podrán prestar a los clientes ni sus filiales, estos son:

- 1.-Teneduría de libros u otros servicios relacionados con los registros contables o los estados financieros del cliente de auditoría*
- 2.-Diseño e implementación de sistemas de información financiera*
- 3.-Servicios de tasación o valoración, opiniones de equidad o informes de contribución en especies.*
- 4.-Servicios actuariales*
- 5.-Servicios de subcontratación de auditoría interna*
- 6.-Funciones de gestión o recursos humanos*
- 7.-Corredor o intermediario, asesor de inversiones o servicios de banca de inversión*
- 8.-Servicios legales*
- 9.-Servicios de expertos no relacionados con la auditoría*

Si bien estos servicios son específicos los comités de auditoría de las propias entidades deberán detectar si algún otro servicio no detallado anteriormente pudiera afectar la independencia del auditor, ya sea de hecho o de apariencia y por consiguiente quedar prohibido según la Sección 202 de la misma ley.

La misma norma exige la divulgación de los honorarios pagados en sus estados financieros de los servicios de auditoría y no auditoria separándolos en 4:

- 1.-Servicios de auditoria
- 2.-Servicios relacionados con auditoria
- 3.-Servicios de impuestos
- 4.-Otros servicios

Además, en esta divulgación se deberán informar los procedimientos tomados por el comité de auditoría para que estos servicios fueran aprobados.

Cabe mencionar que el 16 de octubre de 2020 la SEC emitió enmiendas respecto a ciertos requisitos de independencia de los auditores relacionados a la Sección 201 de la Ley Sarbanes Oxley que afectarían los servicios distintos de auditoría.

Las enmiendas modificaron las definiciones de "afiliada del cliente de auditoría" y "complejo de la compañía de inversión" ambas en la sección 201.

La Sección mencionada indica que el auditor no podrá prestar servicios distintos de auditoria a cualquier empresa hermana, ya que incide en la independencia del auditor. La enmienda modifica esta definición, indicando que la relación se definirá bajo un umbral de materialidad, es decir si la entidad hermana o la entidad auditada no es material para la entidad controladora, la entidad hermana no se considerara afiliada del cliente de auditoría y por lo tanto los servicios distintos de auditoria pueden ser prestados.

Unión Europea

La Comisión Europea es una de las instituciones de la Unión Europea (UE) encargada de la legislación de la Unión. La comisión ha implementado varias reformas para el buen funcionamiento de los mercados financieros. Por ejemplo, entre 1999 y 2006 se emitieron 42 medidas como parte del Financial Service Action Plan (FSAP), estas medidas incluyen regulaciones y “directives”.

Es así como la Comisión Europea emitió en el año 2002 recomendaciones respecto a salvaguardar la independencia del auditor. Dentro de estas recomendaciones está la divulgación de los honorarios (Comisión Europea, 2002), tanto de los servicios de auditoría como los servicios que fueran distintos de auditoría. En donde las empresas de auditoría o personas que presten servicios de auditoría u otros servicios relacionados deberán divulgar públicamente los ingresos totales por honorarios desglosándolos en:

- Servicios de auditoría legal
- Otros servicios de aseguramiento
- Servicios de asesoría fiscal
- Otros servicios distintos a los de auditoría²³

Por parte del cliente de auditoría la recomendación indica que los organismos reguladores deberían exigir la divulgación de esta información en los estados financieros de los clientes auditados dejándolo a criterio de cada país la exigencia de la divulgación de los honorarios de servicios de auditoría o no relacionados de auditoría de cada empresa.

Recientemente, la UE inicio una reforma de auditoría en el año 2014 nombrada Reglamento (UE) No 537/2014 (Comisión Europea, 2014) emitido por el Parlamento Europeo y el Consejo de la Unión Europea en la cual se estipularon límites tarifarios respecto a los servicios distintos de auditoría en los cuales estos no pueden exceder el 70% del promedio de los honorarios pagados por auditoría en los últimos 3 ejercicios financieros consecutivos esto en el Título II art 4 n°2 del reglamento (Comisión Europea, 2014), tanto de su matriz o empresas controladas, cabe mencionar que esta limitación tiene ciertas exenciones como:

- El límite solo será al cuarto año consecutivo, partiendo de cero si en un año no se prestaron servicios distintos de auditoría
- El límite eso solo para el auditor legal dejando fuera otros prestadores de servicios
- No tendrán límites los servicios requeridos por la legislación nacional o de la UE

²³ Deberá proporcionar al menos información sobre los honorarios por la prestación de servicios de tecnología de la información financiera, auditoría interna, valoración, litigios y contratación

-Serán más estrictos los límites si los estados miembros lo determinan

-El estado miembro podrá eximir a la empresa auditora de este límites (no más de 2 años)

También la legislación en el Título II Art 5 n°1 entrega un listado de los servicios distintos de auditoria prohibidos para las Entidades de interés público (PIE). La cual se exige aplicación desde el año 2016, estos son:

a) servicios fiscales relacionados con:

i) la preparación de impresos tributarios,

ii) el impuesto sobre las rentas del trabajo,

iii) los derechos de aduana,

iv) la búsqueda de subvenciones públicas e incentivos fiscales, salvo que la legislación exija un apoyo respecto de estos servicios al auditor legal o sociedad de auditor.

v) la asistencia relativa a las inspecciones fiscales de las autoridades tributarias, salvo que la legislación exija un apoyo respecto de estos servicios al auditor legal o sociedad de auditoría

vi) el cálculo de impuestos directos e indirectos y el pago diferido de impuestos.

vii) el asesoramiento fiscal.

b) los servicios que supongan cualquier tipo de intervención en la gestión o la toma de decisiones de la entidad auditada

c) los servicios de contabilidad y preparación de los registros contables y los estados financieros;

d) los servicios relacionados con las nóminas;

e) la concepción e implantación de procedimientos de control interno o de gestión de riesgos relacionados con la elaboración y/o el control de la información financiera o del diseño o aplicación de los sistemas informáticos de información financiera;

f) los servicios de valoración, incluidas las valoraciones realizadas en relación con servicios actuariales o servicios de asistencia en materia de litigios;

g) los servicios jurídicos relacionados con:

i) la prestación de asesoramiento general

ii) la negociación por cuenta de la entidad auditada

iii) la defensa de los intereses del cliente en la resolución de litigios;

h) los servicios relacionados con la función de auditoría interna de la entidad auditada;

i) los servicios vinculados a la financiación, la estructura y distribución del capital, y la estrategia de inversión de la entidad auditada, con excepción de la prestación de servicios de verificación en

relación con los estados financieros, como la emisión de cartas de conformidad en relación con folletos emitidos por la entidad auditada;

j) la promoción, negociación o suscripción de acciones de la entidad auditada;

k) los servicios de recursos humanos relacionados con:

i) cargos directivos que puedan ejercer una influencia significativa en la preparación de los registros contables o los estados financieros objeto de la auditoría legal, si tales servicios incluyen:

— a búsqueda o selección de candidatos para esos cargos, o

— la verificación de las referencias de los candidatos para esos cargos,

ii) la estructuración del diseño organizativo

iii) el control de costes.

En el mismo numeral del reglamento indica que estos servicios no podrán ser prestados dentro del periodo de auditoría hasta la emisión de los estados financieros y quedara prohibidos prestar los servicios de la g) un periodo antes de la auditoría, además se dejaran todos los otros servicios no enumerados con anterioridad al criterio y evaluación del Comité de auditoría ya que estos también podrían proponer una supuesta amenaza.

Los servicios prohibidos enumerados anteriormente podrían ser llevados a límites más estrictos debido a la opción que se entrega a los países que componen la UE a aumentar la lista de NAS e imponer nuevas restricciones.

Un ejemplo de esto último es Bélgica, país miembro de la UE que, si bien se rigen por la normativa emitida, es más estricto con los servicios no relacionados con auditoría ya que los auditores no están autorizados para prestar una serie de servicios los cuales están descritos en las llamadas listas negras y que corresponden a servicios prohibidos, por lo cual se emitió una lista aplicable a todas las entidades y otra lista aplicable solo a las entidades de interés público. La regulación si bien separa las llamadas listas negras, obliga a que todas las empresas y grupos que divulguen en sus notas los honorarios por servicios de auditoría y no auditoría, esto para las pequeñas y grandes que soliciten auditoría.

También es importante destacar que si bien la nueva normativa de la UE no establece la revelación de los honorarios pagados por los servicios distintos de auditoría en los estados financieros, esto ya era una recomendación hecha el año 2002 (Comisión Europea, 2002).

Otros países

La divulgación de los honorarios de auditoría en los estados financieros también se regula en otros países como Nueva Zelanda y Australia.

Nueva Zelanda obliga a las empresas a revelar los honorarios pagado del auditor en sus estados financieros. La *Companies Act 1993* en su sección 211 y la Norma de Información Financiera 44 Nueva Zelanda *Divulgaciones adicionales (FRC 44)* establecen que a partir del año 2011 las empresas debían revelar dicha información donde en la sección 8.1 y 8.2 se indica:

Una entidad deberá publicar los honorarios de cada revisor o auditor cuando sea el caso incluidas sus empresas relacionadas, pero por separado. Los honorarios que se deberán revelar serán los por concepto de servicios de auditoría o revisión de Estados financieros y los otros servicios prestados (los cuales se deberá describir la naturaleza de cada servicio).

Australia por su parte también regula la divulgación en los estados financieros de los honorarios por servicios de auditoría y los no relacionados a auditoría, ya que el Comité Parlamentario Conjunto Sobre Regulación de Auditoría de Corporaciones y el Regulador de Servicios Financieros en Australia ven como amenaza la prestación de esto servicios.

El Comité en el año 2020 emitió recomendaciones a ampliar la información detallando más aun los honorarios por servicios de auditoría y los servicios distintos de auditoría informados en los Estados Financieros. La revelación se encuentra regulada por el Comité de Contabilidad de Australia (*AASB* por sus siglas en ingles) en la *AASB 1054* llamada *Revelaciones adicionales de Australia*. En este sentido la Comisión Australiana de Valores e Inversiones (*ASIC* con sus siglas en inglés) emitió recomendaciones con respecto a las categorías de presentación de la información con la idea de mejorar y unificar la presentación de las revelaciones de los honorarios del auditor. Estas recomendaciones se comenzaron a aplicar desde el 30 de junio de 2020, dichas categorías son:

- a) Honorarios del auditor del grupo por:
 - i.- Auditoría del informe financiero de la matriz del grupo.
 - ii.- Auditoría del informe financiero de cualquier entidad controlada.
- b) Honorarios por servicios de aseguramiento requeridos por la legislación que deben ser proporcionados por el auditor
- c) Honorarios por otros servicios de aseguramiento y servicios de procedimientos acordados bajo otra legislación o acuerdos contractuales (por ejemplo, aseguramiento de la información de ingresos relacionada con el arriendo contingente en un contrato de arrendamiento) cuando haya discreción sobre si el servicio es proporcionado por el auditor u otra firma, y

- d) Honorarios por otros servicios (por ejemplo, asesoramiento tributario, cumplimiento tributario, consultoría, etc.).

Capítulo V

Descripción del Mercado Chileno de Auditoras

Las empresas de auditoría en Chile son parte de un Registro de Auditoría Externa (solo para personas jurídicas) el cual está conformado por 82 empresas vigentes (Anexo 5). La inscripción a este registro es a través de la CMF y permite la facultad a las empresas de auditoría externa a efectuar auditorías de estados financieros a sociedades anónimas fiscalizadas por esta Comisión. La CMF también cumple con el objetivo de fiscalizar a las empresas de auditoría externa.

Estas empresas inscritas cumplen la labor de examinar y expresan su opinión profesional e independiente sobre la contabilidad y estados financieros de las sociedades fiscalizadas por la Comisión, debiendo informar sobre su labor a la junta ordinaria de accionistas, además de otras funciones que señala la Ley.

La CMF indica²⁴ que el rol en el mercado de valores de las empresas auditoras en Chile es de apoyo a la información, con características como:

Son sociedades que examinan selectivamente los montos, respaldos y antecedentes que conforman la contabilidad y los estados financieros de una sociedad.

Están dirigidas por sus socios, y prestan sus servicios a los emisores de valores y a las sociedades anónimas abiertas y especiales autorizadas por la CMF.

Para poder prestar sus servicios, los socios que suscriban los informes de auditoría, los encargados de dirigir la auditoría y todos los miembros del equipo de auditoría deben tener independencia de juicio respecto de la entidad auditada y cumplir con las disposiciones legales.

El regulador también indica que las funciones de las empresas auditoras son:

Examinan selectivamente los montos, respaldos y antecedentes que conforman la contabilidad y los estados financieros de una sociedad.

Evalúan los principios de contabilidad utilizados y la consistencia de su aplicación con los estándares relevantes, así como las estimaciones significativas hechas por la administración.

Emiten sus conclusiones respecto de la presentación general de la contabilidad y los estados financieros, indicando con un razonable grado de seguridad, si ellos están exentos de errores significativos y cumplen con los estándares relevantes en forma cabal, consistente y confiable.

²⁴ https://www.cmfchile.cl/educa/600/w3-propertyvalue982.html#i_w3_pa_FichaActordelMercado_1_507_Rol20en20el20mercado20de20valores

Emiten recomendaciones.

Actualmente en Chile las sociedades inscritas en el registro de auditores externos principalmente pertenecen a una red de firmas internacionales.

Las firmas de carácter internacional se clasifican anualmente por ranking de firmas auditoras. Una de las últimas publicaciones emitidas por International Accounting Bulletin en el mes de febrero de 2021 se destacan las denominadas Big Four (ver Anexo 6 para el detalle del ranking).

El término “Big Four” se utiliza para referirse a las cuatro firmas más relevantes dentro del mundo de la auditoría y la consultoría. Las Big Four, en general, ofrecen servicios de auditoría, consultoría, asesoría financiera, gestión de riesgos, servicios tributarios y legales a sus clientes. En la actualidad las Big Four son las siguientes:

Deloitte: con ingresos de 47.600 millones de dólares americanos aproximados y 260.000 empleados ocupa el primero lugar dentro de la Big Four (International Accounting Bulletin,2021). Deloitte tiene presencia en 150 países a través de firmas locales. Estas firmas que representan a Deloitte son miembros de Deloitte Touche Tohmatsu Limited (DTTL), compañía privada limitada por garantía en el Reino Unido.

