

## NAGA 260 (R)\*

# COMUNICACIÓN CON LOS RESPONSABLES DEL GOBIERNO CORPORATIVO DE LA ENTIDAD

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

## CONTENIDO

	Apartado
<b>Introducción</b>	
Alcance de esta Naga .....	1-3
La función de la comunicación .....	4-7
Fecha de entrada en vigor .....	8
<b>Objetivos</b> .....	9
<b>Definiciones</b> .....	10
<b>Requerimientos</b>	
Responsables del gobierno corporativo de la entidad .....	11-13
Asuntos a ser comunicados .....	14-18
El proceso de comunicación .....	19-23
Documentación .....	24
<b>Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas</b>	
Responsables del gobierno corporativo de la entidad .....	A1-A8
Asuntos a ser comunicados .....	A9-A36
El proceso de comunicación .....	A37-A53
Documentación .....	A54
Anexo 1: Requerimientos específicos en la NGC 1 y en otras NAGAs que se refieren a la comunicación con los responsables del gobierno corporativo de la entidad	
Anexo 2: Aspectos cualitativos de las prácticas contables	

La Naga 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno corporativo de la entidad*, debiera ser leída conjuntamente con la Naga 200,

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

## **Introducción**

### **Alcance de esta Naga**

1. Esta Naga trata de la responsabilidad que tiene el auditor de comunicarse con los responsables del gobierno corporativo de la entidad en una auditoría de estados financieros. Aunque la presente Naga se aplica con independencia de la dimensión o estructura de gobierno corporativo de la entidad, su aplicación presenta particularidades cuando todos los responsables del gobierno corporativo de la entidad participan en su Administración, y en el caso de entidades con instrumentos financieros públicamente transados. Esta Naga no establece requerimientos relativos a la comunicación del auditor con la Administración de una entidad o con sus propietarios a menos que sean a la vez responsables del gobierno corporativo de la entidad.
2. El ámbito de aplicación de esta Naga es la auditoría de estados financieros, pero también puede aplicarse, adaptada en la medida en que las circunstancias lo requieran, a las auditorías de otra información financiera histórica, cuando los responsables del gobierno corporativo de la entidad sean los responsables de supervisar la preparación de dicha información financiera histórica.
3. Dada la importancia de la existencia de una comunicación recíproca eficaz durante la realización de una auditoría de estados financieros, esta Naga proporciona un marco general para la comunicación del auditor con los responsables del gobierno corporativo de la entidad e identifica algunos asuntos específicos a ser objeto de comunicación. En otras NAGAs (véase el anexo 1) se enumeran otros asuntos adicionales que deberán ser objeto de comunicación y que complementan los requerimientos de la presente Naga. Asimismo, la Naga 265<sup>1</sup> establece requerimientos específicos relativos a la comunicación a los responsables del gobierno corporativo de la entidad de aquellas deficiencias significativas en el control interno que el auditor haya identificado durante la realización de la auditoría. Adicionalmente, la comunicación de otros asuntos no requeridos en esta o en otras NAGAs puede venir exigida por las disposiciones legales o reglamentarias, por acuerdos celebrados con la entidad o por otros requerimientos que resulten de aplicación al trabajo, como, por ejemplo, normas emitidas por una organización profesional nacional de contabilidad. Esta Naga no impide al auditor comunicar cualquier otro asunto a los responsables del gobierno corporativo de la entidad. (Ref.: Apartados A33–A36)

---

<sup>1</sup> NAGA 265, *Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno corporativo y a la administración de la entidad.*

## **La función de la comunicación**

4. Esta Naga se centra principalmente en las comunicaciones del auditor a los responsables del gobierno corporativo de la entidad. Sin embargo, una comunicación recíproca eficaz es importante para facilitar:
  - (a) Al auditor y a los responsables del gobierno corporativo de la entidad el entendimiento de los asuntos relacionados con la auditoría en su contexto, y el desarrollo de una relación de trabajo constructiva. Esta relación se desarrolla manteniendo la independencia y objetividad del auditor;
  - (b) Al auditor, la obtención de los responsables del gobierno corporativo de la entidad de la información necesaria para la realización de la auditoría. Por ejemplo, los responsables del gobierno corporativo de la entidad pueden facilitar al auditor el entendimiento de la entidad y su entorno, y la identificación de las fuentes adecuadas de evidencia de auditoría, así como proporcionarle información sobre transacciones o hechos específicos; y
  - (c) A los responsables del gobierno corporativo de la entidad el cumplimiento de su responsabilidad de supervisar el proceso de preparación y presentación de información financiera, reduciendo así los riesgos de representación incorrecta material en los estados financieros.
5. Aunque la comunicación de los asuntos requeridos en la presente Naga es responsabilidad del auditor, la Administración también es responsable de comunicar a los responsables del gobierno corporativo de la entidad los asuntos que puedan ser relevantes para dicho gobierno corporativo. La comunicación a realizar por el auditor no exime a la Administración de cumplir con esta responsabilidad. De igual modo, la comunicación por la Administración con los responsables del gobierno corporativo de la entidad acerca de asuntos que el auditor es requerido a comunicar no exime a éste de cumplir con su responsabilidad de comunicarlos también. Sin embargo, la comunicación de estos asuntos por la Administración puede afectar a la forma o la oportunidad de realización de la comunicación del auditor con los responsables del gobierno corporativo de la entidad.
6. La comunicación clara de los asuntos específicos sobre los que se requiere informar según las NAGAs es parte integrante de toda auditoría. Sin embargo, las NAGAs no obligan al auditor a aplicar procedimientos específicamente diseñados para identificar cualquier otro asunto a comunicar con los responsables del gobierno corporativo de la entidad.
7. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias pueden limitar al auditor la comunicación de determinados asuntos con los responsables del gobierno corporativo de la entidad. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden prohibir de forma expresa una comunicación u otra actuación que pueda perjudicar a la investigación de un acto ilegal o presuntamente ilegal llevada a cabo por la autoridad competente, así como alertar a la entidad, por ejemplo, cuando se

requiere que el auditor informe sobre un incumplimiento o sobre la existencia de indicios de incumplimiento a una autoridad competente en aplicación de legislación contra el blanqueo de capitales. En estas circunstancias, los asuntos considerados por el auditor pueden ser complejos y puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico.

### **Fecha de entrada en vigor**

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

### **Objetivos**

9. Los objetivos del auditor son:
  - (a) la comunicación clara con los responsables del gobierno corporativo de la entidad acerca de las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de estados financieros, así como una descripción general del alcance y oportunidad de la auditoría planificados;
  - (b) la obtención de los responsables del gobierno corporativo de la entidad de la información necesaria para la auditoría;
  - (c) la comunicación oportuna con los responsables del gobierno corporativo de la entidad acerca de los hechos observados que sean significativos y relevantes en relación con su responsabilidad de supervisión del proceso de preparación y presentación de información financiera; y
  - (d) el fomento de una comunicación eficaz recíproca entre el auditor y los responsables del gobierno corporativo de la entidad.

### **Definiciones**

10. A efectos de las NAGAs, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
  - (a) Responsables del gobierno corporativo de la entidad: persona o personas u organizaciones (por ejemplo, una sociedad que actúa como administrador fiduciario) con responsabilidad en la supervisión de la Administración estratégica de la entidad y con obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas de la entidad. Ello incluye la supervisión del proceso de preparación y presentación de información financiera. En algunas entidades de determinadas jurisdicciones, los responsables del gobierno corporativo de la entidad pueden incluir miembros de la Administración, por ejemplo, los miembros ejecutivos del directorio de administración de una empresa del sector público o privado o un propietario-gerente. Para una mayor explicación sobre las diversas estructuras de gobierno corporativo, véanse los apartados A1-A8.

- (b) Administración: persona o personas con responsabilidad ejecutiva para dirigir las operaciones de la entidad. En algunas entidades de determinadas jurisdicciones, la Administración incluye a algunos o a todos los responsables del gobierno corporativo de la entidad, por ejemplo, los miembros ejecutivos del directorio de administración o un propietario-gerente.

