

Norma Internacional de Auditoría 260

COMUNICACIÓN CON LOS RESPONSABLES DEL GOBIERNO DE LA ENTIDAD

(NIA-ES 260)

(adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 15 de octubre de 2013)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1-3
La función de la comunicación.....	4-7
Fecha de entrada en vigor	8
Objetivos	9
Definiciones	10
Requerimientos	
Responsables del gobierno de la entidad	11-13
Cuestiones que deben comunicarse	14-17
El proceso de comunicación.....	18-22
Documentación	23
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Responsables del gobierno de la entidad	A1-A8
Cuestiones que deben comunicarse	A9-A27
El proceso de comunicación	A28-A44
Documentación	A45

Anexo 1: Requerimientos específicos en la NICC 1 y en otras NIA que se refieren a la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

Anexo 2: Aspectos cualitativos de las prácticas contables

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 260, «Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad», debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, «Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría».

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad en una auditoría de estados financieros. Aunque la presente NIA se aplica con independencia de la dimensión o estructura de gobierno de la entidad, su aplicación presenta particularidades cuando todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección, y en el caso de entidades cotizadas. Esta NIA no establece requerimientos relativos a la comunicación del auditor con la dirección de una entidad o con sus propietarios a menos que sean a la vez responsables del gobierno de la entidad.
2. El ámbito de aplicación de esta NIA 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 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 NIA proporciona un marco general para la comunicación del auditor con los responsables del gobierno de la entidad e identifica algunos asuntos específicos que deberán ser objeto de comunicación. En otras NIA (véase el anexo 1) se enumeran otras cuestiones adicionales que deberán ser objeto de comunicación y que complementan los requerimientos de la presente NIA. Asimismo, la NIA 265¹ establece requerimientos específicos relativos a la comunicación a los responsables del gobierno 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 otras cuestiones no previstas en esta o en otras NIA puede venir exigida por las disposiciones legales o reglamentarias, por acuerdos celebrados con la entidad o por otros requerimientos que resulten de aplicación al encargo, como, por ejemplo, normas emitidas por una organización profesional nacional de contabilidad. Esta NIA no impide al auditor comunicar cualquier otro asunto a los responsables del gobierno de la entidad. (Ref: Apartados A24-A27)

La referencia a normas emitidas por una organización profesional de contabilidad debe entenderse realizada a las normas establecidas en el artículo 6 del TRLAC y en su normativa de desarrollo.

La función de la comunicación

4. Esta NIA se centra principalmente en las comunicaciones del auditor a los responsables del gobierno de la entidad. Sin embargo, una comunicación recíproca eficaz es importante para facilitar:

¹ NIA 265, «Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad».

- (a) al auditor y a los responsables del gobierno de la entidad la comprensión de los asuntos relacionados con la auditoría en su contexto, y el desarrollo de una relación de trabajo constructiva. Esta relación debe desarrollarse manteniendo la independencia y objetividad del auditor;
 - (b) al auditor, la obtención de los responsables del gobierno de la entidad de la información necesaria para la realización de la auditoría. Por ejemplo, los responsables del gobierno de la entidad pueden facilitar al auditor el conocimiento 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 de la entidad el cumplimiento de su responsabilidad de supervisar el proceso de información financiera, reduciendo así los riesgos de incorrección material en los estados financieros.
5. Aunque la comunicación de las cuestiones requeridas en la presente NIA es responsabilidad del auditor, la dirección también es responsable de comunicar a los responsables del gobierno de la entidad los asuntos que puedan ser relevantes para dicho gobierno. La comunicación a realizar por el auditor no exime a la dirección de cumplir con esta responsabilidad. De igual modo, la comunicación por la dirección a los responsables del gobierno de la entidad de asuntos que el auditor debe comunicar no exime a éste de cumplir con su responsabilidad de comunicarlos también. Sin embargo, la comunicación de estos asuntos por la dirección puede afectar a la forma o al momento de realización de la comunicación del auditor a los responsables del gobierno de la entidad.
6. La comunicación clara de los asuntos específicos sobre los que debe informarse según las NIA es parte integrante de toda auditoría. Sin embargo, las NIA no obligan al auditor a aplicar procedimientos específicamente diseñados para identificar cualquier otro asunto a comunicar a los responsables del gobierno de la entidad
7. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden limitar al auditor la comunicación de determinadas cuestiones a los responsables del gobierno de la entidad. Por ejemplo, dichas disposiciones 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. En algunas circunstancias, los conflictos potenciales entre el deber de confidencialidad del auditor y las obligaciones de comunicación pueden ser complejos. En tales casos, el auditor puede contemplar la posibilidad de obtener asesoramiento jurídico.

Fecha de entrada en vigor

8. *Apartado suprimido.*

Objetivos

9. Los objetivos del auditor son:
- (a) la comunicación clara a los responsables del gobierno de la entidad de las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de estados financieros, así como una descripción general del alcance y del momento de realización de la auditoría planificados;

- (b) la obtención de los responsables del gobierno de la entidad de la información necesaria para la auditoría;
- (c) la comunicación oportuna a los responsables del gobierno de la entidad de los hechos observados que sean significativos y relevantes en relación con su responsabilidad de supervisión del proceso de información financiera; y
- (d) el fomento de una comunicación eficaz recíproca entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad.