Pricewaterhouse Coopers (PwC): ocupa el segundo puesto de las Big Four con 43.032 millones de dólares americanos aproximados de ingresos (International Accounting Bulletin,2021) es la mayor organización de servicios profesionales del mundo. La red de PwC cuenta con firmas miembro en 157 países, donde laboran cerca de 223.000 profesionales (International Accounting Bulletin,2021).

Ernst and Young (EY): ocupa el tercer lugar ofreciendo servicios profesionales y posee cuatro líneas de principales de servicio Assurance Services, Tax Services, Advisory Services y Transaction Advisory Services con ingresos de 37.200 millones de dólares aproximados y con más de 300.000 empleados (International Accounting Bulletin,2021).

KPMG: La empresa surgida por la gran fusión de las empresas familiares de Klynveld, Peat, Marwick y Goerdeler en 1987 es la última de las Big Four o consultoras más relevantes cuenta con ingresos de 29.220 millones de dólares aproximados con 219.281 profesionales (International Accounting Bulletin,2021). Tiene presencia en 146 países.

El ranking internacional no presenta el mismo orden en Chile. En nuestro país, se utiliza como principal indicador el número de clientes (empresas) a las cuales las firmas auditoras prestan servicio y que pertenecen a el Índice de Precio Selectivo de Acciones (IPSA)²⁵ y el Índice General de Precios (IGPA)²⁶. Las empresas que son partes de las listas de ambos índices son los principales clientes de las Big Four en Chile (estas empresas tienen gran importancia en el mercado chileno).

Las tablas 7 y 8 resumen la información entregada por El Mercurio (2018) con respecto la distribución de firmas auditoras que prestan servicio en los principales índices chilenos. El cuadro 2 muestra a las firmas auditoras de las empresas que se encuentran en el IPSA.²⁷

Tabla 7: Firmas de auditoría de las empresas del IPSA

Año		EY	PWC	Deloitte	KPMG	Otros	Totales
2017	Nº de empresas	14	10	9	7	0	40
	%	35%	25%	23%	18%	0%	100%
2018	Nº de empresas	12	12	9	6	1	40
	%	30%	30%	23%	15%	3%	100%

Fuente: Elaboración propia

En el año 2017 EY lidero el número de auditorías de las empresas del IPSA, quedando en el primer lugar, muy diferente al año 2018 en el cual EY y PWC se encontraron igualadas, esto por la pérdida de 1 cliente de KPMG y 2 clientes de EY, los cuales se distribuyeron aumentando en 2 los clientes de PWC y abriendo las auditorias de las empresas del IPSA a BDO (no considera como Big Four) la cual se asignó 1 empresa.

En tanto el cuadro 3 resume las firmas auditoras de las empresas del IGPA de la Bolsa de Comercio de Santiago

²⁵ Corresponde a un indicador de rentabilidad de las empresas o compañías con mayor presencia bursátil. En otras palabras, el IPSA busca medir el desempeño de las acciones de mayor tamaño y liquidez en la bolsa de Santiago.

²⁶ Es un indicador de carácter patrimonial, este índice mide las variaciones de todas las acciones inscritas en esa bolsa.

²⁷ Las 40 empresas de IPSA alcanzan una capitalización bursátil de US\$ 221 mil millones (Durante, 2018)

Tabla 8: Firmas de auditoría de las empresas del IGPA

Año		PWC	EY	Deloitte	KPMG	Otros	Totales
2018	N° de empresas	29	20	19	16	3	87
	%	33%	23%	22%	18%	3%	33%

Fuente: Elaboración propia

En el respectivo indicador lidero PWC por una diferencia de 9 empresas de EY con una diferencia significativa.

Las Big Four se caracterizan por prestar servicios de auditoría externa a las principales empresas a nivel mundial y si bien los rankings evalúan los ingresos y trabajadores estos son los lideres en la práctica de la profesión, trabajando en la innovación e implementación de los servicios y normativa. Manteniendo una actualización constante de los socios y trabajadores de la firma.

Capítulo VI:

Análisis y resultados

Como se indicó en el Capítulo I, el objetivo de este trabajo es caracterizar los honorarios por servicios distintos de auditoría en empresas chilenas listadas en bolsa en el periodo 2010-2020. Para esto se realizó un análisis descriptivo de los honorarios pagados por empresas chilenas a firmas auditoras locales. Cabe recordar que el oficio circular N° 1368 del 12 de abril de 1993 (CMF, 1993), llamado HONORARIOS CANCELADOS A AUDITORES EXTERNOS, requería que todas las entidades fiscalizadas por la CMF revelaran los honorarios correspondientes tanto a los servicios de auditoría como otros servicios no relacionados directamente a la auditoría (NAS). Esta circular fue derogada por el oficio 422 del 06 de diciembre de 2017.

Los datos utilizados fueron extraídos de la página web de la Bolsa Comercio Santiago. Específicamente, en el Centro de Información Bursátil Electrónico²⁸. Es importante mencionar, que no tuvimos acceso a todas las empresas listadas ya que el envío a la Bolsa de Comercio es voluntario. La circular sólo obligaba el envío de esta información a la CMF, pero a pesar de varias solicitudes no hubo acceso a la información en dicha entidad.

La estructura de la circular incluía la identificación de la sociedad o persona fiscalizada (la razón social, Rut, dirección y ciudad); datos del auditor externo incluyendo el nombre o razón social, N° registro de auditores y el periodo informado; información de empresas relacionadas si correspondía; y por último los valores relacionados a honorarios cancelados, ya fueran propios o relacionados separando entre honorarios de auditoría y honorarios de otras prestaciones las cuales debían ser descritos.

Otro aspecto importante que destacar es que la circular indica que se deberá informar los honorarios pagados de cada periodo y no los devengados, esto se traduce en que en algún periodo se podría informar más de un pago de honorarios por auditoría a diferentes empresas auditoras. Esto sucede ya que las auditorías, en general, son pagadas en cuotas y los periodos de pagos pueden ser diferente al periodo que se prestó el servicio.

²⁸ Página web Bolsa de Comercio de Santiago

<http://cibe.bolsadesantiago.com/SitePages/busqueda.aspx/Results.aspx?p=1368&n=&en=true&eno=true&ec=true&ep=true&ee=true&ecc=true&em=true&eco=false&est=true&fd=01-01-2017&fh=01-01-2018&oa=true>

En la página web de la Bolsa Comercio Santiago se pudo encontrar información de la circular 1368 desde el año 2010 al 2020, traduciéndose a un total de 63 empresas de variados rubros y 134 circulares diferente. La Tabla 9 presenta la distribución de empresas/circulares con información disponible por año. Además, se puede desprender de la tabla que el número de empresas no es igual al N° de circulares por año, esto debido a que no todas las empresas voluntariamente enviaron la circular todos los años. Se puede visualizar que los años 2016 y 2017 son los años donde un número mayor de empresas envió la circular voluntariamente a la Bolsa de Comercio de Santiago.

Tabla 9: Numero de Circular 1368 disponibles por año

AÑO	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	Total
Circulares	1	0	6	6	17	8	53	28	4	10	1	134

Para entender el tipo de empresa que voluntariamente revelo esta información, la Tabla 10 presenta las empresas categorizadas por rubro económico²⁹. El rubro económico fue obtenido utilizando el RUT desde la página web Genealog. El principal rubro que destaco en la entrega de esta circular fue las empresas relacionadas a la intermediación financiera, luego con el mismo número de empresas encontramos las empresas de suministro de electricidad, gas y agua e industrias manufactureras no metálicas los demás rubros económicos varían entre 1 y 3 empresas por rubro.

Tabla 10: Empresas por rubro económico

Rubro económico	N° Empresas
Actividades inmobiliarias, empresariales y de alquiler	1
Actividades jurídicas y de asesoramiento empresarial en general	1
Agricultura, ganadería, caza y silvicultura	3
Comercio al por mayor y menos, rep.veh. automotores/enseres domésticos	2
Construcción	3
Explotación de minas y canteras	1
Industrias manufactureras no metálicas	10
Intermediación financiera	28
Servicios sociales de salud	1
Suministro de electricidad, gas y agua	10
Transporte almacenamiento y comunicaciones	3
Total, empresas	63

²⁹ Página web donde según el Rut de la sociedad indica el rubro económico <https://www.genealog.cl/Chile/instituciones/>

Además, la información presentada en la circular con respecto a los diferentes NAS no estaba estandarizada, por lo que se realizó una clasificación manual para poder ejecutar el análisis. La Tabla 11 presenta la clasificación utilizada a través de este trabajo.

Tabla 11: Tipos de servicios y descripción de las clasificaciones

Servicio	Descripción
Honorarios por auditoría Externa	Honorarios relacionados a la auditoría externa
Honorarios por otras asesorías	Otras asesorías no especificadas en el llenado de la circular
Honorarios por tecnologías de información	Asesorías y servicios de apoyo relacionados las tecnologías de la información
Honorarios por revisión o asesorías tributarias	Auditoria y servicios tributarios
Honorarios por servicios de capacitación	Talleres, cursos, charlas y seminarios
Honorarios por servicios externos relacionadas a servicios contables	Asesorías contables, asesoría de recursos humanos y servicios relacionados al outsourcing
Honorarios por asesorías específicas	Asesorías especificadas en el llenado de la circular
Honorarios Reembolso de gastos	Reembolsos pagados
Honorarios por servicios relacionados a auditoría interna	Servicios y metodologías de Auditoría interna

Después de estandarizar la información recopilada, se procedió a determinar la distribución de la información que se desprendía de la circular N° 1368 (ver Tabla 12), agrupando la información en 4 clasificaciones:

- La empresa revela sólo honorarios de auditoría sin presentar honorarios pagados por NAS a ninguna entidad (Columna 1 Tabla 12)
- La empresa revela honorarios por servicios de auditoría y NAS prestados por única auditora, en esta clasificación la entidad posee una única entidad que presta servicios por auditoria y NAS a la vez. (Columna 2 Tabla 12)
- La empresa revela honorarios por servicios de auditoría prestados por una auditora y NAS prestados por una auditora diferente, la clasificación indica que el prestador de servicios por auditoria es

completamente diferente al prestador de NAS y por lo tanto no se tienen NAS asociadas con las empresas que realizar auditoría externa. (Columna 3 Tabla 12)

- La empresa revela honorarios por servicios de auditoría y NAS prestados por una auditora y adicionalmente otros NAS prestados por una auditora diferente, El prestador de servicios por auditoria también presta servicios por NAS, pero a su vez la entidad presenta honorarios pagados por NAS a otras entidades distintas a la empresa de auditoría externa. (Columna 4 Tabla 12)

De la Tabla 12 Panel A podemos ver que en nuestra muestra, hay un alto número de circulares que revelan solo servicios por concepto de auditoría externa sin servicios por NAS dentro de la clasificación (aproximadamente 45% de las circulares). Sin embargo, si consideramos el porcentaje de las circulares presentan conceptos por NAS este porcentaje asciende a un 54%, ya que las columnas 2, 3 y 4 presentan honorarios por NAS ya sea el servicio prestado por el mismo auditor de los estados financieros, otros o las mezcla de ambos.

El mayor conflicto de interés se podría presentar en las empresas que pertenecen a la columna 2 de tabla 4, cerca del 15% de la muestra, donde el auditor de los estados financieros es el único prestador de NAS. Dentro de las 20 NAS indicadas se detectaron lo siguientes servicios:

- Otras asesorías no especificadas
- Asesorías tributarias no especificadas
- Revisión de utilidades no realizadas de mutuos hipotecarios y ajustes a utilidad liquida distribuible
- Verificación Reportes de sustentabilidad
- Asesoría tributaria por declaraciones anual de impuestos a la renta y declaraciones juradas
- Cursos y Software

Que el auditor de los estados financieros sea el único prestador de NAS podría afectar la independencia del auditor, ya que podría haber servicios incompatibles con la emisión de una opinión independiente.

La tabla 12 panel B presenta el valor agregado de los honorarios pagados al auditor en cada categoría identificada en el Panel A de la misma tabla. Es importante destacar que al comparar la columna 2 y 3 en los cuales ambas tuvieron 20 circulares El análisis sugiere que los honorarios pagados por la empresa son mayores cuando el auditor es diferente a prestador de NAS.

Tabla 12: Distribución de Honorarios

Años	Empresa revela:				Total, circulares
	(1) sólo honorarios de auditoría	(2) honorarios por servicios de auditoría y NAS prestados por única auditora	(3) honorarios por servicios de auditoría prestados por una auditora y NAS prestados por una auditora diferente	(4) honorarios por servicios de auditoría y NAS prestados por una auditora y adicionalmente otros NAS prestados por una auditora diferente	
2010	1	0	0	0	1
2011	0	0	0	0	0
2012	0	0	1	5	6
2013	2	1	1	2	6
2014	3	1	6	7	17
2015	2	0	3	3	8
2016	33	6	5	9	53
2017	14	8	1	5	28
2018	2	1	1	0	4
2019	3	3	2	2	10
2020	1	0	0	0	1
	61	20	20	33	134

Panel A: Número de circulares de acuerdo con la prestación de NAS

Panel B: Valor agregado de honorario de acuerdo con la prestación de NAS

Años	Empresa revela:				Total, circulares
	(1) sólo honorarios de auditoría	(2) honorarios por servicios de auditoría y NAS prestados por única auditora	(3) honorarios por servicios de auditoría prestados por una auditora y NAS prestados por una auditora diferente	(4) honorarios por servicios de auditoría y NAS prestados por una auditora y adicionalmente otros NAS prestados por una auditora diferente	
2010	18.854.234	-	-	-	18.854.234
2011	-	-	-	-	-
2012	-	-	32.593.750	2.214.939.084	2.247.532.834
2013	195.062.592	13.629.306	12.473.569	497.320.514	718.485.981
2014	128.523.316	15.094.826	433.810.876	2.719.491.569	3.296.920.587
2015	245.105.099	-	264.922.003	1.666.869.704	2.176.896.806
2016	869.411.319	654.110.306	915.535.082	3.806.835.609	6.245.892.316
2017	388.601.903	629.139.413	79.397.443	1.031.348.385	2.128.487.144
2018	149.843.112	18.186.173	55.684.634	-	223.713.919
2019	127.589.397	171.684.134	937.442.909	187.184.047	1.423.900.487
2020	11.046.725	-	-	-	11.046.725
TOTALES	2.134.037.698	1.501.844.158	2.731.860.266	12.123.988.912	18.491.731.034
TOTAL %	12%	8%	15%	66%	100%

También se logró identificar qué tipo de NAS son más solicitadas en el Mercado Chileno, estos resultados se presentan en la Tabla 13 panel A, en la cual podemos ver que NAS son las más solicitadas, considerado el número de servicios solicitados sin involucrar su valor económico. En el cual predomina con un 32% los servicios por NAS asociados a revisión asesorías tributarias, luego con un 27 % las asesorías específicas y un con 22% las otras asesorías.