## **Requerimientos**

### **Responsables del gobierno corporativo de la entidad**

- 11. El auditor deberá determinar la persona o personas que, dentro de la estructura de gobierno corporativo de la entidad, sean las adecuadas a efectos de realizar sus comunicaciones. (Ref.: Apartados A1–A4)

#### *Comunicación con un subgrupo de los responsables del gobierno corporativo de la entidad*

- 12. Cuando el auditor se comunique con un subgrupo de los responsables del gobierno corporativo de la entidad, como, por ejemplo, con un comité de auditoría, o con una persona, el auditor deberá determinar si es necesario comunicarse también con el órgano de gobierno corporativo en pleno. (Ref.: Apartados A5–A7)

#### *Situación en la que todos los responsables del gobierno corporativo de la entidad participan en su Administración*

- 13. En algunos casos, todos los responsables del gobierno corporativo de la entidad participan en su Administración, como, por ejemplo, en el caso de una empresa pequeña en la que el único propietario dirige la entidad y nadie más desempeña funciones de gobierno corporativo. En estos casos, si los asuntos requeridos en la presente Naga se comunican con el responsable o responsables de la Administración y esas mismas personas ejercen como responsables del gobierno corporativo de la entidad, no es necesario comunicarse acerca de dichos asuntos de nuevo con tales personas en su función de responsables del gobierno corporativo. Esos asuntos se enumeran en el apartado 16(c). No obstante, el auditor se deberá satisfacer que la comunicación con el directivo o directivos sea suficiente para considerar que todos aquellos a los que el auditor debería informar como responsables del gobierno corporativo de la entidad han sido informados. (Ref.: Apartado A8)

### **Asuntos a ser comunicados**

#### *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de estados financieros*

- 14. El auditor se deberá comunicar con los responsables del gobierno corporativo de la entidad acerca de sus responsabilidades en relación con la auditoría de los estados financieros, haciéndoles saber que:
  - (a) el auditor tiene la responsabilidad de formarse y expresar una opinión sobre los estados financieros preparados por la Administración bajo la supervisión de los responsables del gobierno corporativo de la entidad; y

- (b) la auditoría de los estados financieros no exime a la Administración ni a los responsables del gobierno corporativo de la entidad del cumplimiento de sus responsabilidades. (Ref.: Apartados A9–A10)

#### *Alcance y oportunidad de la auditoría planificados*

- 15. El auditor deberá comunicar a los responsables del gobierno corporativo de la entidad una descripción general del alcance y oportunidad de la auditoría planificada, lo cual incluye la comunicación de los riesgos significativos identificados por el auditor. (Ref.: Apartados A11–A16)

#### *Hallazgos significativos de la auditoría*

- 16. El auditor se deberá comunicar con los responsables del gobierno corporativo de la entidad acerca de los siguientes asuntos: (Ref.: Apartados A17–A18)
  - (a) la opinión del auditor relativa a los aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad, incluidas las políticas contables, las estimaciones contables y la información revelada en los estados financieros. Cuando proceda, el auditor deberá explicar a los responsables del gobierno corporativo de la entidad los motivos por los que considera que una práctica contable significativa, aceptable en el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, no es la más adecuada teniendo en cuenta las circunstancias específicas de la entidad; (Ref.: Apartados A19–A20)
  - (b) en su caso, las dificultades significativas encontradas durante la realización de la auditoría; (Ref.: Apartado A21)
  - (c) excepto en el caso en el que todos los responsables del gobierno corporativo de la entidad participen en la Administración:
    - (i) los asuntos significativos puestos de manifiesto durante la realización de la auditoría que fueron discutidas con la Administración comunicadas a ésta; y (Ref.: Apartado A22)
    - (ii) las representaciones escritas que el auditor solicite;
  - (d) en su caso, las circunstancias que afectan a la estructura y contenido del informe del auditor; y (Ref.: Apartados A23–A25)
  - (e) cualquier otro asunto que haya surgido durante la realización de la auditoría que, según el juicio profesional del auditor, sea relevante para la supervisión del proceso de preparación y presentación de información financiera. (Ref.: Apartados A26–A28)

#### *La independencia del auditor*

- 17. El auditor deberá comunicar a los encargados del Gobierno Corporativo los requerimientos éticos pertinentes, incluyendo aquellos relacionados con

independencia, que el auditor aplique para el trabajo de auditoría, incluyendo, si fuere aplicable en las circunstancias, cualquier requerimiento de independencia específico para las auditorías de estados financieros de ciertas entidades. (Ref.: Apartado A29)

18. En el caso de entidades con instrumentos financieros públicamente transados, el auditor deberá comunicar a los responsables del gobierno corporativo de la entidad:
  - (a) una declaración de que el equipo del trabajo y, en su caso, otras personas de la firma de auditoría, la propia firma de auditoría y, cuando proceda, otras firmas de la red han cumplido los requerimientos éticos aplicables en relación con la independencia; y
    - (i) todas las relaciones y otros asuntos existentes entre la firma de auditoría, las firmas de la red y la entidad que, según el juicio profesional del auditor, puedan afectar a la independencia de este. Ello deberá incluir los honorarios totales cargados a la entidad y a los componentes que ella controla, durante el periodo cubierto por los estados financieros, por los servicios de auditoría y otros servicios distintos de la auditoría prestados por la firma de auditoría y por otras firmas de la red. Estos honorarios se deberán detallar por concepto para facilitar a los responsables del gobierno corporativo de la entidad la evaluación del efecto de los servicios en la independencia del auditor; y
    - (ii) respecto de las amenazas a la independencia que no están en un nivel aceptable, las acciones tomadas para tratar tales amenazas, incluyendo las acciones que fueron tomadas para eliminar las circunstancias que originaron las amenazas, o aplicar salvaguardas para reducir las amenazas a la independencia a un nivel aceptable. (Ref.: Apartados A30–A32)

## **El proceso de comunicación**

### *Establecimiento del proceso de comunicación*

19. El auditor se deberá comunicar con los responsables del gobierno corporativo de la entidad acerca de la forma, la oportunidad y el contenido general esperado para las comunicaciones. (Ref.: Apartados A37–A45)

### *Formas de comunicación*

20. El auditor se deberá comunicar por escrito con los responsables del gobierno corporativo de la entidad acerca de los hallazgos significativos de la auditoría cuando, según su juicio profesional, la comunicación verbal no sea adecuada. No es necesario que las comunicaciones escritas incluyan todos los hechos puestos de manifiesto en el transcurso de la auditoría. (Ref.: Apartados A46–A48)
21. El auditor se deberá comunicar por escrito con los responsables del gobierno

corporativo de la entidad acerca de los asuntos relativos a la independencia del auditor cuando así se requiera por el apartado 18.

#### *Oportunidad de realización de las comunicaciones*

22. El auditor se deberá comunicar con los responsables del gobierno corporativo de la entidad oportunamente. (Ref.: Apartados A49–A50)

#### *Adecuación del proceso de comunicación*

23. El auditor deberá evaluar si la comunicación recíproca entre él y los responsables del gobierno corporativo de la entidad ha sido adecuada para el propósito de la auditoría. Si no lo ha sido, el auditor deberá evaluar el efecto que, en su caso, este hecho haya tenido en la evaluación de los riesgos de representación incorrecta material y en su capacidad de obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada, y deberá adoptar las medidas adecuadas. (Ref.: Apartados A51–A53)

### **Documentación**

24. En el caso de que los asuntos que requieran ser comunicados en aplicación de esta Naga lo sean verbalmente, el auditor los deberá incluir en la documentación de auditoría, indicando la oportunidad en el que fueron comunicados y la persona o personas a las que se dirigieron dicha comunicación. En el caso de las comunicaciones escritas, el auditor deberá conservar una copia de la comunicación como parte de la documentación de auditoría.<sup>2</sup> (Ref.: Apartado A54)

\*\*\*

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

### **Responsables del gobierno corporativo de la entidad (Ref.: Apartado 11)**

- A1. Las estructuras de gobierno corporativo varían según la jurisdicción y el tipo de entidad de que se trate, reflejando las diversas influencias existentes, tales como diferentes entornos culturales y normativos, y las características de dimensión y propiedad. Por ejemplo:
- En algunas jurisdicciones existe un directorio de supervisión (total o mayoritariamente no ejecutivo) separado legalmente del directorio ejecutivo (de Administración) (una estructura de “doble consejo”). En otras jurisdicciones, un sólo directorio (una estructura de “directorio único”) tiene la responsabilidad tanto de las funciones de supervisión como de las funciones ejecutivas.
  - En algunas entidades, los responsables del gobierno corporativo de la entidad ocupan puestos que son parte integrante de la estructura legal de una entidad, como, por ejemplo, puestos de administradores. En otras, por ejemplo, en

---

<sup>2</sup> NAGA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8-11 y A6.



algunas entidades públicas, la labor de gobierno corporativo se ejerce por un órgano que no forma parte de la entidad.