Definiciones

10. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:

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

En la aplicación de esta definición en España habrá de estarse a las normas que resulten de aplicación a la entidad según su naturaleza jurídica. Al menos, se entenderá que se refiere, con carácter general, a los miembros del órgano de administración o equivalente de la entidad auditada.

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

En la aplicación de esta definición en España habrá de estarse a las normas que resulten de aplicación a la entidad según su naturaleza jurídica. Las referencias realizadas en las diferentes NIA adaptadas para su aplicación en España a las afirmaciones o manifestaciones de la dirección incluidas en los estados financieros o a las directrices de la dirección sobre las actividades de control interno de la entidad se entenderán sin perjuicio de las que realicen los órganos de administración u órganos equivalentes de la entidad auditada que tengan atribuidas las competencias para la formulación, suscripción o emisión de dichos estados financieros, así como de la responsabilidad de estos órganos en relación con el sistema de control interno a estos efectos.

Requerimientos

Responsables del gobierno de la entidad

11. El auditor determinará la persona o personas que, dentro de la estructura de gobierno 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 de la entidad

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

Situación en la que todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección

13. En algunos casos, todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección, 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. En estos casos, si las cuestiones previstas en la presente NIA se comunican al responsable o responsables de la dirección y esas mismas personas ejercen como responsables del gobierno de la entidad, no es necesario comunicar dichas cuestiones de nuevo a tales personas en su función de responsables del gobierno. Esas cuestiones se enumeran en el apartado 16(c). No obstante, el auditor se satisfará de 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 de la entidad han sido informados. (Ref: Apartado A8)

Cuestiones que deben comunicarse

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de estados financieros

14. El auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad 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 dirección bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad; y
 - (b) la auditoría de los estados financieros no exime a la dirección ni a los responsables del gobierno de la entidad del cumplimiento de sus responsabilidades. (Ref: Apartados A9-A10)

Teoría y práctica de la auditoría I

Alcance y momento de realización de la auditoría planificados

15. El auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad una descripción general del alcance y del momento de realización de la auditoría planificados. (Ref: Apartados A11-A15)

Hallazgos significativos de la auditoría

16. El auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad las siguientes cuestiones: (Ref: Apartado A16)

- (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 explicará a los responsables del gobierno de la entidad los motivos por los que considera que una práctica contable significativa, aceptable en el marco de información financiera aplicable, no es la más adecuada teniendo en cuenta las circunstancias específicas de la entidad; (Ref: Apartado A17)
- (b) en su caso, las dificultades significativas encontradas durante la realización de la auditoría; (Ref: Apartado A18)
- (c) excepto en el caso en el que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en la dirección:
 - (i) en su caso, las cuestiones significativas puestas de manifiesto en el transcurso de la realización de la auditoría que fueron discutidas con la dirección o comunicadas por escrito a ésta; y (Ref: Apartado A19)
 - (ii) las manifestaciones escritas que el auditor solicite; y
- (d) en su caso, otras cuestiones puestas de manifiesto en la realización de la auditoría que, según el juicio profesional del auditor, sean significativas para la supervisión del proceso de información financiera. (Ref: Apartado A20)

La independencia del auditor.

17. En el caso de entidades cotizadas, el auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad:
- (a) una declaración de que el equipo del encargo y, en su caso, otras personas pertenecientes a 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
 - (b) (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 éste. Ello incluirá 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 detallarán por concepto para facilitar a los responsables del

- gobierno de la entidad la evaluación del efecto de los servicios en la independencia del auditor; y
- (ii) las salvaguardas aplicadas para eliminar las amenazas a la independencia identificadas o para reducirlas a un nivel aceptable. (Ref: Apartados A21-A23)

A efectos de lo dispuesto en este párrafo, debe tenerse en cuenta que las actuaciones y procedimientos establecidos en las NIA para quienes auditen entidades cotizadas son igualmente de aplicación para quienes auditen las entidades de interés público a que se refiere el artículo 2.5 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas. Asimismo, debe tenerse en consideración, respecto de las entidades cotizadas, lo establecido en la disposición adicional decimotercera de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

El proceso de comunicación

Establecimiento del proceso de comunicación

18. El auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad la forma, el momento y el contenido general previsto para las comunicaciones. (Ref: Apartados A28-A36)

Formas de comunicación

19. El auditor comunicará por escrito a los responsables del gobierno de la entidad 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 A37-A39)
20. El auditor comunicará por escrito a los responsables del gobierno de la entidad los asuntos relativos a la independencia del auditor cuando así se requiera por el apartado 17.