Similarmente, cuando vemos el panel B de la misma tabla que muestra el gasto por los servicios NAS, en esta clasificación destacaron los servicios por NAS asociados a revisión asesorías tributarias con un 30% y las asesorías específicas con un 29%.

El gasto agregado de NAS tiene el mismo comportamiento de las solicitudes de servicios por NAS, ya que en ambos paneles predominaron los servicios de tributaria y las asesorías específicas.

Tabla 13: Caracterización NAS declaradas en Circular N° 1368

Panel A: NAS por número de servicios

Clasificación	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	Total	%
Otras asesorías	-	-	8	1	8	9	13	12	1	9	-	61	22%
Tecnologías de información	-	-	1	-	2	-	3	1	-	1	-	8	3%
Revisión o asesorías tributarias	-	-	12	6	13	11	28	12	1	7	-	90	32%
Servicios de capacitación	-	-	1	1	-	-	4	-	-	1	-	7	3%
Servicios externos relacionadas a servicios contables	-	-	-	-	6	4	12	5	-	2	-	29	10%
Asesorías específicas	-	-	4	3	16	3	38	9	-	2	-	75	27%
Rembolso de gastos	-	-	-	-	2	-	1	-	-	-	-	3	1%
Servicios relacionados a auditoría interna	-	-	1	-	1	-	2	1	-	1	-	6	2%
	-	-	27	11	48	27	101	40	2	23	-	279	100%

Panel B: Valor agregado honorarios por NAS

Clasificación	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	Total	%
Otras asesorías	-	-	220.076.859	92.892.689	166.554.003	218.557.188	379.974.607	361.036.971	11.526.302	364.250.935	-	1.814.869.554	22%
Tecnologías de información	-	-	12.255.793	-	75.674.774	-	380.611.954	2.012.707	-	2.173.500	-	472.728.728	6%
Revisión o asesorías tributarias	-	-	434.021.802	27.105.283	433.708.085	346.410.052	863.147.313	235.657.328	1.887.682	136.111.688	-	2.478.049.233	30%
Servicios de capacitación	-	-	565.675	259.200	-	-	34.246.468	-	-	2.205.261	-	37.276.604	0%
Servicios externos relacionadas a servicios contables	-	-	-	-	195.039.846	189.634.924	308.563.441	177.713.564	-	20.873.740	-	891.825.515	11%
Asesorías específicas	-	-	612.378.691	198.859.759	477.566.129	50.748.661	1.026.256.038	40.236.984	-	15.928.000	-	2.421.974.262	29%
Rembolso de gastos	-	-	-	-	20.786.226	-	3.765.000	-	-	-	-	24.551.226	0%
Servicios relacionados a auditoría interna	-	-	5.097.600	-	66.154.175	-	43.300.000	14.016.583	-	28.255.639	-	156.823.997	2%
Saldos	-	-	1.284.396.420	319.116.931	1.435.483.238	805.350.825	3.039.864.821	830.674.137	13.413.984	569.798.763	-	8.298.099.119	

Para determinar si la tarifa de NAS, están asociados con tarifas de auditoria más altas se extrajo de la base de datos elaborada con la informacion de las circulares, los saldos correspondientes a Servicios de auditoría y NAS que se prestaron en el mismo periodo.

La Tabla 14 y Gráfico 1 entregan información de la asociación entre el 2010 y 2020 mostrando una asociación positiva a lo largo del periodo llegando hasta a valores muy similares entre las NAS y servicios de auditoria en los años 2013, 2016 y 2018 estos últimos no sobrepasando los honorarios por auditoria.

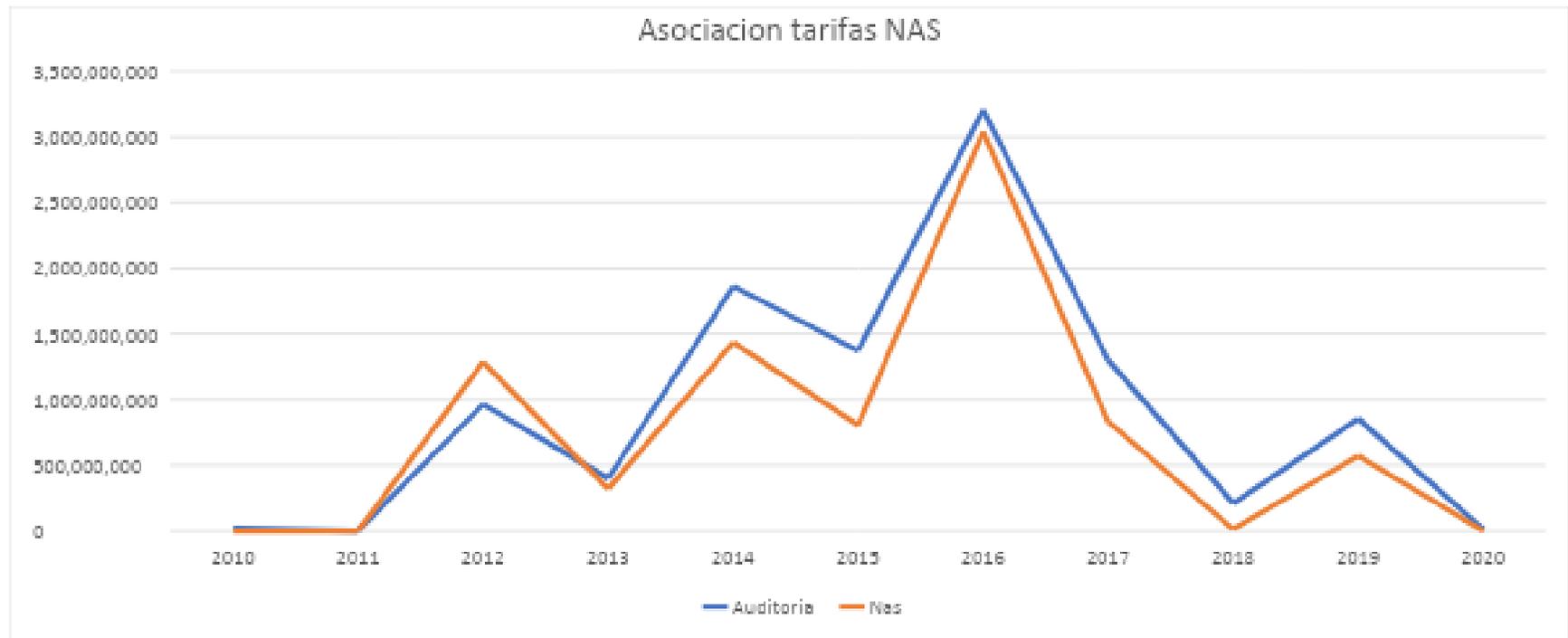
Mientras que en el año 2012 las sumas de las NAS sobrepasaron los saldos cancelados por auditoria siendo el único año que esta situación ocurrió, los demás periodos pudieron ser similares los valores, pero no sobrepasaron las NAS a los servicios de auditoría.

En los periodos 2010 y 2011 no se detectaron NAS, pero el número de circulares informadas fueron 1 en el 2010 y 0 en el año 2011.

Tabla 14: Asociación tarifas NAS

AÑO	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	Total
Auditoria	18.854.234	-	963.136.414	399.369.050	1.861.437.349	1.371.545.981	3.206.027.495	1.297.813.007	210.299.935	854.101.724	11.046.725	10.193.631.915
NAS	-	-	1.284.396.420	319.116.931	1.435.483.238	805.350.825	3.039.864.821	830.674.137	13.413.984	569.798.763	-	8.298.099.119
Saldos	18.854.234	-	2.247.532.834	718.485.981	3.296.920.587	2.176.896.806	6.245.892.316	2.128.487.144	223.713.919	1.423.900.487	11.046.725	18.491.731.034

Gráfico 1: Asociación tarifas NAS



Para generar una revisión si a mayor permanencia como empresa auditora aumentan las NAS se consideraron todas las empresas que los honorarios por auditoría y NAS fueran prestados por la misma empresa auditora, extrayendo solo los saldos por NAS. Además, se consideró un periodo de 3 años seguido o solo sin información por un año, pero sin cambio de empresa auditora en el periodo sin información.

De las 63 empresas que declararon de manera voluntaria la circular solo 7 presentaron la circular de manera continua con a los más un periodo sin informar, pero sin cambio de auditor.

La tabla N° 15 presenta los saldos totales de 3 periodos, en los cuales se determina un aumento en NAS de año 2 al año 1, pero una disminución del periodo 3 con el periodo 2 y hasta con el periodo 1, esta observación sería solo considerando la suma totales al final de cada periodo.

Si Observamos el comportamiento individual de cada empresa podemos notar que el comportamiento entre el periodo 1 y periodo 2, 4 de las 7 aumento sus gastos por NAS, y en los casos de Agunsa Chile y Coca Cola Andina estos fueron hasta de 6 veces mayores en comparación al periodo 1.

El comportamiento entre el periodo 2 y periodo 3, solo 2 empresas de 7 aumentaron sus gastos por NAS sin sobrepasar en el doble a los gastos por NAS del periodo 2.

Tabla 15: Comportamiento de NAS en periodos continuos

<i>Empresa</i>	<i>Servicios</i>	<i>Periodo 1</i>	<i>Periodo 2</i>	<i>Variación p1-p2 (veces)</i>	<i>Periodo 3</i>	<i>Variación p2-p3 (veces)</i>
<i>AES GENER</i>	NAS	63.069.950	53.404.419	0,85	37.594.944	0,7
<i>AGUNSA CHILE</i>	NAS	8.451.310	52.456.534	6,21	12.449.995	0,2
<i>BANMEDICA</i>	NAS	4.701.692	13.971.221	2,97	26.732.435	1,9
<i>COCA COLA ANDINA</i>	NAS	5.097.425	33.484.771	6,57	2.562.909	0,1
<i>COLBUN</i>	NAS	122.666.205	73.425.517	0,60	5.400.465	0,1
<i>FEPASA</i>	NAS	24.797.000	10.628.000	0,43	12.599.000	1,2
<i>FORUS BRANDS & RETAIL</i>	NAS	21.412.413	36.457.172	1,70	12.531.513	0,3
		250.195.995	273.827.634		109.871.261	

Para profundizar el análisis se identificó si las empresas que solicitan servicios por NAS prefieren asignar estos servicios a los mismos auditores que realizan la revisión a los estados financieros o los requieren a una empresa auditora diferente. Por esto la información recopilada fue separada en diferenciar ambos gastos e identificar cual es mayor.

En la tabla N° 16 Panel A se desprende por año el comportamiento de las empresas y valores asignados por NAS, clasificándolos en NAS del mismo auditor y NAS solicitadas a otros auditores, los valores asociados a NAS prestadas por el mismo auditor varían entre 12% y 45% en los años 2012 y 2019. En promedio un 20% de las empresas pagan valores por NAS al mismo auditor y un 80% con otros auditores diferente a los revisores de los EEFF.

Para poder caracterizar mejor la información se realizó en la tabla N°16 Panel B una nueva tabla la cual, si bien también indica los valores pagados por NAS de otros auditores y con los mismos auditores de los EEFF, se agregó el N° de empresas auditoras que prestaron los servicios por NAS y se determinó un promedio pagado por NAS recibidas por el mismo auditor de los EEFF y un promedio pagado por NAS recibidos por otros auditores.

Al determinar el promedio pagado por año, se observó que en los periodos 2012 y 2013 el promedio de NAS pagadas al mismo auditor fue mayor y en el 2015 muy similares, pero en los demás años es decir 2014, 2016, 2017, 2018 y 2019 los valores promedios pagado por NAS a otros auditores superaron a los pagados al mismo auditor. Ahora en saldos totales el promedio de las NAS solicitadas al mismo auditor alcanzo un 45% y los totales promedios de las NAS solicitadas a otros auditores un 55%, Promedios muy parecidos solo con una diferencia de un 5%.

Tabla 16: Servicios por NAS según prestador de servicios por auditoría externa.

Panel A: Valor agregado

Servicio	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	Total
NAS por el mismo auditor	-	-	346.132.628	142.887.713	167.082.062	149.011.255	580.372.693	230.531.520	1.887.682	70.907.985	-	1.688.813.538
NAS por el mismo auditor %			27%	45%	12%	19%	19%	28%	14%	12%	-	
NAS por otros auditores	-	-	938.263.792	176.229.218	1.268.401.176	656.339.570	2.459.492.128	600.142.617	11.526.302	498.890.778	-	6.609.285.581
NAS por otros auditores %			73%	55%	88%	81%	81%	72%	86%	88%	-	
Total	-	-	1.284.396.420	319.116.931	1.435.483.238	805.350.825	3.039.864.821	830.674.137	13.413.984	569.798.763	-	8.298.101.581

Panel B: Valor promedio por circular y número de auditores

Servicio	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	Total
NAS por el mismo auditor			346.132.628	142.887.713	167.082.062	149.011.255	580.372.693	230.531.520	1.887.682	70.907.985	-	1.688.813.538
N° Empresas Servicio - Auditoras			6	4	7	5	23	17	1	9	-	72
Promedio NAS mismo auditor			57.688.771	35.721.928	23.868.866	29.802.251	25.233.595	13.560.678	1.887.682	7.878.665	-	195.642.437
NAS por otros auditores			938.263.792	176.229.218	1.268.401.176	656.339.570	2.459.492.128	600.142.617	11.526.302	498.890.778	-	6.609.285.581
N° Empresas Servicios -Auditoras			21	7	39	22	78	23	1	14	-	205

Promedio NAS otro auditor			44.679.228	25.175.603	32.523.107	29.833.617	31.531.950	26.093.157	11.526.302	35.635.056	-	236.998.020
Total			1.284.396.420	319.116.931	1.435.483.238	805.350.825	3.039.864.821	830.674.137	13.413.984	569.798.763	-	8.298.099.119
Servicios- Empresas			27	11	46	27	101	40	2	23		277

Para identificar si las prestaciones de NAS están asociadas a opiniones sin salvedad, se identificó cada periodo y empresa que informó en la circular que el auditor de los estados financieros fue el mismo prestador de NAS además también se identificó las opiniones de las empresas que no presentaban NAS en sus circulares y en ambos casos se extrajo de cada memoria la opinión de los respectivos estados financieros

Las opiniones que se detectaron fueron:

- Razonable en todos aspectos significativos, en el cual el auditor informa que los estados financieros se presentan adecuadamente sobre aquello que pudiera ser significativo en la presentación e información de los estados financieros.
- Incorpora párrafo con Otros asuntos, estos otros asuntos ayudasen a comprensión de la auditoría, las responsabilidades del auditor o el dictamen de auditoría
- Incorpora párrafo con Énfasis en el asunto, este asunto si bien esta presentado y revelado en los estados financieros, la información es fundamental para el entendimiento de los estados financieros.