- En algunos casos, la totalidad o parte de los responsables del gobierno de la entidad participan en la Administración de la entidad. En otros, los responsables del gobierno corporativo de la entidad y la Administración son personas diferentes.
- En algunos casos, los responsables del gobierno corporativo de la entidad tienen la responsabilidad de aprobar<sup>3</sup> los estados financieros de la entidad (en otros casos, es la Administración la que tiene esta responsabilidad).

A2. En la mayoría de las entidades, el gobierno corporativo es responsabilidad colectiva de un órgano de gobierno corporativo, tal como un directorio de administración, un directorio de supervisión, socios, propietarios, un directorio de directores, un directorio de gobierno corporativo, un administrador fiduciario o figuras equivalentes. Sin embargo, en algunas entidades de pequeña dimensión, una sola persona puede ser responsable del gobierno corporativo, por ejemplo, el propietario-gerente, al no haber otros propietarios, o un único administrador fiduciario. En el caso de que el gobierno corporativo sea responsabilidad colectiva, puede encargarse a un subgrupo, tal como un comité de auditoría, o incluso a una persona, la realización de determinadas tareas para facilitar al órgano de gobierno corporativo el cumplimiento de sus responsabilidades. En otros casos, un subgrupo o persona puede tener responsabilidades específicas, fijadas legalmente, diferentes de las del órgano de gobierno corporativo.

A3. Tal diversidad implica que no sea posible que en la presente Naga se especifiquen para todas las auditorías la persona o personas con las que el auditor se comunique acerca de asuntos específicos. Asimismo, en ocasiones, la persona o personas adecuadas pueden no ser claramente identificables en el marco legal aplicable o debido a otras circunstancias que afecten al trabajo, por ejemplo, en entidades en las que la estructura de gobierno corporativo no esté formalmente definida, como en el caso de empresas familiares, entidades sin fines de lucro y algunas entidades públicas. En tales casos, puede ser necesario que el auditor estudie y acuerde con la parte contratante la persona o personas adecuadas con las que comunicarse. Para decidir con quién comunicarse, el entendimiento del auditor de la estructura y de los procesos de gobierno corporativo de una entidad, obtenido de conformidad con la Naga 315 (Revisada)<sup>4</sup> es relevante. La persona o personas adecuadas con quienes comunicarse pueden variar según el asunto a ser comunicado.

A4. La Naga 600(Revisada) incluye asuntos específicos a ser comunicados por los

---

<sup>3</sup> Como se indica en el apartado A68 de la NAGA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe del auditor sobre los estados financieros*, en este contexto ser responsable de aprobar significa tener autoridad para concluir que todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, han sido preparados.

<sup>4</sup> NAGA 315 (Revisada), *Identificación y evaluación de los riesgos de representación incorrecta material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*.

auditores de un grupo a los responsables del gobierno corporativo del grupo.<sup>5</sup> Los asuntos comunicados pueden incluir aquellas que los auditores de los componentes llevan a la atención del auditor del grupo y que el auditor del grupo considera significativos para las responsabilidades de los responsables del gobierno corporativo del grupo. Los auditores de los componentes también pueden comunicar los asuntos a los responsables del gobierno corporativo del componente.<sup>6</sup> En esas circunstancias, la(s) persona(s) adecuada(s) con las que el auditor del componente se comunica depende de las circunstancias del trabajo y del asunto a comunicar. En algunos casos, varias entidades o unidades de negocio pueden desarrollar la misma actividad con un mismo sistema de control interno y utilizando las mismas prácticas contables. Cuando los responsables del gobierno corporativo de la entidad de esas entidades o unidades de negocio son los mismos (por ejemplo, directorio común de administración), puede prevenirse la duplicación tratando estas entidades o unidades de negocio simultáneamente a efectos de comunicación.

*Comunicación con un subgrupo de responsables del gobierno corporativo de la entidad*  
(Ref.: Apartado 12)

- A5. Al considerar la posibilidad de comunicarse con un subgrupo de responsables del gobierno corporativo de la entidad, el auditor puede tener en cuenta aspectos tales como:
- Las respectivas responsabilidades del subgrupo y del órgano de gobierno corporativo.
  - La naturaleza de los asuntos a ser comunicados.
  - Los requerimientos legales o reglamentarios aplicables.
  - Si el subgrupo tiene autoridad para actuar en relación con la información comunicada y si puede proporcionar información y explicaciones adicionales que pueda necesitar el auditor.
- A6. Para decidir si también es necesario comunicarse con el órgano de gobierno corporativo acerca de la información, detalladamente o de forma resumida, el auditor puede tomar en consideración su evaluación de hasta qué punto es eficaz y adecuada la comunicación de la información relevante por parte del subgrupo con el órgano de gobierno corporativo. Al acordar los términos del trabajo, el auditor puede establecer explícitamente que, salvo que disposiciones legales o reglamentarias lo prohíban, el auditor se reserva el derecho de comunicarse directamente con el órgano de gobierno corporativo.
- A7. Existen comités de auditoría (o subgrupos similares con diferente denominación) en muchas jurisdicciones. Aunque sus competencias y funciones específicas pueden diferir, la comunicación con el comité de auditoría, en el caso de que exista, se ha

---

<sup>5</sup> NAGA 600, *Consideraciones especiales–Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*, apartado 57.

<sup>6</sup> NAGA 600 (Revisada), apartado 45(i).

convertido en un elemento clave en la comunicación del auditor con los responsables del gobierno corporativo de la entidad. Los principios de buen gobierno corporativo conllevan que:

- El auditor sea invitado a asistir con regularidad a las reuniones del comité de auditoría.
- El presidente del comité de auditoría y, cuando sea relevante, los demás miembros del comité de auditoría se relacionen periódicamente con el auditor.
- Por lo menos una vez al año, el comité de auditoría se reúna con el auditor sin la presencia de la Administración de la entidad.

*Situación en la que todos los responsables del gobierno corporativo de la entidad participan en su Administración (Ref.: Apartado 13)*

A8. En algunos casos, todos los responsables del gobierno corporativo de la entidad participan en su Administración y la aplicación de los requerimientos de comunicación se modifica para tener en cuenta esta circunstancia. En estos casos, al comunicarse con uno o más directivos puede ocurrir que el auditor no informe adecuadamente a todos aquellos con los que se puede comunicar como responsables del gobierno corporativo. Por ejemplo, en una sociedad en la que todos los administradores participan en la Administración de la entidad, algunos de ellos (por ejemplo, el responsable de marketing) pueden no estar informados de asuntos significativos discutidos con otro consejero (por ejemplo, el responsable de la preparación de estados financieros).

### **Asuntos a ser comunicados**

*Las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros (Ref.: Apartado 14)*

A9. Las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros a menudo se incluyen en la carta de contratación u otra forma adecuada de acuerdo escrito en el que se registran los términos del trabajo.<sup>7</sup> Las disposiciones legales, reglamentarias o la estructura de gobierno corporativo de la entidad pueden requerir que los responsables del gobierno corporativo de la entidad acuerden los términos del trabajo con el auditor. Cuando no sea el caso, proporcionar a los responsables del gobierno corporativo de la entidad una copia de dicha carta de contratación u otra forma adecuada de acuerdo escrito puede ser una forma apropiada de comunicarse con ellos acerca de asuntos tales como:

- La responsabilidad del auditor de realizar la auditoría de conformidad con las NAGAs, siendo su objetivo el de expresar una opinión sobre los estados financieros. Los asuntos que requieren ser comunicados según las NAGAs son, por lo tanto, los asuntos significativos que se pongan de manifiesto

---

<sup>7</sup> Véase el apartado 10 de la NAGA 210, *Acuerdo de los términos del trabajo de auditoría*.

durante la realización de la auditoría de los estados financieros y que sean relevantes para los responsables del gobierno corporativo de la entidad al supervisar el proceso de preparación y presentación de información financiera.

- El hecho de que las NAGAs no requieren al auditor a diseñar procedimientos con el propósito de identificar cualquier otro asunto adicional a comunicarse con los responsables del gobierno corporativo de la entidad.
- Cuando es aplicable la Naga 701,<sup>8</sup> la responsabilidad que tiene el auditor de comunicar los asuntos clave de la auditoría en el informe del auditor.
- Cuando proceda, la responsabilidad que tiene el auditor de comunicar otros asuntos específicos en aplicación de disposiciones legales o reglamentarias, por acuerdo con la entidad o debido a requerimientos adicionales aplicables al trabajo, exigidos, por ejemplo, por las normas emitidas por una organización profesional nacional de contabilidad.

A10. Las disposiciones legales o reglamentarias, un acuerdo con la entidad o los requerimientos adicionales aplicables al trabajo pueden dar lugar a una comunicación más amplia con los responsables del gobierno corporativo de la entidad. Por ejemplo, (a) un acuerdo con la entidad puede establecer que sean comunicados determinados asuntos cuando surjan de servicios distintos a la auditoría de estados financieros, prestados por una firma de auditoría o por una firma de la red; o (b) el mandato de un auditor del sector público puede establecer que se comuniquen algunos asuntos que lleguen a conocimiento del auditor como resultado de otros trabajos, tales como las auditorías de cumplimiento.

*Alcance y oportunidad de la auditoría planificados* (Ref.: Apartado 15)

A11. La comunicación del alcance y oportunidad de la auditoría planificados puede:

- (a) Facilitar a los responsables del gobierno corporativo de la entidad una mejor comprensión de las consecuencias del trabajo del auditor, la discusión con el auditor de los temas relacionados con el riesgo y con el concepto de importancia relativa y la identificación de las áreas en las que pueden solicitar al auditor que desarrolle procedimientos adicionales; y
- (b) Facilitar al auditor un mejor entendimiento de la entidad y su entorno.

A12. La comunicación de los riesgos significativos identificados por el auditor ayuda a los responsables del gobierno corporativo de la entidad a comprender esos asuntos y el motivo por el que se determinaron como riesgos significativos. La comunicación acerca de los riesgos significativos puede facilitar a los responsables del gobierno corporativo de la entidad el cumplimiento de su responsabilidad de supervisar el proceso de preparación y presentación de información financiera.

---

<sup>8</sup> NAGA 701, *Comunicación de los asuntos clave de la auditoría en el informe del auditor emitido por un auditor independiente*.

A13. Los asuntos comunicados pueden incluir:

- La manera en la que el auditor planifica tratar los riesgos significativos de representación incorrecta material debido a fraude o error.
- La manera en la que el auditor planifica tratar las áreas de mayor riesgo evaluado de representación incorrecta material.
- El enfoque del auditor en relación con los controles internos relevantes para la auditoría.
- La aplicación del concepto de importancia relativa en el contexto de una auditoría.<sup>9</sup>
- La naturaleza y alcance de las habilidades o conocimientos especializados necesarios para aplicar los procedimientos de auditoría planificados o evaluar los resultados de auditoría, así como la utilización de un experto del auditor.<sup>10</sup>
- Cuando es aplicable la Naga 701, las ideas preliminares del auditor sobre asuntos que pueden ser áreas a las que tenga que prestar una atención significativa en la auditoría y que, en consecuencia, pueden ser asuntos clave de la auditoría.
- El enfoque planificado por el auditor para tratar las implicaciones en los estados individuales y en la información a revelar de cualquier cambio significativo en el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable o en el entorno, situación financiera o actividades de la entidad.

A14. Otros aspectos relativos a la planificación que puede ser adecuado discutir con los responsables del gobierno corporativo de la entidad incluyen:

- En el caso de que la entidad cuente con una función de auditoría interna, el modo en que el auditor externo y los auditores internos pueden trabajar de manera constructiva y complementaria, así como la utilización planificada del trabajo de la función de auditoría interna y la naturaleza y alcance de cualquier utilización planificada de la ayuda directa de los auditores internos.<sup>11</sup>
- Las opiniones de los responsables del gobierno corporativo de la entidad sobre:
  - La persona o personas apropiadas dentro de la estructura de gobierno corporativo de la entidad con las que comunicarse.
  - El reparto de responsabilidades entre los responsables del gobierno de

---

<sup>9</sup> NAGA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*.

<sup>10</sup> Véase la NAGA 620, *Utilización del trabajo de un experto del auditor*.

<sup>11</sup> NAGA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos*, apartados 20 y 31.

la entidad y la Administración.

- Los objetivos y estrategias de la entidad, y los riesgos de negocio relacionados que pueden originar representaciones incorrectas materiales.
- Asuntos que los responsables del gobierno corporativo de la entidad consideren que requieren una atención especial durante la realización de la auditoría y cualquier área en la que soliciten que se lleven a cabo procedimientos adicionales.
- Las comunicaciones significativas entre la entidad y con las autoridades reguladoras.
- Otros asuntos que los responsables del gobierno corporativo de la entidad consideren que pueden tener un efecto sobre la auditoría de los estados financieros.
- La actitud, la concientización y las acciones de los responsables del gobierno corporativo de la entidad en relación con: (a) el control interno de la entidad y su importancia para ella, incluido el modo en el que los responsables del gobierno corporativo de la entidad supervisan la eficacia del control interno, y (b) la detección o la posibilidad de fraude.
- Las actuaciones de los responsables del gobierno corporativo de la entidad en respuesta a la evolución de las normas contables, las prácticas de buen gobierno corporativo, las normas del mercado de valores y asuntos relacionados y el efecto de dicha evolución en, por ejemplo, la presentación general, la estructura y contenido de los estados financieros, así como:
  - La relevancia, fiabilidad, comparabilidad y comprensibilidad de la información presentada en los estados financieros; y
  - La consideración de si los estados financieros pueden verse menoscabados por la inclusión de información que no es relevante o que confunde sobre el adecuado entendimiento de los asuntos revelados.
- Las respuestas de los responsables del gobierno corporativo de la entidad a anteriores comunicaciones con el auditor.
- Los documentos que comprende la otra información (según se define en la Naga 720 (Revisada)) y el modo y oportunidad en que se prevé que se publiquen esos documentos. Cuando el auditor espera recibir otra información después de la fecha del informe del auditor, las discusiones con los responsables del gobierno corporativo de la entidad también pueden abarcar las medidas que pueden resultar adecuadas o necesarias si el auditor concluye que existe una representación incorrecta material en la otra información obtenida después de la fecha del informe del auditor.

- A15. Aunque la comunicación con los responsables del gobierno corporativo de la entidad pueda facilitar al auditor la planificación del alcance y oportunidad de la auditoría, no modifica la responsabilidad exclusiva del auditor respecto a la determinación de la estrategia general de auditoría y del plan de auditoría, incluidos la naturaleza, oportunidad y el alcance de los procedimientos necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
- A16. Al comunicarse con los responsables del gobierno corporativo de la entidad acerca del alcance y oportunidad de la auditoría planificados, es necesario prestar atención para no comprometer la eficacia de la auditoría, especialmente cuando algunos o todos los responsables del gobierno corporativo de la entidad participan en su Administración. Por ejemplo, comunicar la naturaleza y la oportunidad de realización de procedimientos de auditoría detallados puede reducir su eficacia al hacerlos demasiado previsibles.

*Hallazgos significativos de la auditoría (Ref.: Apartado 16)*

- A17. La comunicación de los hallazgos de la auditoría puede incluir la solicitud de información adicional a los responsables del gobierno corporativo de la entidad para completar la evidencia de auditoría obtenida. Por ejemplo, el auditor puede confirmar que los responsables del gobierno corporativo de la entidad tienen el mismo entendimiento sobre hechos o circunstancias referidos a transacciones o acontecimientos específicos.
- A18. Cuando es aplicable la Naga 701, las comunicaciones con los responsables del gobierno corporativo de la entidad requeridas por el apartado 16, así como la comunicación acerca de los riesgos significativos identificados por el auditor requerida por el apartado 15, son especialmente relevantes en la determinación de los asuntos que han requerido atención significativa del auditor y que, en consecuencia, pueden ser asuntos clave de la auditoría.<sup>12</sup>

*Aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables (Ref.: Apartado 16(a))*

- A19. Los marcos de preparación y presentación de información financiera normalmente permiten a la entidad realizar estimaciones contables y formular juicios sobre las políticas contables y sobre la información a revelar en los estados financieros, por ejemplo, en relación con el uso de supuestos al realizar estimaciones contables. Además, las disposiciones legales o reglamentarias o los marcos de preparación y presentación de información financiera pueden requerir que se revele un resumen de las políticas contables significativas o que se haga referencia a las “estimaciones contables críticas” o a las “políticas y prácticas contables críticas” para identificar y proporcionar información adicional a los usuarios acerca de los juicios más difíciles, subjetivos o complejos formulados por la Administración en la preparación de los estados financieros.

---

<sup>12</sup> NAGA 701, apartados 9-10.