En la tabla 17 Panel A y Panel B se clasificaron 4 tipo de opiniones detectadas, además se indica cuanto fueron los honorarios pagados por NAS a los auditores de los EEFF y cuanto fueron los honorarios cancelados por la revisión de EEFF.

Un 100% de las opiniones fueron razonable y no se detectaron opiniones con Salvedad, pero si algunas opiniones incluyeron párrafos de asuntos y otros asuntos.

En el Panel A se puede observar que hay un 6% de empresas que presenta las opiniones con algún énfasis en el asunto, en este grupo de empresa los honorarios por NAS fueron un 40% del total por honorarios de auditoría. Luego se puede ver que la importancia relativa de las NAS sobre honorarios totales es para el grupo de empresas que presenta opiniones razonables en todos los aspectos significativos con un 31%, seguido por las empresas que se presentan Razonable en todos sus aspectos significativos e incluyendo párrafo de Énfasis en el asunto y Otros asuntos con un 23% y por último con un 12% Razonable en todos sus aspectos significativos y párrafo de otros asuntos.

Mientras que el Panel B al no presentar NAS y el 69% de las empresas tenían opinión favorable en todos sus aspectos significativos y un 30% Razonable en todos sus aspectos significativos y párrafo de otros asuntos, Razonable en todos sus aspectos significativos e incluyendo párrafo de Énfasis en

el asunto y otros asuntos y Razonable en todos sus aspectos significativos y párrafo de Énfasis en el asunto no alcanzaron el 1%.

Tabla 17: Asociación de Empresas con NAS y sin NAS con tipo de opinión

Panel A: Asociación de empresas con NAS y tipo de opinión

Tipo de Opinión	N° Empresas	Total, NAS (a)	Total, Honorarios(b)	(a/b) %
Razonable en todos sus aspectos significativos y párrafo de otros asuntos	5	46.429.160	403.357.629	12%
Razonable en todos sus aspectos significativos	43	1.292.000.432	4.147.305.030	31%
Razonable en todos sus aspectos significativos e incluyendo párrafo de Énfasis en el asunto y otros asuntos	4	141.986.938	613.052.224	23%
Razonable en todos sus aspectos significativos y párrafo de Énfasis en el asunto	3	208.397.008	523.798.475	40%
Totales	55	1.688.813.538	5.687.513.358	

Panel B: Asociación para empresas sin NAS y tipo de opinión

Tipo de Opinión	N° Empresas	Total, Honorarios
Razonable en todos sus aspectos significativos y párrafo de otros asuntos	12	639.329.920
Razonable en todos sus aspectos significativos	45	1.477.023.260
Razonable en todos sus aspectos significativos e incluyendo párrafo de Énfasis en el asunto y Otros asuntos	2	9.712.597
Razonable en todos sus aspectos significativos y párrafo de Énfasis en el asunto	2	7.971.921
Totales	61	2.134.037.698

Para poder caracterizar que tipos de empresas de manera voluntaria entregaron su información, se agruparon por rubros económicos las 63 empresas detectadas en las circulares.

La Tabla 18 Panel A presenta el total agregado para cada una de las empresas y años, destacando el rubro de suministro de electricidad, gas y agua con 48% casi la mitad de los servicios por NAS correspondieron a este tipo de empresas, luego con un 16 % y 17% muy parecidos la sociedad de intermediación financiera y construcción, el demás rubro no superó el 19% del total.

La Tabla 18 Panel B presenta el número de circulares presentadas por rubro en las cuales el 25% fue de Industrias manufactureras no metálicas ,18% suministros de electricidad, gas y aguas y un 15% de intermediación financiera, siendo estos 3 rubros los cuales informaron más circulares.

La Tabla 18 Panel C muestra el promedio de los datos recopilados del Panel A y Panel B promediando los valores pagados por rubros con las circulares informadas por el mismo rubro y periodos, esto nos entregó que predominó los valores pagados y circulares informadas por el rubro relacionado a suministro de electricidad, gas y agua con un 52%.

Tabla 18: Magnitud de las NAS por rubro económico

Panel A: Suma de NAS por rubro económicos

Rubro	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	Total	%
Suministro de electricidad, gas y agua	-	-	101.359.859	307.632.630	927.461.120	599.430.771	1.251.743.808	466.411.965	-	368.143.667	-	4.022.183.820	48%
Comercio al por mayor y menor, repuestos de vehículos automotores /enseres domésticos	-	-	-	-	12.281.378	57.196.340	344.456.225	19.533.684	-	-	-	433.467.627	5%
Actividades inmobiliarias, empresariales y de alquiler	-	-	-	5.486.101	6.947.229	12.137.029	-	-	-	21.726.108	-	46.296.467	1%
Intermediación financiera	-	-	939.801.316	5.998.200	173.937.700	-	363.525.689	141.950.845	-	-	-	1.625.213.750	20%
Construcción	-	-	131.149.018	-	-	-	780.332.385	19.438.778	-	-	-	930.920.181	11%
Actividades jurídicas y de asesoramiento empresarial en general	-	-	-	-	5.858.508	7.179.240	55.309.304	-	-	-	-	68.347.052	1%
Industrias manufactureras no metálicas	-	-	112.086.227	-	308.997.303	129.407.445	190.239.976	84.595.997	11.526.302	81.730.943	-	918.584.193	11%
Agricultura, ganadería, caza y silvicultura	-	-	-	-	-	-	6.636.402	63.461.561	-	53.767.713	-	123.865.676	1%
Transporte almacenamiento y comunicaciones	-	-	-	-	-	-	27.394.798	12.480.677	1.887.682	12.599.000	-	54.362.157	1%
Servicios sociales de salud	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0%
Explotación de minas y canteras	-	-	-	-	-	-	20.226.234	22.800.630	-	31.831.332	-	74.858.196	1%
Saldos	-	-	1.284.396.420	319.116.931	1.435.483.238	805.350.825	3.039.864.821	830.674.137	13.413.984	569.798.763	-	8.298.099.119	

Panel B: Numero de circulares que informaron NAS por rubro económicos

Rubro	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	Total	%
Suministro de electricidad, gas y agua	-	-	1	2	4	1	3	1	-	1	-	13	18%
Comercio al por mayor y menos, rep.veh. Automotores/enseres domésticos	-	-	-	-	1	1	2	1	-	-	-	5	7%
Actividades inmobiliarias, empresariales y de alquiler	-	-	-	1	1	1	-	-	-	1	-	4	6%
Intermediación financiera	-	-	2	1	2	-	2	4	-	-	-	11	15%
Construcción	-	-	1	-	-	-	3	1	-	-	-	5	7%
Actividades jurídicas y de asesoramiento empresarial en general	-	-	-	-	1	1	1	-	-	-	-	3	4%
Industrias manufactureras no metálicas	-	-	2	-	3	2	5	3	1	2	-	18	25%
Agricultura, ganadería, caza y silvicultura	-	-	-	-	-	-	1	1	-	1	-	3	4%
Transporte almacenamiento y comunicaciones	-	-	-	-	-	-	2	2	1	1	-	6	8%
Servicios sociales de salud	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0%
Explotación de minas y canteras	-	-	-	-	-	-	1	1	-	1	-	3	4%
Saldos	-	-	6	4	12	6	20	14	2	7	-	71	100%

Panel C: Promedio de Saldos y circulares que informaron NAS por rubro económicos

Rubro	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	Total	%
Suministro de electricidad, gas y agua	-	-	101.359.859	153.816.315	231.865.280	599.430.771	417.247.936	466.411.965	-	368.143.667	-	2.338.275.793	52
Comercio al por mayor y menos, rep.veh. Automotores/enseres domésticos	-	-	-	-	12.281.378	57.196.340	172.228.113	19.533.684	-	-	-	261.239.515	6
Actividades inmobiliarias, empresariales y de alquiler	-	-	-	5.486.101	6.947.229	12.137.029	-	-	-	21.726.108	-	46.296.467	1
Intermediación financiera	-	-	469.900.658	5.998.200	86.968.850	-	181.762.845	35.487.711	-	-	-	780.118.264	17
Construcción	-	-	131.149.018	-	-	-	260.110.795	19.438.778	-	-	-	410.698.591	9
Actividades jurídicas y de asesoramiento empresarial en general	-	-	-	-	5.858.508	7.179.240	55.309.304	-	-	-	-	68.347.052	2
Industrias manufactureras no metálicas	-	-	56.043.114	-	102.999.101	64.703.723	38.047.995	28.198.666	11.526.302	40.865.472	-	342.384.371	8
Agricultura, ganadería, caza y silvicultura	-	-	-	-	-	-	6.636.402	63.461.561	-	53.767.713	-	123.865.676	3
Transporte almacenamiento y comunicaciones	-	-	-	-	-	-	13.697.399	6.240.339	1.887.682	12.599.000	-	34.424.420	1
Servicios sociales de salud	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0
Explotación de minas y canteras	-	-	-	-	-	-	20.226.234	22.800.630	-	31.831.332	-	74.858.196	2
Saldos	-	-	758.452.649	165.300.616	446.920.346	740.647.103	1.165.267.022	661.573.333	13.413.984	528.933.292	-	4.480.508.344	100

Ya teniendo información más estandarizada los datos recopilados respecto a que NAS son las más solicitadas y por qué entidades, quedaría conocer quiénes son los mayores prestadores de las NAS, la tabla N°19 indica que empresas auditoras son las mayores prestadoras de NAS según las circulares enviadas destacando las Big Four.

Con un 25,78% de los saldos por NAS lidera Deloitte, luego con un 24,11% PWC, un 16,76% KPMG y por último EY con un 16,68%.

Las Big Four prestan el 83,33% de los servicios por NAS y las otras empresas son 16,66%. Estas otras empresas corresponden a 15 Sociedad prestadoras de servicios las cuales se detallan en el Anexo 7, de esta ninguna de manera individual supera el 4% del total, exceptuando Inversiones y servicios externaliza S.A. que posee un 9%.

Tabla 19: Empresas auditoras que prestan servicios por NAS

Auditora	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	Total	%
Deloitte	-	-	647.416.057	-	317.538.573	112.839.345	750.946.308	130.343.416	1.887.682	178.565.625	-	2.139.537.006	25,78
PwC	-	-	403.607.544	169.086.243	345.748.713	97.235.803	770.213.670	71.487.264	11.526.302	131.846.622	-	2.000.752.161	24,11
Kpmg	-	-	81.755.463	1.397.674	176.625.967	253.728.738	702.552.872	62.076.314	-	112.751.570	-	1.390.888.598	16,76
Ey	-	-	109.561.601	148.373.814	353.638.889	89.032.423	386.726.354	234.404.471	-	62.513.260	-	1.384.250.812	16,68
Otras empresas			42.055.755	259.200	241.931.096	252.514.516	429.425.617	332.362.672	-	84.121.686	-	1.382.670.542	16,66
Saldos	-	-	1.284.396.420	319.116.931	1.435.483.238	805.350.825	3.039.864.821	830.674.137	13.413.984	569.798.763	-	8.298.099.119	100

Conclusiones

Las NAS han sido identificadas como amenaza a la independencia del auditor en otros países, ya que se han detectado casos en los cuales la independencia se ha visto afectada directamente por realizar servicios incompatibles relacionados a la revisión y emisión de opinión a los EEEF. Por este motivo caracterizar los honorarios en empresas chilenas es importante y con esto tener una apreciación real de cómo han ido comportándose a través de los años y si las preocupaciones de otros países podrían ser las mismas.

En Chile la auditoría a los estados financieros se encuentra normada por la CMF a través de las leyes N° 18405 y 18406, estableciendo cual es la función de auditor externo en la revisión y emisión de opinión de los EEEF. Además de indicar la periodicidad de su revisión y los requisitos para desempeñar estos servicios.

Las mismas leyes también indican cuando los auditores no estarían capacitados para realizar su trabajo por motivos de que su independencia se encuentra afectada e informa las sanciones relacionadas a informes falsos, ya que este tendrá responsabilidad legal de los informes emitidos.

Internacionalmente existen diferentes organismos encargados de la emisión de la normativa que rige a los auditores externos destacando 3 organizaciones, AICPA y PCAOB de Estados Unidos y el IFAC que es una organización global. Las organizaciones han emitido sus propias normativas, pero en la actualidad buscan la convergencia y unificación de la normativa.

Si bien se intenta normar la auditoría y el auditor para que la independencia en la ejecución de la auditoría no se vea afectada, la literatura es muy variada respecto si las NAS pueden o no afectar esta independencia, algunos factores que se repiten en la literatura son la importancia del cliente, la prestación de servicios no relacionados con auditoría y la permanencia de los auditores o socios. Los factores mencionados anteriormente han llevado a conclusiones muy divididas en la literatura respecto a si podrían o no afectar la independencia de auditor, pero si concuerdan que la independencia es la característica fundamental de la profesión.

En Chile las NAS no se encuentran normadas como tal, si bien la Ley 18045 en su artículo N° 242 detalla algunos servicios que las empresas auditoría no pueden realizar de manera simultánea a la auditoría externa, no se encuentra normada la divulgación de estos servicios o valores cancelados por estos conceptos, en otros países ante el aumento de estos servicios y escándalos financieros han emitido una normativa respecto a cuáles servicios son permitidos entre estos destacan Reino Unido,

EEUU y la Unión Europea. En estos países se exige la divulgación de los servicios distintos de auditoría y se emiten ya sea una lista de servicios permitidos y no permitidos.