A20. Como resultado, el punto de vista del auditor sobre los aspectos subjetivos de los estados financieros puede ser especialmente relevante para los responsables del gobierno corporativo de la entidad en el cumplimiento de sus responsabilidades de supervisión del proceso de preparación y presentación de información financiera. Por ejemplo, en relación con los asuntos descritos en el apartado A19, los responsables del gobierno corporativo de la entidad pueden tener interés en el punto de vista del auditor sobre el grado de complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente que afecten la selección o aplicación de los métodos, supuestos y datos utilizados al realizar una estimación contable significativa, así como la evaluación que hace el auditor de si la estimación puntual y las respectivas revelaciones de la Administración son razonables en el contexto del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable. Una comunicación abierta y constructiva sobre aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad puede incluir comentarios sobre si determinadas prácticas contables significativas son aceptables y la calidad de la información revelada. Cuando fuere aplicable, se podría incluir acerca de si una práctica contable significativa de la entidad respecto de estimaciones contables se considera por el auditor como no ser lo más apropiada para las circunstancias particulares de la entidad, por ejemplo, cuando un método aceptable alternativo para realizar la estimación contable sería a juicio del auditor más apropiado. En el anexo 2 se enumeran algunos asuntos que pueden incluirse en dicha comunicación.

Dificultades significativas surgidas durante la realización de la auditoría  
(Ref.: -Apartado 16(b))

A21. Las dificultades significativas surgidas durante la realización de la auditoría pueden referirse a situaciones como las siguientes:

- Retrasos significativos de la Administración, la falta de disponibilidad de personal de la entidad o la falta de disposición de la Administración para proporcionar información que necesita el auditor para aplicar sus procedimientos.
- Un plazo excesivamente corto para completar la auditoría.
- La necesidad de tener que realizar un esfuerzo mayor de lo esperado para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
- La falta de disponibilidad de la información que se esperaba obtener.
- Restricciones impuestas al auditor por parte de la Administración.
- La falta de disposición de la Administración para realizar o ampliar su evaluación de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha, cuando se le solicite.

En algunas circunstancias, este tipo de dificultades puede suponer una limitación al



alcance, que implique una opinión modificada.<sup>13</sup>

Asuntos significativos discutidos con la Administración o que le fueron comunicados (Ref.: Apartado 16(c)(i))

A22. Los asuntos significativos discutidos con la Administración o comunicados a esta pueden incluir:

- Hechos o transacciones significativos que han tenido lugar durante el año.
- Las condiciones de negocio que afecten a la entidad y los planes y estrategias de negocio que puedan tener un efecto sobre el riesgo de representación incorrecta material.
- Las consultas realizadas por la Administración a otros auditores sobre asuntos de contabilidad o de auditoría que sean de interés para el auditor.
- Las discusiones o comunicaciones escritas para el nombramiento del auditor o la renovación del nombramiento, relacionadas con las prácticas contables, la aplicación de normas de auditoría o los honorarios por la auditoría o por otros servicios.
- Los asuntos significativos sobre los que se produjeron desacuerdos con la Administración, excepto las diferencias de opinión iniciales debidas a hechos o información preliminar incompletos que se resuelven más adelante por el auditor mediante la obtención de hechos o información relevantes adicionales.

Circunstancias que afectan a la estructura y contenido del informe del auditor (Ref.: Apartado 16(d))

A23. La Naga 210 requiere que el auditor acuerde los términos del trabajo de auditoría con la Administración o con los responsables del gobierno corporativo de la entidad, según corresponda.<sup>14</sup> Se requiere que los términos del trabajo de auditoría se registren en una carta de contratación de auditoría u otra forma adecuada de acuerdo escrito y que incluyan, entre otros, una referencia a la estructura y contenido esperados del informe del auditor.<sup>15</sup> Como se expone en el apartado A9, si no se acuerdan los términos del trabajo con los responsables del gobierno corporativo de la entidad, el auditor les puede proporcionar una copia de la carta de contratación para comunicar asuntos relevantes para la auditoría. La comunicación que requiere el apartado 16(d) tiene como finalidad informar a los responsables del gobierno corporativo de la entidad de las circunstancias en las que la estructura y contenido del informe del auditor pueden diferir de lo esperado o puede incluir información adicional acerca de la auditoría que se ha realizado.

---

<sup>13</sup> NAGA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe del auditor emitido por un auditor independiente*.

<sup>14</sup> NAGA 210, apartado 9.

<sup>15</sup> NAGA 210, apartado 10.

A24. Entre las circunstancias en las que el auditor es requerido a incluir información adicional en el informe del auditor de conformidad con las NAGAs, o puede considerarlo necesario por algún otro motivo, y en las que se requiere comunicación con los responsables del gobierno corporativo de la entidad, están:

- Cuando el auditor tenga previsto expresar una opinión modificada en el informe del auditor, de conformidad con la Naga 705 (Revisada).<sup>16</sup>
- Cuando el informe del auditor mencione una incertidumbre material relacionada con la empresa en marcha de conformidad con la Naga 570 (Revisada).<sup>17</sup>
- Cuando se comuniquen asuntos clave de la auditoría de conformidad con la Naga 701.<sup>18</sup>
- Cuando el auditor considere necesario incluir un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otros asuntos de conformidad con la Naga 706 (Revisada)<sup>19</sup> o está requerido a ello por otras NAGAs.
- Si el auditor ha concluido que existe una representación incorrecta material en la otra información de conformidad con la Naga 720 (Revisada).<sup>20</sup>

En dichas circunstancias, el auditor puede considerar útil proporcionar a los responsables del gobierno corporativo de la entidad un borrador del informe del auditor para facilitar la discusión sobre el modo en que se tratarán esos asuntos en el informe del auditor.

A25. En las circunstancias poco frecuentes en las que el auditor tenga la intención de no incluir el nombre del socio del trabajo en el informe del auditor de conformidad con la Naga 700 (Revisada), se requiere que lo discuta con los responsables del gobierno corporativo de la entidad con el fin de informarles de la evaluación del auditor de la probabilidad y gravedad de una amenaza significativa para la seguridad personal.<sup>21</sup> El auditor también puede comunicar con los responsables del gobierno corporativo de la entidad en las circunstancias en las que elige no incluir la descripción de las responsabilidades del auditor en el cuerpo del informe del auditor tal como la Naga 700 (Revisada)<sup>22</sup> permite.

---

<sup>16</sup> NAGA 705 (Revisada), apartado 30.

<sup>17</sup> NAGA 570 (Revisada), *Empresa en marcha*, apartado 25(d).

<sup>18</sup> NAGA 701, apartado 17.

<sup>19</sup> NAGA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otros asuntos en el informe del auditor emitido por un auditor independiente*, apartado 12.

<sup>20</sup> NAGA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*, apartado 18(a).

<sup>21</sup> NAGA 700 (Revisada), apartados 46 y A63.

<sup>22</sup> NAGA 700 (Revisada), apartado 41.

Otros asuntos significativos relevantes para el proceso de preparación y presentación de información financiera (Ref.: Apartado 16(e))

- A26. En la Naga 300<sup>23</sup> se establece que, como consecuencia de hechos inesperados, de cambios en las condiciones o de la evidencia de auditoría obtenida de los resultados de los procedimientos de auditoría, el auditor puede tener que modificar la estrategia general de auditoría y el plan de auditoría y, por ende, la planificación resultante de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría posteriores, sobre la base de la consideración revisada de los riesgos evaluados. El auditor puede comunicarse con los responsables del gobierno corporativo de la entidad sobre dichos asuntos, por ejemplo, como una actualización de las discusiones iniciales acerca del alcance y oportunidad de la auditoría planificados.
- A27. Otros asuntos significativos puestos de manifiesto durante la realización de la auditoría, directamente relacionadas con la supervisión del proceso de preparación y presentación de información financiera por parte de los responsables del gobierno corporativo de la entidad, pueden incluir asuntos tales como representaciones incorrectas materiales de la otra información que hayan sido corregidas.
- A28. Aunque no haya sido tratado en los requerimientos de los apartados 16(a)–(d) y en la correspondiente guía de aplicación, el auditor puede considerar comunicar sobre otros asuntos discutidos o considerados por el revisor de la calidad del trabajo cuando este se haya nombrado.<sup>24</sup>

*La independencia del auditor* (Ref.: Apartados 17-18)

- A29. El auditor es requerido a cumplir los requerimientos éticos aplicables, incluidos los relativos a la independencia, en relación con los trabajos de auditoría de estados financieros<sup>25</sup> y a comunicar a los encargados del gobierno corporativo sobre los requerimientos que el auditor aplica. Los requerimientos éticos pertinentes pueden incluir:
- Establecer requerimientos de independencia que sean específicos para auditorías de estados financieros de ciertas entidades especificadas en los requerimientos éticos pertinentes, tales como los requerimientos de independencia para auditorías de estados financieros de entidades con interés público incluidas en el Código de IESBA. Si fuere aplicable en las circunstancias del trabajo de auditoría, esta Naga requiere que el auditor también comunique a los responsables del gobierno corporativo que el auditor aplica tales requerimientos de independencia.
  - Requerir al auditor revelar públicamente cuándo el auditor aplica requerimientos de independencia específicos a auditorías de estados financieros

---

<sup>23</sup> NAGA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros*, apartado A15.