Actualmente las NAS, son servicios entregados por sociedades inscritas en el registro de auditores externos y suelen pertenecer a una red de firmas internacionales de las cuales destacan las Big Four (PwC, EY, KPMG y Deloitte) estas ofrecen servicios de auditoría, consultoría, asesoría financiera, gestión de riesgos, servicios tributarios y legales a sus clientes.

Caracterizar las NAS en Chile es bastante complejo por motivos de la falta de información actual y normativas de divulgación, el oficio circular 1368 del 12 de abril de 1993 (CMF,1993) derogado por el oficio 422 del 6 de abril de 2017, fue nuestro principal sustento para realizar un análisis descriptivo y caracterizar las NAS. La circular extraída de la página web de la bolsa de Santiago nos entregó un total de 63 empresas que informaron esta circular entre los años 2010 y 2020 recopilando solo 134 circulares.

La información entregada por la circular dio lugar a estandarizar ciertos parámetros de la información como que 61 de las circulares recopiladas mantenía solo honorarios pagados por concepto de auditoría y no presentaban NAS, lo que se podría traducir que al tratarse de empresas grandes no necesitarían otros servicios por tener personal capacitado para realizar los servicios distintos de auditoría.

En el caso de las empresas que informaron NAS, 20 circulares indicaron que las NAS pagadas eran con el mismo auditor de los EEFF y 20 circulares indicaron que la NAS pagadas eran con otro auditor distintos a los revisores de los EEFF. Si bien el número de circulares fue el mismo los valores pagados fueron mayores en el caso que los donde el auditor de los EEFF era diferente al auditor que prestaba servicios por NAS.

Respecto a las NAS detectadas los servicios por revisiones y asesorías tributarias destacaron ya sea por el número de circulares que solicitaron estos servicios y los valores pagados.

La permanencia de los auditores no nos entregó información clara respecto si las NAS se pudieran verse aumentadas, ya que el análisis individual demostró que en algunos casos las NAS fueron hasta 6 veces mayores al transcurrir el tiempo, pero en otros están fueron disminuyendo a través de los años. Lo que si se pudo apreciar que los gastos por NAS fueron mayores en los casos donde el auditor era diferente al auditor de los estados financieros indicando un promedio dentro de los 10 años de un 55% versus un 45% promedios muy parecidos solo con una diferencia del 5%.

Las NAS podrían influir la independencia del auditor y esto se vería reflejado en una opinión sin salvedades, al revisar las circulares en las cuales el auditor era el mismo prestador de NAS y las circulares donde solo se presentaban solo pagos por gastos auditoria, las opiniones fueron en un 100% razonables en ambas revisiones. Los principales contratados para emitir estas opiniones y las NAS mencionadas dentro de las circulares recopiladas fueron las Big Four, Deloitte, PwC, Kpmg y EY ordenadas según los valores detectados.

Futuros proyectos podrían extender este trabajo revisando las revelaciones voluntarias de honorarios hechas en los XBRL.

Anexos

Anexo 1: Tabla 2 completa

Estándar original No	Título y sinopsis	Sección en Normas Profesionales	Interpretaciones (si aplica)
SAS No. 122	<p>Objetivos generales del auditor independiente y realización de una auditoría de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas</p> <p>Esta sección trata las responsabilidades generales del auditor independiente cuando realiza una auditoría de estados financieros de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas (GAAS)</p>	AU-C seg. 200	
	<p>Términos del encargo</p> <p>Esta sección aborda las responsabilidades del auditor al acordar los términos del encargo de auditoría con la administración y, cuando sea apropiado, con los encargados del gobierno corporativo.</p>	AU-C seg. 210	
	<p>Control de calidad para un trabajo realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas</p> <p>Esta sección trata las responsabilidades específicas del auditor con respecto a los procedimientos de control de calidad para una auditoría de estados financieros. También aborda, cuando sea aplicable, las responsabilidades del revisor de control de calidad del trabajo.</p>	AU-C seg. 220	

	<p>Documentación de auditoría</p> <p>Esta sección aborda la responsabilidad del auditor de preparar la documentación de auditoría para una auditoría de estados financieros.</p>	AU-C seg. 230	AU-C seg. 230
	<p>Consideración del fraude en una auditoría de estados financieros</p> <p>Esta sección aborda las responsabilidades del auditor relacionadas con el fraude en una auditoría de estados financieros.</p>	AU-C seg. 240	
	<p>Consideración de leyes y regulaciones en una auditoría de estados financieros</p> <p>Esta sección aborda la responsabilidad del auditor de considerar las leyes y regulaciones en una auditoría de estados financieros.</p>	AU-C seg. 250	
	<p>Comunicación</p> <p>del auditor con los encargados del gobierno corporativo Esta sección trata sobre la responsabilidad del auditor de comunicarse con los encargados del gobierno corporativo en una auditoría de estados financieros.</p>	AU-C seg. 260	
	<p>Comunicación de asuntos relacionados con el control interno identificados en una auditoría</p> <p>Esta sección trata sobre la responsabilidad del auditor de comunicar adecuadamente a los encargados del gobierno corporativo y de la administración las deficiencias en el control interno que el auditor ha identificado en una auditoría de estados financieros</p>	AU-C seg. 265	AU-C seg.9265
	<p>Planificación de una auditoría</p> <p>Esta sección trata sobre la responsabilidad del</p>	AU-C seg. 300	

	auditor de planificar una auditoría de estados financieros.		
	<p>Comprensión de la entidad y su entorno y evaluación de los riesgos de incorrección material</p> <p>Esta sección aborda la responsabilidad del auditor de identificar y evaluar los riesgos de incorrección material en los estados financieros mediante la comprensión de la entidad y su entorno, incluido el control interno de la entidad.</p>	AU-C seg. 315	
	<p>Materialidad en la planificación y realización de una auditoría</p> <p>Esta sección aborda la responsabilidad del auditor de aplicar el concepto de materialidad en la planificación y realización de una auditoría de estados financieros.</p>	AU-C seg. 320	
	<p>Realización de procedimientos de auditoría en respuesta a riesgos evaluados y evaluación de la evidencia de auditoría obtenida</p> <p>Esta sección aborda la responsabilidad del auditor de diseñar e implementar respuestas a los riesgos de incorrección material identificados y evaluados por el auditor de acuerdo con la sección 315 de AU-C y evaluar la auditoría evidencia obtenida en una auditoría de estados financieros.</p>	AU-C seg. 330	
	<p>Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios</p> <p>Esta sección aborda la responsabilidad del auditor del usuario de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada en una</p>	AU-C seg. 402	

	auditoría de los estados financieros de una entidad usuaria que utiliza una o más organizaciones de servicios.		
	<p>Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la auditoría</p> <p>Esta sección trata sobre la responsabilidad del auditor de evaluar el efecto de las incorrecciones identificadas en la auditoría y el efecto de las incorrecciones no corregidas, si las hay, en los estados financieros.</p>	AU-C seg. 450	
	<p>Evidencia de auditoría</p> <p>Esta sección explica qué constituye evidencia de auditoría en una auditoría de estados financieros y aborda la responsabilidad del auditor de diseñar y realizar procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada para poder sacar conclusiones razonables sobre las cuales basar la opinión del auditor.</p>	AU-C seg. 500	AU-C seg. 9500
	<p>Evidencia de auditoría — Consideraciones específicas para elementos seleccionados</p> <p>Esta sección trata las consideraciones específicas del auditor para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada, de acuerdo con las secciones 330 y 500 de AU-C con respecto a ciertos aspectos de (a) inversiones en valores e instrumentos derivados; (b) inventario; (c) litigios, reclamaciones y evaluaciones que involucren a la entidad; y (d) segmentar la información en una auditoría de estados financieros.</p>	AU-C seg. 501	
	<p>Confirmaciones externas</p> <p>Esta sección aborda el uso por parte del auditor de los procedimientos de confirmación externa</p>	AU-C seg. 505	

	<p>para obtener evidencia de auditoría, de acuerdo con los requisitos de las secciones 330 y 500 de la AU-C. No aborda consultas relacionadas con litigios, reclamos y evaluaciones.</p>		
	<p>Saldos iniciales: encargos de auditoría iniciales, incluidos los encargos de reauditar</p> <p>Esta sección aborda las responsabilidades del auditor en relación con los saldos iniciales en un encargo de auditoría inicial, incluido un encargo de reauditar. Además de los montos de los estados financieros, los saldos de apertura incluyen asuntos que requieren revelación que existían al comienzo del período, tales como contingencias y compromisos.</p>	AU-C seg. 510	
	<p>Procedimientos analíticos</p> <p>Esta sección aborda el uso que hace el auditor de procedimientos analíticos como procedimientos sustantivos (procedimientos analíticos sustantivos). También aborda la responsabilidad del auditor de realizar procedimientos analíticos cerca del final de la auditoría que ayuden al auditor a formar una conclusión general sobre los estados financieros.</p>	AU-C seg. 520	
	<p>Muestreo de auditoría</p> <p>Esta sección se aplica cuando el auditor ha decidido utilizar el muestreo de auditoría al realizar los procedimientos de auditoría. Aborda el uso por parte del auditor de muestreo estadístico y no estadístico al diseñar y seleccionar la muestra de auditoría, realizar pruebas de controles y pruebas de detalles y evaluar los resultados de la muestra.</p>	AU-C seg. 530	

	<p>Auditoría de estimaciones</p> <p>contables, incluidas las estimaciones contables del valor razonable y revelaciones relacionadas Esta sección aborda las responsabilidades del auditor relacionadas con las estimaciones contables, incluidas las estimaciones contables del valor razonable y revelaciones relacionadas, en una auditoría de estados financieros.</p>	<p>AU-C seg. 540</p>	
	<p>Partes relacionadas</p> <p>Esta sección aborda las responsabilidades del auditor relacionadas con las relaciones y transacciones con partes relacionadas en una auditoría de estados financieros.</p>	<p>AU-C seg. 550</p>	
	<p>Acontecimientos posteriores y hechos descubiertos posteriormente</p> <p>Esta sección aborda las responsabilidades del auditor en relación con los hechos posteriores y hechos descubiertos posteriormente en una auditoría de estados financieros. También aborda las responsabilidades de un auditor predecesor para eventos posteriores y hechos descubiertos posteriormente al volver a emitir el dictamen del auditor sobre estados financieros emitidos previamente que se presentarán sobre una base comparativa con estados financieros auditados de un período posterior.</p>	<p>AU-C seg. 560</p>	
	<p>Manifestaciones escritas</p> <p>Esta sección trata sobre la responsabilidad del auditor de obtener representaciones escritas de la administración y, cuando sea apropiado, de los encargados del gobierno corporativo en una auditoría de estados financieros.</p>	<p>AU-C seg. 580</p>	

	<p>Consideración de procedimientos omitidos después de la fecha de publicación del informe</p> <p>Esta sección aborda las responsabilidades del auditor cuando, con posterioridad a la fecha de publicación del informe, el auditor se da cuenta de que uno o más procedimientos de auditoría que el auditor consideró necesarios en las circunstancias existentes en el momento de la auditoría fueron omitido de la auditoría de los estados financieros.</p>	<p>AU-C seg. 585</p>	
	<p>Consideraciones especiales: auditorías de los estados financieros del grupo (incluido el trabajo de los auditores de componentes)</p> <p>Esta sección trata las consideraciones especiales que se aplican a las auditorías de grupos, en particular aquellas que involucran a los auditores de componentes.</p>	<p>AU-C seg. 600</p>	<p>AU-C seg. 9600</p>
	<p>Uso del trabajo de un especialista del auditor</p> <p>Esta sección trata las responsabilidades del auditor relacionadas con el trabajo de un individuo u organización que posea experiencia en un campo diferente a la contabilidad o la auditoría cuando ese trabajo se usa para ayudar al auditor a obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada.</p>	<p>AU-C seg. 620</p>	<p>AU-C seg. 620</p>
	<p>Formarse una opinión e informar sobre los estados financieros Esta sección trata sobre la responsabilidad del auditor de formarse una opinión sobre los estados financieros. También aborda la forma y el contenido del informe de auditoría emitido como resultado de una auditoría de estados financieros.</p>	<p>AU-C seg. 700</p>	<p>AU-C seg. 9700</p>

	<p>Modificaciones a la Opinión en el Informe del Auditor Independiente Esta sección aborda la responsabilidad del auditor de emitir un informe apropiado en circunstancias en las que, al formarse una opinión de acuerdo con la sección 700A de AU-C, el auditor concluye que una modificación a la opinión del auditor sobre los declaraciones es necesario.</p>	<p>AU-C seg. 705</p>	
	<p>Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe del auditor independiente Esta sección trata las comunicaciones adicionales en el informe del auditor cuando el auditor considera necesario llamar la atención de los usuarios sobre un asunto o asuntos presentados o revelados en los estados financieros que son de tal importancia que sean fundamentales para que los usuarios comprendan los estados financieros (párrafo de énfasis) o llamen la atención de los usuarios sobre cualquier asunto o asuntos distintos de los presentados o revelados en los estados financieros que sean relevantes para el entendimiento de los usuarios de la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe del auditor (párrafo sobre otros asuntos).</p>	<p>AU-C seg. 706</p>	
	<p>Coherencia de los estados financieros Esta sección aborda la evaluación del auditor de la coherencia de los estados financieros entre períodos, incluidos los cambios en los estados financieros emitidos anteriormente y el efecto de esa evaluación en el dictamen del auditor sobre los estados financieros.</p>	<p>AU-C seg. 708</p>	

	<p>Otra información en documentos que contienen estados financieros auditados Esta sección aborda la responsabilidad del auditor con respecto a otra información en documentos que contienen estados financieros auditados y el informe de auditoría correspondiente. En ausencia de cualquier requerimiento separado en las circunstancias particulares del trabajo, la opinión del auditor sobre los estados financieros no cubre otra información, y el auditor no tiene la responsabilidad de determinar si dicha información está expresada correctamente. Esta sección establece el requisito de que el auditor lea la otra información de la que tenga conocimiento porque la credibilidad de los estados financieros auditados puede verse socavada por inconsistencias materiales entre los estados financieros auditados y otra información.</p>	<p>AU-C seg. 720</p>	
	<p>Información complementaria en relación con los estados financieros en su conjunto</p> <p>Esta sección trata sobre la responsabilidad del auditor cuando se compromete a informar sobre si la información complementaria se presenta razonablemente, en todos los aspectos materiales, en relación con los estados financieros en su conjunto.</p>	<p>AU-C seg. 725</p>	<p>AU-C seg. 725</p>
	<p>Información complementaria requerida</p> <p>Esta sección aborda la responsabilidad del auditor con respecto a la información que un emisor de normas contables designado requiere para acompañar los estados financieros básicos</p>	<p>AU-C seg. 730</p>	

	de una entidad (en adelante, información complementaria requerida).		
	<p>Consideraciones especiales: auditorías de estados financieros preparados de acuerdo con marcos para propósitos especiales</p> <p>Esta sección trata las consideraciones especiales en la aplicación de las secciones 200-700A de la AU-C a una auditoría de estados financieros preparados de acuerdo con un marco para propósitos especiales, que es un efectivo, base contable fiscal, reglamentaria o contractual.</p>	AU-C seg. 800	
	<p>Consideraciones especiales: auditorías de estados financieros individuales y elementos, cuentas o partidas específicas de un estado financiero</p> <p>Esta sección trata las consideraciones especiales en la aplicación de las secciones 200-700A de la AU-C a una auditoría de un solo estado financiero o de un elemento específico. cuenta o elemento de un estado financiero.</p>	AU-C seg. 805	AU-C seg. 9805
	<p>Información sobre el cumplimiento de aspectos de acuerdos contractuales o requisitos reglamentarios en relación con estados financieros auditados</p> <p>Esta sección trata sobre la responsabilidad del auditor cuando se le solicita que informe sobre el cumplimiento de una entidad con aspectos de acuerdos contractuales o requisitos reglamentarios, en la medida en que se relacionen con asuntos contables , en relación con una auditoría de estados financieros (en adelante, informe de cumplimiento).</p>	AU-C seg. 806	

Fuente: Información reportada en el AICPA

<https://www.aicpa.org/research/standards/auditattest/clarifiedsas.html>

Anexo 2: Lista de SAS antes del proyecto Claridad

Estándar original No	Título y sinopsis
SAS No. 1	Codificación de normas y procedimientos de auditoría
SAS No. 12	Consulta del abogado de un cliente sobre litigios, reclamaciones y evaluaciones
SAS No. 22	Planificación y supervisión
SAS No. 25	La relación de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas las normas de control de calidad
SAS No. 26	Asociación con los Estados Financieros
SAS No. 29	Presentación de informes sobre la información que acompaña a los estados financieros básicos en los documentos presentados por el auditor
SAS No. 32	Adecuado de la revelación en los estados financieros.
SAS No. 37	Documentos presentados por las leyes federales de valores de los Estatutos
SAS No. 39	Muestreo de Auditoría.
SAS No. 42	Presentación de informes sobre los estados financieros condensados y datos financieros seleccionados
SAS No. 45	Partes Relacionadas
SAS No. 46	Consideración de procedimientos omitidos después de la fecha del informe
SAS No. 47	Riesgo de auditoría e importancia relativa en la realización de una auditoría
SAS No. 48	Los efectos del procesamiento informático en la auditoría de estados financieros
SAS No. 50	Informes sobre la Aplicación de los Principios de Contabilidad
SAS No. 51	Presentación de informes sobre los estados financieros preparados para el uso en otros países
SAS No. 52	Declaración ómnibus sobre normas de auditoría, 1987
SAS No. 54	Actos ilegales cometidos por los clientes
SAS No. 56	Procedimientos analíticos

SAS No. 57	Estimaciones Contables Auditoría
SAS No. 58	Informes sobre Estados Financieros Auditados
SAS No. 62	Informes Especiales
SAS No. 64	Declaración general sobre Normas de Auditoría-1990
SAS No. 65	La consideración del auditor de la función de auditoría interna en una auditoría de estados financieros
SAS No. 67	El proceso de confirmación
SAS No. 69	El significado de presentar razonablemente en conformidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados
SAS No. 72	Cartas para suscriptores y otras partes solicitantes
SAS No. 73	Uso del trabajo de un especialista
SAS No. 76	Las enmiendas a la Declaración de Normas de Auditoría No. 72, Las cartas de Aseguradores y ciertos otros partes solicitantes
SAS No. 77	Las enmiendas a la Declaración sobre Normas de Auditoría No. 22, Planificación y Supervisión, N ° 59, la consideración del auditor de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha, y N ° 62, Informes Especiales
SAS No. 78	Consideración del control interno en una auditoría de estados financieros: una enmienda a la Declaración sobre normas de auditoría No. 55
SAS No. 79	Enmienda a la Declaración de Normas de Auditoría No. 58, Informes sobre Estados Financieros Auditados
SAS No. 80	Enmienda a la Declaración sobre Normas de Auditoría No. 31: Materia de prueba
SAS No. 83	Establecer un entendimiento con el cliente
SAS No. 84	Comunicaciones entre predecesoras y sucesoras Auditores
SAS No. 85	Representaciones de la administración
SAS No. 86	Enmienda a la Declaración de Normas de Auditoría No. 72, Las cartas de Aseguradores y ciertos otros partes solicitantes
SAS No. 87	Restringir el uso de un informe de auditoría
SAS No. 88	Organizaciones de Servicios y Presentación de informes sobre la coherencia

SAS No. 89	Ajustes de auditoría
SAS No. 90	Comunicaciones del Comité de Auditoría
SAS No. 91	GAAP Jerarquía Federal
SAS No. 92	Instrumentos de auditoría derivados, operaciones de cobertura, y la cartera de títulos
SAS No. 93	Declaración general sobre Normas de Auditoría-2000
SAS No. 94	El efecto de la tecnología de la información en la consideración del auditor del control interno en una auditoría de estados financieros
SAS No. 95	Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas
SAS No. 97	Modificación de la Declaración de Normas de Auditoría No. 50, Informes sobre la Aplicación de los Principios de Contabilidad.
SAS No. 98	Declaración general sobre Normas de Auditoría-2002
SAS No. 99	Consideración de Fraude en una Auditoría de Estados Financieros
SAS No. 100	Información financiera intermedia
SAS No. 101	Medidas Auditoría Valor Razonable y Revelaciones
SAS No. 102	Definición de Requisitos profesionales en la Declaración sobre Normas de Auditoría
SAS No. 103	Documentación de la auditoría
SAS No. 104	Enmienda a la Declaración de Normas de Auditoría No. 1, Codificación de Normas y Procedimientos de Auditoría ("Debido cuidado profesional en la ejecución de trabajos")
SAS No. 105	Enmienda a la Declaración de Normas de Auditoría No. 95, Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas
SAS No. 106	Evidencia de auditoría
SAS No. 107	Riesgo de auditoría y materialidad en la realización de una auditoría
SAS No. 108	Planificación y Supervisión
SAS No. 109	La comprensión de la entidad y su entorno y evaluación de los riesgos de errores materiales

SAS No. 110	Realización de Procedimientos de Auditoría en Respuesta a Riesgos Evaluados y Evaluar la Evidencia de Auditoría Obtenida
SAS No. 111	Enmienda a la Declaración de Normas de Auditoría No. 39, Muestreo de Auditoría
SAS No. 113	Omnibus 2006
SAS No. 114	Comunicación del auditor con los encargados del Gobierno
SAS No. 115	La comunicación de Asuntos Relacionados con el Control Interno identificados en una auditoría
SAS No. 116	Información financiera intermedia
SAS No. 117	Auditorías de Cumplimiento
SAS No. 118	Otra información en documentos que contienen los informes financieros auditados
SAS No. 119	Información complementaria en relación a los estados financieros en su conjunto
SAS No. 120	Requerido Información complementaria
SAS No. 121	Revisado Aplicabilidad de la Declaración de Normas de Auditoría No. 100, Información Financiera Intermedia

Anexo 3: Comparativo de normas entre PCAOB, AICPA Y IFAC

Última actualización 15 de diciembre 2020

Estándar PCAOB	Estándar AICPA	Estándar IAASB
NIA 1001: Responsabilidades y funciones del auditor independiente	AU-C 200: Objetivos generales del auditor independiente y realización de una auditoría de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas	NIA 200: Objetivos generales del auditor independiente y realización de una auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría
AS 1005: Independencia	AU-C 200: Objetivos generales del auditor independiente y realización de una auditoría de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas	NIA 200: Objetivos generales del auditor independiente y realización de una auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría
AS 1010: Capacitación y competencia del auditor independiente	AU-C 200: Objetivos generales del auditor independiente y realización de una auditoría de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas	NIA 200: Objetivos generales del auditor independiente y realización de una auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría
AS 1015: Debido cuidado profesional en el desempeño del trabajo	AU-C 200: Objetivos generales del auditor independiente y realización de una auditoría de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas	NIA 200: Objetivos generales del auditor independiente y realización de una auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría
AS 1101: Riesgo de auditoría	AU-C 200: Objetivos generales del auditor independiente y realización de una auditoría de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas	NIA 200: Objetivos generales del auditor independiente y realización de una auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría
AS 1105: Evidencia de auditoría	AU-C 500: Evidencia de auditoría	ISA 500: Evidencia de auditoría
AS 1110: Relación de las normas de auditoría con las normas de control de calidad	AU-C 220: Control de calidad para un trabajo realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas	NIA 220: Control de calidad para una auditoría de estados financieros

NIA 1201: Supervisión del encargo de auditoría.	AU-C 220: Control de calidad para un trabajo realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas	NIA 220: Control de calidad para una auditoría de estados financieros NIA 620: Uso del trabajo de un experto en auditoría
NIA 1205: Parte de la auditoría realizada por otros auditores independientes	AU-C 600: Consideraciones especiales: auditorías de los estados financieros del grupo (incluido el trabajo de los auditores de componentes)	NIA 600: Consideraciones especiales: auditorías de los estados financieros del grupo (incluido el trabajo de los auditores de componentes)
AS 1210: Uso del trabajo de un especialista contratado por un auditor	AU-C 620: Uso del trabajo de un especialista en auditor	ISA 620: Uso del trabajo de un experto en auditoría
AS 1215: Documentación de auditoría	AU-C 230: Documentación de auditoría	NIA 230: Documentación de auditoría
AS 1220: Revisión de la calidad del compromiso	AU-C 220: Control de calidad para un trabajo realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas	NIA 220: Control de calidad para una auditoría de estados financieros
AS 1301: Comunicaciones con los comités de auditoría	AU-C 210: Condiciones del encargo	NIA 210: Acuerdo de los términos de los encargos de auditoría NIA 260: Comunicación con los encargados del gobierno corporativo
AS 1305: Comunicaciones sobre las deficiencias de control en una auditoría de estados financieros.	AU-C 265: Comunicación de asuntos relacionados con el control interno identificados en una auditoría	NIA 265: Comunicación de las deficiencias en el control interno a los encargados del gobierno y la administración
AS 2101: Planificación de auditorías	AU-C 300: Planificación de una auditoría	NIA 300: Planificación de una auditoría de estados financieros
NIA 2105: Consideración de la importancia relativa en la planificación y realización de una auditoría.	AU-C 320: Materialidad en la planificación y realización de una auditoría	NIA 320: Materialidad en la planificación y realización de una auditoría

AS 2110: Identificación y evaluación de riesgos de incorrección material	AU-C 315: Comprensión de la entidad y su entorno y evaluación de los riesgos de incorrección material	NIA 315: Identificación y evaluación de los riesgos de incorrección material mediante la comprensión de la entidad y su entorno
NIA 2201: Auditoría del control interno sobre la información financiera que se integra con una auditoría de estados financieros.	AU-C 940: Una auditoría de control interno sobre la información financiera que se integra con una auditoría de estados financieros	N/A
NIA 2301: Respuestas del auditor a los riesgos de incorrección material	AU-C 330: Realización de procedimientos de auditoría en respuesta a los riesgos evaluados y evaluación de la evidencia de auditoría obtenida	NIA 330: Respuestas del auditor a los riesgos evaluados
AS 2305: Procedimientos analíticos sustantivos	AU-C 520: Procedimientos analíticos	ISA 520: Procedimientos analíticos
AS 2310: El proceso de confirmación	AU-C 505: Confirmaciones externas	ISA 505: Confirmaciones externas
AS 2315: Muestreo de auditoría	AU-C 530: Muestreo de auditoría	ISA 520: Procedimientos analíticos
NIA 2401: Consideración de fraude en una auditoría de estados financieros	AU-C 240: Consideración de fraude en una auditoría de estados financieros	NIA 240: Responsabilidades del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros
AS 2405: Actos ilegales de clientes	AU-C 250: Consideración de leyes y reglamentos en una auditoría de estados financieros	NIA 250: Consideración de leyes y reglamentos en una auditoría de estados financieros
AS 2410: Partes relacionadas	AU-C 550: Partes relacionadas	ISA 550: Partes relacionadas
NIA 2415: Consideración de la capacidad de una entidad para continuar como empresa en funcionamiento	AU-C 570: Consideración del auditor de la capacidad de una entidad para continuar como empresa en funcionamiento	ISA 570: Negocio en marcha
AS 2501: Auditoría de estimaciones contables, incluidas las mediciones del valor razonable	AU-C 501: Evidencia de auditoría: consideraciones específicas para elementos seleccionados	NIA 540: Auditoría de estimaciones contables y revelaciones relacionadas