<sup>24</sup> Eliminado en versión original en inglés.

<sup>25</sup> NAGA 200, *Objetivos generales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas*, apartado 14.

de ciertas entidades especificadas en los requerimientos éticos pertinentes. La Naga 700 trata sobre los requerimientos para el informe del auditor respecto de la independencia del auditor y de los requerimientos de independencia pertinentes a ser aplicados por el auditor.

- Requerir o alentar al auditor a determinar si es apropiado aplicar los requerimientos de independencia que son específicos para las auditorías de estados financieros de ciertas entidades a las auditorías de estados financieros de otras entidades no especificadas en los requerimientos éticos pertinentes. Si este fuere el caso, se requiere que el auditor revele públicamente cuándo el auditor ha aplicado tales requerimientos de independencia, el auditor puede discutir con la Administración o con los responsables del gobierno corporativo si existe un riesgo que se malentienda la naturaleza de la entidad y cualquier necesidad adicional de revelación.

- A30. La comunicación sobre las relaciones y otros asuntos, así como las amenazas a la independencia que no están en un nivel aceptable se tratan dependiendo de las circunstancias del trabajo y generalmente tratan con las amenazas a la independencia, las salvaguardas para reducir las amenazas y las medidas para eliminar las circunstancias que crearon tales amenazas.
- A31. Los requerimientos de ética aplicables o las disposiciones legales o reglamentarias también pueden establecer comunicaciones específicas con los responsables del gobierno corporativo de la entidad en circunstancias en las que se hayan detectado incumplimientos de los requerimientos de independencia. Por ejemplo, el Código de IESBA requiere que el auditor se comunique por escrito con los responsables del gobierno corporativo de la entidad acerca de cualquier incumplimiento y las medidas que ha tomado la firma de auditoría o que se propone tomar.<sup>26</sup>
- A32. Los requerimientos de comunicación relativos a la independencia del auditor que se aplican en el caso de entidades con instrumentos financieros públicamente transados pueden ser igualmente adecuados en el caso de otras entidades, incluidas aquellas que puedan ser de un interés público significativo, por ejemplo, porque tengan un elevado número y un amplio espectro de interesados y teniendo en cuenta la naturaleza y dimensión de sus negocios. Ejemplos de dichas entidades pueden incluir instituciones financieras (tales como bancos, entidades aseguradoras y fondos de pensiones), y otras entidades como organizaciones benéficas. Por el contrario, pueden darse casos en los que las comunicaciones relativas a la independencia pueden no ser aplicables, por ejemplo, cuando todos los responsables del gobierno corporativo de la entidad, en calidad de miembros de la Administración, hayan sido informados de los hechos relevantes. Esto es especialmente probable cuando se trate de una empresa dirigida por sus propietarios y cuando la firma de auditoría y las firmas de la red tengan, más allá de la auditoría de los estados financieros, escasas relaciones con la entidad.

---

<sup>26</sup> Véase el apartado 290.39–49 del Código del IESBA que trata de los incumplimientos de los requerimientos de independencia.

### *Asuntos adicionales (Ref.: Apartado 3)*

- A33. La supervisión de la Administración por los responsables del gobierno corporativo de la entidad incluye asegurarse de que la entidad diseña, implementa y mantiene un control interno adecuado sobre la fiabilidad de la preparación y presentación de información financiera, la eficacia y eficiencia de las operaciones y el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.
- A34. El auditor puede llegar a conocer otros asuntos que no estén necesariamente relacionadas con la supervisión del proceso de preparación y presentación de información financiera y que, sin embargo, puedan ser significativos teniendo en cuenta las responsabilidades de los responsables del gobierno corporativo de la entidad respecto a la supervisión de la Administración estratégica de la entidad o a las obligaciones de la entidad relacionadas con la rendición de cuentas. Dichos asuntos pueden incluir, por ejemplo, temas significativos relacionados con las estructuras o los procesos de gobierno corporativo, y con las decisiones o actuaciones significativas de la alta Administración que carezcan de la debida autorización.
- A35. Para determinar si dichos asuntos son objeto de comunicación con los responsables del gobierno corporativo de la entidad, el auditor puede discutir con el nivel de Administración adecuado los asuntos de este tipo que hayan llegado a su conocimiento, a no ser que no resulte apropiado teniendo en cuenta las circunstancias concurrentes.
- A36. Si se comunicara algún asunto adicional, podría ser adecuado que el auditor informara a los responsables del gobierno corporativo de la entidad de que:
- (a) la identificación y la comunicación de los citados asuntos es accesoria al objetivo de la auditoría, el cual consiste en la formación de una opinión sobre los estados financieros;
  - (b) no se han aplicado procedimientos en relación con dichos asuntos diferentes de los que fueron necesarios para la formación de una opinión sobre los estados financieros; y
  - (c) no se han aplicado procedimientos para determinar si existen otros asuntos similares.

### **El proceso de comunicación**

#### *El proceso de comunicación (Ref.: Apartado 19)*

- A37. La clara comunicación de las responsabilidades del auditor, del alcance y oportunidad de la auditoría planificados, así como del contenido general esperado de las comunicaciones ayuda a establecer una comunicación recíproca eficaz.
- A38. También pueden contribuir a una comunicación recíproca eficaz las discusiones acerca de lo siguiente:

- El objetivo de las comunicaciones. Cuando el objetivo quede claro, el auditor y los responsables del gobierno corporativo de la entidad estarán mejor situados para tener un entendimiento mutuo de los asuntos relevantes y de las acciones que se deriven del proceso de comunicación.
- La forma en la que se realizarán las comunicaciones.
- La persona o personas del equipo del trabajo y de entre los responsables del gobierno corporativo de la entidad que estarán en comunicación en relación con los distintos asuntos.
- Las expectativas del auditor de que la comunicación sea recíproca y de que los responsables del gobierno corporativo de la entidad se comuniquen con el auditor acerca de aquellos asuntos que consideren relevantes para la auditoría, por ejemplo, decisiones estratégicas que puedan afectar significativamente a la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría, la sospecha o detección de fraude, y sus reticencias acerca de la integridad o la competencia de la alta Administración.
- El proceso para la adopción de medidas en relación con los asuntos comunicados por el auditor, y para informar posteriormente al respecto.
- El proceso para la adopción de medidas en relación con los asuntos comunicados por los responsables del gobierno corporativo de la entidad, y para informar posteriormente al respecto.

A39. El proceso de comunicación variará según las circunstancias, entre ellas la dimensión y la estructura de gobierno corporativo de la entidad, el modo en el que los responsables del gobierno corporativo de la entidad actúan y la opinión del auditor sobre la significatividad de los asuntos a comunicar. La existencia de dificultad para establecer una comunicación recíproca puede indicar que la comunicación entre el auditor y los responsables del gobierno corporativo de la entidad no es adecuada para los fines de la auditoría (véase el apartado A52).

#### Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A40. En el caso de la auditoría de entidades de pequeña dimensión, el auditor puede comunicarse con los responsables del gobierno corporativo de la entidad de manera menos formal que en el caso de las entidades con instrumentos financieros públicamente transados o de las entidades de gran dimensión.

#### Comunicación con la Administración

A41. En el curso normal de la auditoría, muchos asuntos se pueden discutir con la Administración, incluidos aquellos que en aplicación de esta Naga van a ser comunicadas con los responsables del gobierno corporativo de la entidad. Dichas discusiones se encuadran en el reconocimiento de la responsabilidad ejecutiva de la Administración en relación con el desarrollo de las operaciones de la entidad y, en especial, la responsabilidad de la Administración en relación con la preparación de

los estados financieros.

- A42. Antes de comunicarse acerca de los asuntos correspondientes con los responsables del gobierno corporativo de la entidad, el auditor puede comentarlos con la Administración, a menos que no sea adecuado. Por ejemplo, puede no ser adecuado discutir con la Administración temas relacionados con su competencia o integridad. Además de reconocer la responsabilidad ejecutiva de la Administración, las discusiones previas pueden aclarar los hechos y los problemas, así como dar a la Administración la oportunidad de proporcionar información y explicaciones adicionales. De la misma manera, cuando la entidad cuenta con una función de auditoría interna, el auditor puede comentar los asuntos con el auditor interno antes de comunicarse con los responsables del gobierno corporativo de la entidad acerca de estas.

#### Comunicación con terceros

- A43. Es posible que los responsables del gobierno corporativo de la entidad proporcionen a terceros, por ejemplo, bancos o autoridades reguladoras, copias de una comunicación escrita del auditor, bien porque lo requieran las disposiciones legales o reglamentarias o bien voluntariamente. En algunos casos, la revelación de información a terceros puede ser ilegal, o inadecuada por algún otro motivo. Cuando una comunicación escrita preparada para los responsables del gobierno corporativo de la entidad se entregue a terceros, puede ser importante informarles de que la comunicación no ha sido preparada con dicha finalidad, indicando, por ejemplo, en las comunicaciones escritas con los responsables del gobierno corporativo de la entidad, lo siguiente:

- (a) que la comunicación ha sido preparada para el uso exclusivo de los responsables del gobierno corporativo de la entidad y, cuando proceda, de la Administración del grupo y del auditor del grupo por lo que no debiera ser utilizada por terceros;
- (b) que el auditor no asume ninguna responsabilidad frente a terceros; y
- (c) cualquier restricción a la divulgación o distribución a terceros.

- A44. En algunas jurisdicciones, el auditor puede estar requerido por las disposiciones legales o reglamentarias a, por ejemplo:

- notificar a un organismo regulador o de supervisión determinados asuntos que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno corporativo de la entidad. Por ejemplo, en algunos países, el auditor tiene que informar de las representaciones incorrectas a la autoridad competente en el caso de que la Administración y los responsables del gobierno corporativo de la entidad no adopten medidas correctoras;
- enviar copias de determinados informes preparados para los responsables del gobierno corporativo de la entidad a los pertinentes organismos reguladores

o financiadores, o a otros organismos, tales como una autoridad central en el caso de algunas entidades del sector público; o

- hacer públicos los informes preparados para los responsables del gobierno corporativo de la entidad.

A45. Excepto en los casos en los que las disposiciones legales o reglamentarias requieran la entrega a un tercero de una copia de una comunicación escrita dirigida a los responsables del gobierno corporativo de la entidad puede ser necesario que el profesional ejerciente obtenga el consentimiento previo de la Administración o de dichos responsables antes de su entrega.

#### *Formas de comunicación (Ref.: Apartado 20)*

A46. Una comunicación eficaz puede incluir presentaciones e informes escritos formales, así como comunicaciones menos formales, tales como discusiones. El auditor puede comunicar los asuntos distintos a los determinados en los apartados 20–21 verbalmente o por escrito. Las comunicaciones escritas pueden incluir la carta de contratación proporcionada a los responsables del gobierno corporativo de la entidad.

A47. Además de la significatividad de un asunto determinado, la forma de comunicación (es decir, si comunicar verbalmente o por escrito, el grado de detalle o de resumen de la comunicación o si comunicar de manera formal o informal) puede depender de factores tales como:

- Si se incluirá una discusión del asunto en el informe del auditor. Por ejemplo, cuando se comunican asuntos clave de la auditoría en el informe del auditor, el auditor puede considerar necesario comunicar por escrito sobre los asuntos a ser considerados asuntos clave de la auditoría.
- Si el asunto ha sido satisfactoriamente resuelto.
- Si la Administración ya había comunicado previamente el asunto.
- La dimensión, la estructura operativa, el entorno de control y la estructura legal de la entidad.
- En el caso de una auditoría de estados financieros con fines específicos, si el auditor también audita los estados financieros con fines generales de la entidad.
- Requerimientos legales. En algunas jurisdicciones, es obligatorio que la comunicación escrita con los responsables del gobierno corporativo de la entidad adopte la forma prescrita por la normativa local.
- Las expectativas de los responsables del gobierno corporativo de la entidad, incluidos los acuerdos sobre reuniones o comunicaciones periódicas con el auditor.
- El grado de contacto y diálogo habituales que mantiene el auditor con los



responsables del gobierno corporativo de la entidad.

- Si se han producido cambios significativos de los miembros de un órgano de gobierno corporativo.

A48. Cuando se discuta un asunto significativo con un determinado miembro del gobierno corporativo de la entidad, por ejemplo, el presidente de un comité de auditoría puede ser adecuado que el auditor resuma el asunto en comunicaciones posteriores para que todos los responsables del gobierno corporativo de la entidad dispongan de una información completa.

*Oportunidad de realización de las comunicaciones* (Ref.: Apartado 22)

A49. Una comunicación oportuna durante toda la auditoría contribuye al logro de una sólida comunicación recíproca entre los responsables del gobierno corporativo de la entidad y el auditor. Sin embargo, la oportunidad adecuada para efectuar las comunicaciones depende de las circunstancias del trabajo. Son factores relevantes, entre otros, la significatividad y naturaleza del asunto y las medidas que se espera que los responsables del gobierno corporativo de la entidad adopten. Por ejemplo:

- Las comunicaciones relativas a la planificación a menudo pueden hacerse al inicio del trabajo y, en el caso de un trabajo inicial, pueden formar parte del acuerdo de los términos del trabajo.
- Puede resultar adecuado comunicar una dificultad significativa que surja durante la realización de la auditoría en cuanto sea posible, si los responsables del gobierno corporativo de la entidad pueden facilitar al auditor la superación de dicha dificultad o si es probable que implique una opinión modificada. De la misma forma, el auditor puede comunicar verbalmente a los responsables del gobierno corporativo de la entidad, tan pronto como sea posible, las deficiencias significativas en el control interno identificadas por el auditor, antes de comunicarlas por escrito en el momento oportuno como requiere la Naga 265.<sup>27</sup>
- Cuando es aplicable la Naga 701, el auditor puede comunicar sus puntos de vista preliminares sobre asuntos clave de la auditoría al discutir el alcance y oportunidad de la auditoría planificados (véase el apartado A13) y también puede tener comunicaciones más frecuentes para discutir de nuevo esos asuntos al informar sobre los hallazgos significativos de auditoría.
- Las comunicaciones relativas a la independencia pueden ser adecuadas siempre que se emitan juicios significativos sobre amenazas a la independencia y sobre las salvaguardas correspondientes, como, por ejemplo, cuando se acepta un trabajo para proporcionar servicios distintos a la auditoría, y en una discusión de cierre.
- Las comunicaciones acerca de hallazgos de la auditoría, incluido el punto de

---

<sup>27</sup> NAGA 265, apartados 9 y A14.

vista del auditor sobre los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, también pueden formar parte de la discusión de cierre.

- Cuando se auditan estados financieros con fines generales y estados financieros con fines específicos, puede ser adecuado coordinar la oportunidad de realizar las comunicaciones.

A50. Otros factores que pueden ser relevantes para determinar la oportunidad de realización de las comunicaciones son los siguientes:

- La dimensión, la estructura operativa, el entorno de control y la estructura legal de la entidad auditada.
- Cualquier obligación legal de comunicar determinados asuntos en unos plazos concretos.
- Las expectativas de los responsables del gobierno corporativo de la entidad, incluidos los acuerdos sobre reuniones o comunicaciones periódicas con el auditor.
- La oportunidad en el que el auditor identifica ciertos asuntos, por ejemplo, puede que el auditor no identifique un determinado hecho (por ejemplo, el incumplimiento de una norma) a tiempo para que se tome una medida preventiva, pero la comunicación de dicho asunto puede permitir la adopción de medidas correctoras.

#### *Adecuación del proceso de comunicación (Ref.: Apartado 23)*

A51. No es necesario que el auditor diseñe procedimientos específicos para respaldar la evaluación de la comunicación recíproca entre el auditor y los responsables del gobierno corporativo de la entidad. Dicha evaluación puede basarse en observaciones derivadas de procedimientos de auditoría aplicados para otros fines. Estas observaciones pueden incluir lo siguiente:

- Lo adecuado y oportuno de las medidas adoptadas por los responsables del gobierno corporativo de la entidad como respuesta a los asuntos puestos de manifiesto por el auditor. Cuando no hayan sido resueltos de manera eficaz los asuntos significativos puestos de manifiesto en anteriores comunicaciones, puede ser adecuado que el auditor indague las razones por las que no se han adoptado las medidas adecuadas y considere volver a plantear los citados asuntos. De esta forma, se previene el riesgo de dar la impresión de que el auditor está satisfecho de que el asunto ha sido resuelto satisfactoriamente o de que dicho asunto ya no es significativo.
- La aparente franqueza de los responsables del gobierno corporativo de la entidad en su comunicación con el auditor.
- La buena disposición y capacidad de los responsables del gobierno corporativo de la entidad para reunirse con el auditor sin la presencia de la Administración.