AS 2505: Consulta del abogado de un cliente sobre litigios, reclamaciones y evaluaciones	AU-C 501: Evidencia de auditoría: consideraciones específicas para elementos seleccionados	NIA 501: Evidencia de auditoría: consideraciones específicas para elementos seleccionados
AS 2510: Auditoría de inventarios	AU-C 501: Evidencia de auditoría: consideraciones específicas para elementos seleccionados	NIA 501: Evidencia de auditoría: consideraciones específicas para elementos seleccionados
AS 2601: Consideración del uso de una organización de servicios por parte de una entidad	AU-C 402: Consideraciones de auditoría relacionadas con una entidad que utiliza una organización de servicios	NIA 402: Consideraciones de auditoría relacionadas con una entidad que utiliza una organización de servicios
AS 2605: Consideración de la función de auditoría interna	AU-C 610: Uso del trabajo de los auditores internos	NIA 610: Uso del trabajo de los auditores internos
AS 2610: Auditorías iniciales: comunicaciones entre auditores predecesores y sucesores	AU-C 510: Saldos iniciales: encargos de auditoría iniciales, incluidos los encargos de reauditar	NIA 510: Encargos de auditoría iniciales — Saldos iniciales
AS 2701: Auditoría de la información complementaria que acompaña a los estados financieros auditados	AU-C 725: Información complementaria en relación con los estados financieros en su conjunto	N/A
AS 2705: Información complementaria requerida	AU-C 730: Información complementaria requerida	N/A
NIA 2710: Otra información en documentos que contienen estados financieros auditados	AU-C 720: Otra información en documentos que contienen estados financieros auditados	NIA 720: Responsabilidades del auditor en relación con otra información
AS 2801: Acontecimientos posteriores	AU-C 560: Acontecimientos posteriores y hechos descubiertos posteriormente	ISA 560: Eventos posteriores
AS 2805: Representaciones de la dirección	AU-C 580: Manifestaciones escritas	ISA 580: Manifestaciones escritas
AS 2810: Evaluación de los resultados de la auditoría	AU-C 240: Consideración de fraude en una auditoría de estados financieros AU-C 330: Realización de procedimientos de auditoría en	NIA 240: Responsabilidades del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros

	<p>respuesta a riesgos evaluados y evaluación de la evidencia de auditoría obtenida</p> <p>AU-C 450: Evaluación de incorrecciones identificadas durante la auditoría</p> <p>AU-C 500: Auditoría Evidencia</p> <p>AU-C 520: Procedimientos analíticos</p>	<p>NIA 330: Respuestas del auditor a los riesgos evaluados</p> <p>NIA 450: Evaluación de incorrecciones identificadas durante la auditoría</p> <p>NIA 500: Evidencia de auditoría</p> <p>NIA 520: Procedimientos analíticos</p>
AS 2815: El significado de "Presentar de manera justa de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados"	AU-C 700: Formar una opinión e informar sobre estados financieros	ISA 700: Formar una opinión e informar sobre estados financieros
NIA 2820: Evaluación de la coherencia de los estados financieros	AU-C 708: Coherencia de los estados financieros	N/A
NIA 2901: Consideración de procedimientos omitidos después de la fecha del informe	AU-C 585: Consideración de procedimientos omitidos después de la fecha de publicación del informe	N/A
NA 2905: Descubrimiento posterior de hechos existentes en la fecha del informe de auditoría	AU-C 560: Acontecimientos posteriores y hechos descubiertos posteriormente	ISA 560: Eventos posteriores
NIA 3101: Informe del auditor sobre una auditoría de estados financieros cuando el auditor expresa una opinión sin salvedades.	AU-C 700: Formar una opinión e informar sobre estados financieros	<p>NIA 700: Formar una opinión e informar sobre estados financieros</p> <p>NIA 701: Comunicación de asuntos clave de auditoría en el informe del auditor independiente</p> <p>NIA 706: Párrafos de énfasis y párrafos sobre otros asuntos en el informe del auditor independiente</p>
AS 3105: Desviaciones de opiniones sin reservas y otras circunstancias informativas	AU-C 700: Formar una opinión e informar sobre estados financieros	ISA 700: Formar una opinión e informar sobre estados financieros

		<p>ISA 705: Modificaciones a la opinión en el informe del auditor independiente</p> <p>ISA 710: Información comparativa — Cifras correspondientes y estados financieros comparativos</p> <p>N / A</p>
NIA 3110: Fecha del informe del auditor independiente	<p>AU-C 560: Acontecimientos posteriores y hechos descubiertos posteriormente</p> <p>AU-C 700: Formar una opinión e informar sobre estados financieros</p>	<p>ISA 560: Hechos posteriores</p> <p>ISA 700: Formar una opinión e informar sobre estados financieros</p>
AS 3305: Informes especiales	<p>AU-C 800: Consideraciones especiales: auditorías de estados financieros preparados de acuerdo con marcos para propósitos especiales</p> <p>AU-C 805: Consideraciones especiales: auditorías de estados financieros individuales y elementos, cuentas o partidas específicas de un estado financiero</p> <p>AU-C 806: Informes sobre el cumplimiento de aspectos de acuerdos contractuales o requisitos reglamentarios en relación con estados financieros auditados</p>	<p>ISA 800: Consideraciones especiales: auditorías de estados financieros preparados de acuerdo con marcos para propósitos especiales</p> <p>ISA 805: Consideraciones especiales: auditorías de estados financieros individuales y elementos, cuentas o partidas específicas de un estado financiero</p>
AS 3310: Informes especiales sobre empresas reguladas	AU-C 800: Consideraciones especiales: auditorías de estados financieros preparados de acuerdo con marcos para propósitos especiales	NIA 210: Acuerdo de los términos de los encargos de auditoría

NIA 3315: Información sobre estados financieros condensados y datos financieros seleccionados	AU-C 810: Encargos para informar sobre estados financieros resumidos	NIA 810: Encargos para informar sobre estados financieros resumidos
AS 3320: Asociación con estados financieros	Retirado por ASB	N/A
AS 4101: Responsabilidades con respecto a las presentaciones bajo los estatutos federales de valores	AU-C 925: Documentos presentados ante la Comisión de Bolsa y Valores de EE. UU. En virtud de la Ley de Valores de 1933	N/A
AS 4105: Revisiones de información financiera intermedia	AU-C 930: Información financiera intermedia	ISRE 2410: Revisión de información financiera intermedia realizada por el auditor independiente de la entidad
AS 6101: Cartas para suscriptores y ciertas otras partes solicitantes	AU-C 925: Documentos presentados ante la Comisión de Bolsa y Valores de EE. UU. En virtud de la Ley de Valores de 1933	N/A
AS 6105: Informes sobre la aplicación de principios contables	AU-C 930: Información financiera intermedia	N/A
AS 6110: Consideraciones de auditoría de cumplimiento en auditorías de receptores de asistencia financiera gubernamental	AU-C 935: Auditorías de cumplimiento	N/A
NA 6115: Informar sobre si continúa existiendo una debilidad material informada previamente	N/A	N/A

Fuente: Información reportada por el PCAOB

<https://pcaobus.org/oversight/standards/auditing-standards/analogous-standards>

Anexo 4: Transcripción de respuesta dada por el Sr. Jose Salas Miembro de la Comisión de Auditoría del Colegio de Contadores en la Charla impartida por la Escuela de postgrado de la Universidad de Chile “El nuevo informe del auditor, Mayor transparencia en auditoría de estados financieros – 08 julio 2021”

¿Por qué el colegio de contadores adopta las SAS emitidas por el AICPA y no las NIAS del IFAC?

Siempre ha sido parte de la comisión en términos de verificar las 2, yo no pertenezco desde el origen de la comisión. pertenezco desde solo hace alguno muchos años y siempre ha sido nuestra definición del estudio de las mejores normas. La norma más abierta, la norma más estructurada son las que define las SAS y no se olviden que son parte de la definición conjunta que tienen con las NIAS. Por favor ese paradigma que nosotros seguimos las SAS y no las NIAS. Falso si usted mira nuestras secciones y miran las Nias, estimado colegas empezando por la sección NIAS 200 versus nuestra sección 200 casi es igual párrafo por párrafo, porque además las SAS se originales fueron de la misma forma. No se olviden que mencione el proyecto Clarity que también tenemos la misma condición. Esa es la definición que tenemos en termino estructurales no seguimos uno, seguimos las normas de auditoria internacionales.

¿Cuál es la participación actual del Chile dentro de la IFAC?

La que ustedes ven , acabamos de mandar los DOM que es un informe de IFAC en donde en todas las áreas si no estamos full cumpliendo , siempre cumplimos parcialmente , a que se refiere tuvimos a Manuel Arias que estuvo aquí hace un par de años , tuvimos que explicarle por qué hay declaraciones de nosotros mismo que seguimos las SAS y por ejemplo IFAC dice yo tengo la Nias porque no siguen las Nias , tuvimos que demostrar sección por sección que seguíamos las Nias, sección por sección , eso significa que estamos cumpliendo todas las normas que IFAC emite .

No se olviden también es parte y hay una comisión que ha sido parte fundamental en la parte de la restructuración, que es la comisión de educación donde la mayoría de las instituciones de educación superior de este país siguen las normas internacionales de educación en contabilidad, enseñamos finanzas , enseñamos auditorías, enseñamos a organizar el tiempo , enseñamos valores en nuestra instituciones de educación superior las que sean .Entonces tenemos un tema que siempre va hacer siguiendo la estructura de IFAC y como ustedes lo pueden ver se puede meter al informe no está el actualizado ; pero se pueden meter al informe donde están como seguimos cada una de las DOM que son las áreas de seguimiento de IFAC

Anexo 4: Transcripción de respuesta a entrevista realizada el Sr. Jaime Goñi Miembro de la Comisión de Auditoría del Colegio de Contadores el día 22.07.2021

¿Por qué el colegio de contadores adopta las SAS emitidas por el AICPA y no las NIAS del IFAC?

Sí, correcto, lo que pasa. Mira, te puedo hacer un poco. ¿Cultura de dónde viene todo esto? Esta comisión partió por los años 70 a dedo. En esos años 70 estaba integrada, al igual que ahora, por las firmas multinacionales más grandes de auditoría. A esa época, la firma más grande de auditoría es básicamente una explicación histórica. El cliente más grande, multinacional, eran más americanos que europeos, y por eso esas empresas auditoras utilizaban las normas de auditoría de Estados Unidos y esas firmas eran influyentes en la Comisión. Eran la gente técnica más sabia del país y las normas de auditorías norteamericanas era mucho más precisas y más exactas, más fáciles de validar. En una revisión, cuando hacían controles de calidad, tenía mayor trazabilidad por ocupar en palabras modernas. Entonces por eso empezamos a ocupar las normas americanas y las normas europeas eran de baja difusión en ese minuto no eran muy populares, no eran muy extendidas en el mundo. Es así que toda la base de nuestra, de nuestra lógica de normas, ha seguido por el camino de las normas de Estados Unidos.

En el tiempo se han hecho evaluaciones, ha habido gente que ha dicho oye, deberíamos migrar a la europea, que aquí, que allá. Pero si tú has estudiado la materia ya desde hace varios años, que las normas europeas y las normas americanas han ido convergiendo, de hecho, hay planes de convergencia y es por eso que en Chile mantenemos todavía una inclinación hacia esa norma y seguimos más de cerca esas normas. Pero hay algunas que ya están conversando.

¿El colegio de contadores adoptara en un futuro las NIAS?

Mira, es una cosa que se estudia paso a paso. Es cuestión que esté definida. Nosotros cada normada vamos estudiando, pero hay que ver el mercado, las particularidades, ver la normativa que aplican las empresas auditoras. De repente las empresas de afuera también influyen. Dicen Oye, yo estoy con esta norma y las empresas locales, los representantes que tengo. Por favor, manténgase aquí porque mi software de auditoría está para esto. Sí, tienen que aplicar una nueva norma y de repente la NIA no la tengo. Vamos a estar fuera. Norma no vamos poder equivocarse la auditoría. Esto es una cuestión que se estudia. Seguramente va a llegarse a eso, pero no es una cosa que se haga de inmediato.

¿Cuál es la principal dificultad para adoptar las NIAS?

Podemos encontrar normas que no aplican en Chile esta sería una dificultad y la otra. Pensando en voz alta, qué otra dificultad parte que. O bueno, que, si se tiene que comparar con la que tiene, con la que tenemos actualmente y ver qué tanta diferencia tiene, si algunas tienen poquita diferencia y no se actualizan de inmediato. Cuando hay una diferencia importante, rápidamente se ponen tabla y se estudia esto es como las leyes, y esa es la que tengo que ver porque no nos podemos quedar atrás. Por ejemplo, si una cambia mucho la norma adquiere lo inmediato, pero hay algunas que cambian y cambian poco. Esas se van viendo posteriormente. También depende el impacto que tengan.

¿Cuál es la participación actual del Chile dentro de la IFAC?

Bueno, somos bastante activos. Nuestra profesión está muy bien, muy bien, considera a nivel global en el ISAC también. Y bueno, la participación es que normalmente estudiamos papers que ellos mandan, opinamos de alguna normativa, vemos qué normativa se va a sacar y ellos abren algunos espacios para comentarios. Autoridades nuestras tienen contacto con autoridades del IFAC, hacen llegar sus comentarios, sus opiniones, dudas, correcciones. Cuando sale la norma es una que una interacción bastante fluida

Ellos te evalúan igual que cuando se hace. Bueno, trato de tener calidad, claro, control de calidad. Mandan gente y te toman las normas y comparan con el mercado. Ven qué publicaciones sacamos, cuál el estado financiero. Estudian la norma, dicen oye, ¿pero esto cómo lo estás aplicando? ¿Esto ya está derogado o esto está obsoleto? Todo esto hay que mejorarlo y te clasifican, dentro de esa clasificación estamos bien clasificados y permanentemente trabajando con ellos. Nuestros profesionales acá en Chile son muy bueno, tenemos gente que opina, que sabe que si mete en el tema. Las comisiones nuestras de repente estudiamos algunos tópicos y decimos esta cuestión es mal dicha esta y repente nos toman en cuenta ya que es una organización grande, así como entre comillas las Naciones Unidas de la contabilidad de la auditoría. Pero, pero, pero hay interacción y nos califican, lo clasifican, nos dicen sí, hay que mejorar cosas a través del colegio Contadores. Es un trabajo de verdad.

Anexo 5: Listado de Empresas de Auditoría Externa

Índice de fiscalizados de Empresas de Auditoría Externa Vigentes

R.U.T.	Entidad
79793050-4	A Y C, CEPEDA Y PESCE AUDITORES CONSULTORES SPA.
76451472-6	ACTA CONSULTORES SPA
76064140-5	ACYSS AUDITORES CONSULTORES LIMITADA
76607177-5	ADDVAL AUDITORES SPA
76613330-4	ADLH CONSULTORES ASOCIADOS LIMITADA
76098650-K	AGN ABATAS AUDITORES CONSULTORES LIMITADA
77009583-2	AHD AUDITORES Y CONSULTORES SPA
77848090-5	AMR AUDITORES CONSULTORES SPA
76073255-9	ARTL CHILE AUDITORES SPA
76312375-8	ARVT SPA
77677220-8	ASESORIAS ARI LIMITADA
79591820-5	AUDITORES HUMPHREYS LIMITADA
76106075-9	AUDITORIA EXTERNA OSORIO LIMITADA
76594797-9	AUDITORIA Y CONSULTORA DE NEGOCIOS SPA
78885780-2	AUREN AUDITORES Y CONSULTORES SPA
77632780-8	AVILA & ZAMBRANO AUDITORES CONSULTORES LIMITADA
78176290-3	BAKER TILLY CHILE AUDITORES CONSULTORES LIMITADA
77548780-1	BDO AUDITORES CONSULTORES LIMITADA
76651360-3	BELAUNDE Y CONTRERAS PROFESIONALES ASOCIADOS LIMITADA
78810730-7	BELTRAMIN AUDITORES CONSULTORES LIMITADA
82809200-6	CANESSA S.A.
76135722-0	CAPURRO Y ASOCIADOS AUDITORES CONSULTORES LIMITADA
78917040-1	CASTILLO & ASOCIADOS LIMITADA
76236664-9	CGS CONSULTORIA LIMITADA
83178100-9	CHAU, TAPIA Y ORTEGA, CONTADORES PROFESIONALES AUDITORES LIMITADA
79820010-0	CONSAUDIT INTERNATIONAL AUDITORIA & CONTROL LIMITADA

76486950-8	CONSULTORA XENIT LIMITADA
77442670-1	CONSULTORES Y AUDITORES DE EMPRESAS LIMITADA
99500470-4	CONTADORES AUDITORES ASOCIADOS S.A.
78120780-2	CROWE AUDITORES CONSULTORES LIMITADA
76764379-9	CVR CONSULTORIA LIMITADA
80276200-3	DELOITTE AUDITORES Y CONSULTORES LIMITADA
76614105-6	DEP AUDITORES SPA
76772371-7	E Y M CONSULTORES SPA
76622773-2	ECHEVERRIA AUDITORES SPA
77802430-6	EY SERVICIOS PROFESIONALES DE AUDITORIA Y ASESORIAS SPA
76737007-5	FAIR TAX SPA
50809880-4	FIGUEROA, BASCUÑAN & ASOCIADOS S.A.
76174269-8	FILGUEIRA CONSULTORES LIMITADA
77222100-2	FORTUNATO Y ASOCIADOS LIMITADA
76188175-2	GAR AUDITORES LIMITADA
76180350-6	GESTIONS AUDITORES & CONSULTORES LIMITADA
76874121-2	GQ AUDITORES CONSULTORES SPA.
76022238-0	GUIÑAZU & ASOCIADOS SPA
77964690-4	HERNAN ESPEJO Y ASOCIADOS AUDITORES E INGENIEROS CONSULTORES LIMITADA
83610600-8	HIDALGO Y ASOCIADOS LIMITADA
76020751-9	HQ FINAUDIT SERVICIOS PROFESIONALES DE AUDITORIA Y ASESORIAS LIMITADA
76111720-3	INTEGRAL SOLUTIONS AUDIT-ADVISORY SPA
76171979-3	INVERSIONES Y ASESORIAS LAYHOD LIMITADA
76078470-2	IPA S.A.
76412576-2	J&A AUDITORES CONSULTORES LIMITADA
77850380-8	JOSE OÑATE AUDITORES CONSULTORES LIMITADA
78933640-7	JULLIAN CONSULTORES SPA
76045940-2	KAM AUDITORES CONSULTORES SPA
76468470-2	KENNEDY AUDITORES CONSULTORES SPA
89907300-2	KPMG AUDITORES CONSULTORES LIMITADA
76452973-1	KRESTON MACRO CONSULTORES AUDITORES SPA

76562674-9	LANDA AUDITORES SPA
76758559-4	LILLO Y COMPAÑIA LIMITADA
76105684-0	LSANTANDER AUDITORES CONSULTORES LIMITADA
78188190-2	MAZARS AUDITORES CONSULTORES SPA
79923340-1	MBA CHILE SPA
85450500-9	NATTERO SPA
76145313-0	OSCAR REYNALDO TORRES RIVEROS EMPRESA INDIVIDUAL DE RESPONSABILIDAD LIMITADA
76448420-7	OSSANDON & OSSANDON AUDITORES CONSULTORES LIMITADA
79755470-7	PKF CHILE AUDITORES CONSULTORES LIMITADA
81513400-1	PRICEWATERHOUSECOOPERS CONSULTORES AUDITORES SPA
89375500-4	R. SERGIO ZUÑIGA Y ASOCIADOS LIMITADA
78194160-3	RAIMUNDO LOPEZ AUDITORES CONSULTORES ASOCIADOS SPA
76823272-5	RBU AUDITORES CONSULTORES SPA
77063150-5	ROJO Y ASOCIADOS LIMITADA
76086487-0	RPA CONSULTORES SPA
77205551-k	RSM CHILE AUDITORES Y CONSULTORES SPA
77032290-1	RUSSELL BEDFORD AUDITORES CHILE LIMITADA
76604720-3	SERVICIOS LEGALES MONCAR LEX S.A.
76141236-1	SMS CHILE S.A.
76755330-7	SOCIEDAD DE AUDITORIA Y ASESORIA TRIBUTARIA T&C LIMITADA
83110800-2	SURLATINA AUDITORES LIMITADA
76923871-9	TAAS AUDIT SPA
76182952-1	VERA Y ASOCIADOS S.A.
76324883-6	VMJ AUDITORES CONSULTORES Y COMPAÑIA LIMITADA

Fuente: Comisión para el Mercado Financiero

<https://www.cmfchile.cl/institucional/mercados/consulta.php?consulta=RGEAE&Estado=VI&entidadT=RGEAE&mercado=V&entidad=RGEAE>

Anexo 6: Ranking De Firmas De Auditoría Y Consultoría 2021

NAME	FEE INCOME (USDm)	YEAR-END
Deloitte	47,600.00	Jun-20
PwC	43,032.00	Jun-20
EY	37,200.00	Dec-20
KPMG	29,220.00	Jun-20
BDO	10,263.8	Sep-20
RSM	6,268.5	Dec-20
Grant Thornton	5,757.1	Sep-20
Nexia International	4,490.6	Jun-20
Crowe	4,171.8	Dec-20
Baker Tilly International	4,043.8	Dec-20
TOTAL REVENUE/GROWTH	192,047.6	

Fuentes: www.internationalaccountingbulletin.com

https://accounting.nridigital.com/iab_world_survey_2021/home

Anexo 7 : Empresas que prestan servicios por NAS

Auditora	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	Total	%
PWC	-	-	647.416.057	-	317.538.573	112.839.345	750.946.308	130.343.416	1.887.682	178.565.625	-	2.139.537.006	25,78%
Deloitte	-	-	403.607.544	169.086.243	345.748.713	97.235.803	770.213.670	71.487.264	11.526.302	131.846.622	-	2.000.752.161	24,11%
KPMG	-	-	81.755.463	1.397.674	176.625.967	253.728.738	702.552.872	62.076.314	-	112.751.570	-	1.390.888.598	16,76%
EY	-	-	109.561.601	148.373.814	353.638.889	89.032.423	386.726.354	234.404.471	-	62.513.260	-	1.384.250.812	16,68%
Inversiones y Servicios Externaliza S.A.	-	-	-	-	166.113.494	179.343.036	202.726.270	201.985.327	-	-	-	750.168.127	9,04%
Pistrelli Henry Martin y Asociados	-	-	-	-	55.694.232	58.221.963	60.484.291	97.877.692	-	64.787.252	-	337.065.430	4,06%
BDO	-	-	-	-	-	-	63.652.444	-	-	8.818.707	-	72.471.151	0,87%
VGM SERVICIOS PROFESIONALES	-	-	27.571.537	-	-	-	15.287.431	-	-	-	-	42.858.968	0,52%
MV CONTROL Y GESTION	-	-	-	-	-	-	39.501.967	-	-	-	-	39.501.967	0,48%
Gestion futuras auditores S.A.	-	-	-	-	11.888.259	8.338.067	9.924.712	4.356.801	-	-	-	34.507.839	0,42%
LANDA CONSULTORES AUDITORES LTDA.	-	-	-	-	-	-	7.651.545	7.046.576	-	10.515.727	-	25.213.848	0,30%
Aconsa Auditores Consultores Asociados LTDA	-	-	-	-	3.830.068	4.739.806	3.228.947	5.340.281	-	-	-	17.139.102	0,21%
OTERO, CARBO & ASOCIADOS	-	-	14.484.218	-	-	-	-	-	-	-	-	14.484.218	0,17%
Backer y Mckenzie colombia S.A.	-	-	-	-	2.687.108	92.072	11.229.221	-	-	-	-	14.008.401	0,17%
EY Consulting SPA	-	-	-	-	-	-	-	12.709.154	-	-	-	12.709.154	0,15%

Beltramin & Hitschfeld y desarrollos	-	-	-	-	-	-	10.664.229	797.161	-	-	-	11.461.390	0,14%
RSM	-	-	-	-	-	-	2.178.473	2.249.680	-	-	-	4.428.153	0,05%
Capacitacion Integral Jorge Narvaez	-	-	-	-	1.717.935	1.779.572	-	-	-	-	-	3.497.507	0,04%
SMS CHILE S.A.	-	-	-	-	-	-	2.896.087	-	-	-	-	2.896.087	0,03%
BAKER TILY CHILE AUDITORES CONSULTORES LTDA	-	-	-	259.200	-	-	-	-	-	-	-	259.200	0,00%
Tabla	-	-	1.284.396.420	319.116.93	1	1.435.483.238	805.350.825	3.039.864.82	830.674.13	13.413.984	569.798.76	8.298.099.11	100%

Referencia

- Accounting and Economics, vol3, pp 113-127.
- Beardsley, E, Imdieke, A. y Omer, T. (2020); The distraction effect of non-audit services on audit quality, pp. 1-44
- Che, L., Langli, JC y Svanstrom, T. (2018), 'Are Audit Partner Rewards for Selling Con- ¿Servicios de servicios para clientes de auditoría y no auditores? '.
- Comisión para el Mercado Financiero (CMF). 1982. Decreto Supremo N°587, *Aprueba nuevo reglamento de Sociedades Anónima* (Publicado D.O.13.11.1982) (04 de agosto de 1982)
- Comisión para el Mercado Financiero (CMF). 1993. Oficio circular N° 1368, *Honorarios cancelados a auditores externos* (12 de abril de 1993)
- Comisión para el Mercado Financiero (CMF).1981. Ley N°18045 Ley del mercado de valores (22 de octubre de 1981)
- Comisión para el Mercado Financiero (CMF).1981. Ley N°18046 Ley de Sociedades Anónimas (22 de octubre de 1981)
- Comisión para el Mercado Financiero (CMF). 1990. Oficio Circular N°980, *Imparte Instrucciones respecto del informe de control interno* (24 de diciembre de 1990)
- Comisión para el Mercado Financiero (CMF). 2010. Norma de Carácter General N°275, *Establece Normas de Inscripción y Funcionamiento del Registro de Empresas de Auditoría Externa* (19 de enero de 2010)
- Comisión para el Mercado Financiero (CMF). 2011. Decreto N° 702, *Aprueba nuevo reglamento de Sociedades Anónimas* (27 de mayo de 2011)
- Comisión para el Mercado Financiero (CMF).2017. Norma de Carácter General N° 422, *Deroga y precisa situación de vigencia de normativa que indica* (26 de diciembre de 2017)
- Craswell, A. (1999). Does the Provision of Non-Audit Services Impair Auditor Independence? *International Journal of Auditing*, Vol. 3, pp. 29-40.
- DeAngelo, L. E. (1981) Auditor independence, 'low balling', and disclosure regulation. *Journal of DeF O N D, M. Raghunandan, K, K, K. and Subramanyam, K., Do Non-Audit Service Fees Impair Auditor Independence? Evidence from Going Concern Audit Opinions*, *Journal of Accounting Research*, Vol. 40(4). pp. 1247-1274
- DeFond, M. L., Raghunandan, K, K, K. and Subramanyam, K. R. (2002) Do Non-Audit Service Fees Impair Auditor Independence? Evidence from Going Concern Audit Opinions. *Journal of Accounting Research*, 40, 1247-1274.

- Durante, N. (20 de mayo de 2018). Quiénes son las auditoras del IPSA: PwC alcanza a EY y quedaron empatadas en el primer lugar. El Mercurio. <http://www.economiaynegocios.cl/noticias/noticias.asp?id=470404>
- Hartley, R.V. and Ross, T.L. (1972), 'MAS and Audit Independence: An Image Problem', *Journal of Accountancy*, November, pp.42-51
- Hay,D.,Knechel, r., y LI,V.(2006);Non-audit Services and Auditor Independence: New Zealand Evidence.*Journal of Business Finance & Accounting*, 33(5) & (6).pp.715–734
- Kinney, W., Palmrose, Z. y Scholz, S. (2004). Auditor Independence, Non-Audit Service, and Restatements: Was the U.S. Government Right? *Journal of Accounting Research*, Vol. 42(3), pp. 561-588
- Kowaleski, ZT, Mayhew, BW y Tegeler, AC (2018), 'El impacto de los servicios de consultoría on Audit Quality: An Experimental Approach ', *Journal of Accounting Research* 56 (2), 673–711.
- Larcker,D. y Richardson,S. (2004);Fees Paid to Audit Firms, Accrual Choices, and Corporate Governance. *Journal of Accounting Research*, Vol. 42(3). pp. 625-657
- Lavin, D. (1976), 'Perceptions of the Independence of the Auditor', *The Accounting Review*, 51(1), January, pp.41-50.
- Ministerio de educación (28 de septiembre de 1958) Ley 13011, Crea una Institución con Personalidad Jurídica Denominada Colegio de Contadores.
- Shockley, R.A. (1981), 'Perceptions of Auditors' Independence: An Empirical Analysis', *The Accounting Review*, 56(4), October, pp.785-800.
- Titard, P.L. (1971), 'Independence and MAS – Opinions of Financial Statement Users', *Journal of Accountancy*, July, pp. 47-52.
- Zhang,Y.,Hay,D,. y Holm,C., (2016);Non-audit services and auditor independence: Norwegian evidence,Zhang et al., *Cogent Business & Management*.pp. 1-19