- La aparente capacidad de los responsables del gobierno corporativo de la entidad para entender plenamente los asuntos puestos de manifiesto por el auditor, por ejemplo, el alcance en el que los responsables del gobierno corporativo de la entidad investigan los problemas y cuestionan las recomendaciones que les son formuladas.
- Dificultades para alcanzar un entendimiento mutuo con los responsables del gobierno corporativo de la entidad sobre la forma, la oportunidad y el contenido general esperado de las comunicaciones.
- Cuando todos o algunos de los responsables del gobierno corporativo de la entidad participen en su Administración, el aparente conocimiento que tengan de la manera en que los asuntos discutidos con el auditor puedan afectar a sus responsabilidades más generales de gobierno corporativo, así como a sus responsabilidades como miembros de la Administración.
- Si la comunicación recíproca entre el auditor y los responsables del gobierno corporativo de la entidad se adecua a los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.

A52. Como se indica en el apartado 4, una comunicación recíproca eficaz es útil tanto para el auditor como para los responsables del gobierno corporativo de la entidad. Por otra parte, la Naga 315 (Revisada) señala como elemento del entorno de control de la entidad la participación de los responsables de su gobierno corporativo, incluida su interacción con la auditoría interna, en su caso, y con los auditores externos.<sup>28</sup> Una comunicación recíproca inadecuada puede indicar un entorno de control insatisfactorio e influir en la evaluación a realizar por el auditor del riesgo de representaciones incorrectas materiales. También existe el riesgo de que el auditor no haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para la formación de una opinión sobre los estados financieros.

A53. Si la comunicación recíproca entre el auditor y los responsables del gobierno corporativo de la entidad no es adecuada y la situación no se puede solucionar, el auditor puede adoptar medidas tales como:

- La modificación de la opinión del auditor debido a una limitación del alcance.
- Obtención de asesoramiento jurídico en relación con las consecuencias de las diferentes posibilidades de actuación.
- La comunicación con terceros (por ejemplo, una autoridad reguladora) o con una autoridad de mayor nivel jerárquico en una estructura de gobierno corporativo externa a la entidad, tales como los propietarios de un negocio (por ejemplo, la junta general de accionistas) o, en el sector público, con el ministro responsable o con el Parlamento.
- La renuncia al trabajo si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables

---

<sup>28</sup> NAGA 315 (Revisada), apartado A78.

así lo permiten.

**Documentación** (Ref.: Apartado 24)

- A54. La documentación de una comunicación verbal puede incluir una copia de las actas preparadas por la entidad e incorporada a la documentación de auditoría, cuando dichas actas reflejen adecuadamente la comunicación efectuada.

### **Requerimientos específicos en la NGC 1 y en otras NAGAs que se refieren a la comunicación con los responsables del gobierno corporativo de la entidad**

En este anexo se identifican los apartados de la NGC 1<sup>29</sup> y de otras NAGAs que establecen requerimientos de comunicar asuntos específicos con los responsables del gobierno corporativo de la entidad. Esta relación no exime de tener en cuenta los requerimientos y la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de las NAGAs.

- NGC 1, *Gestión de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías o revisiones de estados financieros, así como otros trabajos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados*, apartado 30(e).
- NAGA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartados 22, 39(c)(i) y 41–43.
- NAGA 250, *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*, apartados 15, 20 y 23–25.
- NAGA 265, *Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno corporativo y a la administración de la entidad*, apartado 9.
- NAGA 450, *Evaluación de las representaciones incorrectas identificadas durante la realización de la auditoría*, apartados 12–13.
- NAGA 505, *Confirmaciones externas*, apartado 9.
- NAGA 510, *Trabajos iniciales de auditoría–Saldos de apertura*, apartado 7.
- NAGA 550, *Partes relacionadas*, apartado 27.
- NAGA 560, *Hechos posteriores al cierre*, apartados 7(b)(c), 10(a), 13(b), 14(a) y 17.
- NAGA 570 (Revisada), *Empresa en marcha*, apartado 25.
- NAGA 600(Revisada), *Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*, apartado 57.
- NAGA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos*, apartados 20 y 31.
- NAGA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe del auditor*

---

<sup>29</sup> NGC 1, *Control de calidad para las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros trabajos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados*.

*sobre los estados financieros, apartado 46.*

- NAGA 701, *Comunicación de los asuntos clave de la auditoría en el informe del auditor emitido por un auditor independiente*, apartado 17.
- NAGA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe del auditor emitido por un auditor independiente*, apartados 12, 14, 23 y 30.
- NAGA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otros asuntos en el informe del auditor emitido por un auditor independiente*, apartado 12.
- NAGA 710, *Información comparativa—Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos*, apartado 18.
- NAGA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*, apartados 17-19.

## **Anexo 2**

(Ref.: Apartados 16(a), A19–A20)

### **Aspectos cualitativos de las prácticas contables**

La comunicación requerida en el apartado 16(a) y comentada en los apartados A19–A20 puede incluir asuntos tales como:

#### **Políticas contables**

- Lo adecuado de las políticas contables a las circunstancias específicas de la entidad, teniendo en cuenta la necesidad de ponderar el coste de proporcionar la información con el posible beneficio para los usuarios de los estados financieros de la entidad. Cuando existen políticas contables alternativas aceptables, la comunicación puede referirse a la identificación de las partidas de los estados financieros que se ven afectadas por la elección de políticas contables significativas, así como a información sobre políticas contables utilizadas por entidades similares.
- La elección, por primera vez, de políticas contables significativas y los cambios en ellas, incluyendo la aplicación de nuevos pronunciamientos contables. La comunicación se puede referir: al efecto de la oportunidad y método de adopción de un cambio de política contable sobre los beneficios actuales y futuros de la entidad, y la oportunidad de realización de un cambio en las políticas contables en relación con la publicación prevista de nuevos pronunciamientos contables.
- El efecto de políticas contables significativas relativas a áreas controvertidas o emergentes (o específicas de un sector, especialmente cuando no existen orientaciones oficiales o consenso).
- El efecto de la oportunidad de realización de las transacciones en relación con el periodo en el que se registran.

#### **Estimaciones contables y revelaciones relacionadas**

- El Anexo 2 de la Naga 540 (Revisada) incluye asuntos que el auditor puede considerar comunicar con respecto a aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad relacionadas con estimaciones contables y revelaciones relacionadas.

#### **Información revelada en los estados financieros**

- Los asuntos relacionados con la formulación de información especialmente sensible revelada en los estados financieros y los juicios emitidos al respecto (por ejemplo, información revelada relacionada con el reconocimiento de ingresos, remuneraciones, empresa en marcha, hechos posteriores y contingencias).
- La neutralidad, congruencia y claridad de la información revelada en los estados financieros.

## Asuntos relacionados

- El posible efecto en los estados financieros de riesgos, exposiciones e incertidumbres significativos, tales como litigios en curso, que son revelados en los estados financieros.
- El alcance en que se han visto afectados los estados financieros por transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios de la entidad, o que, por otras razones, parecen inusuales. La comunicación puede poner de relieve:
  - Las cantidades no recurrentes reconocidas durante el periodo.
  - Hasta qué punto se revelan dichas transacciones por separado en los estados financieros.
  - Si parece que dichas transacciones han sido diseñadas para lograr un determinado tratamiento contable o fiscal o un determinado objetivo legal o regulatorio.
  - Si la estructura de dichas transacciones parece exageradamente compleja o si se ha requerido asesoramiento extenso sobre cómo se ha estructurado la transacción.
  - Casos en los que la Administración se centra más en la necesidad de un determinado tratamiento contable que en las condiciones económicas subyacentes de la transacción.
- Los factores que inciden en los valores en libros de activos y pasivos, incluidas las bases que utiliza la entidad para determinar las vidas útiles asignadas a los activos tangibles e intangibles. La comunicación puede explicar cómo se seleccionaron los factores que tienen un efecto en los valores en libros y cómo habrían afectado otras posibles alternativas a los estados financieros.
- La corrección selectiva de representaciones incorrectas, por ejemplo, corregir representaciones incorrectas que tienen como efecto incrementar el beneficio registrado, pero no aquéllas que reducen ese beneficio.