Momento de realización de las comunicaciones

21. El auditor informará a los responsables del gobierno de la entidad oportunamente. (Ref: Apartados A40-A41)

Adecuación del proceso de comunicación

22. El auditor evaluará si la comunicación recíproca entre él y los responsables del gobierno de la entidad ha sido adecuada para el propósito de la auditoría. Si no lo ha sido, el auditor evaluará el efecto que, en su caso, este hecho haya tenido en la valoración de los riesgos de incorrección material y en su capacidad de obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada, y adoptará las medidas adecuadas. (Ref: Apartados A42-A44)

Documentación

23. En el caso de que los asuntos que deban ser comunicados en aplicación de esta NIA lo sean verbalmente, el auditor los incluirá en la documentación de auditoría, indicando el momento en el que fueron comunicados y la persona o personas a las que se dirigió dicha comunicación. En el caso de las comunicaciones escritas, el auditor conservará una copia de la comunicación como parte de la documentación de auditoría². (Ref: Apartado A45)

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 11)

Véanse las notas aclaratorias al apartado 10 de esta Norma.

- A1. Las estructuras de gobierno 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 consejo de supervisión (total o mayoritariamente no ejecutivo) separado legalmente del consejo ejecutivo (de dirección) (una estructura de «doble consejo»). En otras jurisdicciones, un sólo consejo (una estructura de «consejo único») tiene la responsabilidad tanto de las funciones de supervisión como de las funciones ejecutivas.
 - En algunas entidades, los responsables del gobierno 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 algunas entidades públicas, la labor de gobierno 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 dirección de la entidad. En otros, los responsables del gobierno de la entidad y la dirección son personas diferentes.
 - En algunos casos, los responsables del gobierno de la entidad tienen la responsabilidad de aprobar³ los estados financieros de la entidad (en otros casos, es la dirección la que tiene esta responsabilidad).
- A2. En la mayoría de las entidades, el gobierno es responsabilidad colectiva de un órgano de gobierno, tal como un consejo de administración, un consejo de supervisión, socios, propietarios, un consejo de dirección, un consejo de gobierno, un administrador fiduciario o figuras equivalentes. Sin embargo, en algunas entidades de pequeña dimensión, una sola persona puede ser responsable del gobierno, por ejemplo, el propietario-gerente, al no haber otros propietarios, o un único administrador fiduciario. En el caso de que el gobierno sea responsabilidad colectiva, puede encargarse a un subgrupo, tal como un comité de auditoría, o incluso a una persona, la

² NIA 230, «Documentación de auditoría», apartados 8-11 y apartado A6.

³ Como se indica en el apartado A40 de la NIA 700, «Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría 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.

realización de determinadas tareas para facilitar al órgano de gobierno 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.

- A3. Tal diversidad implica que no sea posible que en la presente NIA se especifiquen para todas las auditorías la persona o personas a las que el auditor deberá comunicar las cuestiones específicas. 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 encargo, por ejemplo, en entidades en las que la estructura de gobierno 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 conocimiento del auditor de la estructura y de los procesos de gobierno de una entidad, obtenido de conformidad con la NIA 315⁴, es relevante. La persona o personas adecuadas con quienes comunicarse pueden variar según la cuestión que deba ser comunicada.
- A4. La NIA 600 incluye cuestiones específicas que deben ser comunicadas por los auditores de un grupo a los responsables del gobierno de la entidad⁵. Cuando la entidad es un componente de un grupo, la persona o personas adecuadas con quienes se comunica el auditor del componente dependen de las circunstancias del encargo y del asunto a comunicar. En algunos casos, varios componentes pueden desarrollar la misma actividad con un mismo sistema de control interno y utilizando las mismas prácticas contables. Cuando los responsables del gobierno de dichos componentes son los mismos (por ejemplo, el mismo consejo de administración), se pueden evitar duplicidades tratando estos componentes simultáneamente a efectos de comunicación.

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

- A5. Al considerar la posibilidad de comunicarse con un subgrupo de responsables del gobierno de la entidad, el auditor puede tener en cuenta aspectos tales como:
- Las respectivas responsabilidades del subgrupo y del órgano de gobierno.
 - La naturaleza de las cuestiones a comunicar.
 - 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 comunicar al órgano de gobierno la información, detalladamente o de forma resumida, el auditor puede tomar en consideración su valoración de hasta qué punto es eficaz y adecuada la comunicación de la información relevante por parte del subgrupo al órgano de gobierno. Al acordar los términos del encargo, el auditor puede establecer explícitamente que, salvo que dis-

⁴ NIA 315, «Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno».

⁵ NIA 600, «Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)», apartados 46-49.

posiciones legales o reglamentarias lo prohíban, el auditor se reserva el derecho de comunicarse directamente con el órgano de gobierno.

- 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 convertido en un elemento clave en la comunicación del auditor con los responsables del gobierno de la entidad. Los principios de buen gobierno 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 dirección de la entidad.

Situación en la que todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección (Ref: Apartado 13)

- A8. En algunos casos, todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección 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 a los que debería informar como responsables del gobierno. Por ejemplo, en una sociedad en la que todos los administradores participan en la dirección de la entidad, algunos de ellos (por ejemplo, el responsable de marketing) pueden no estar informados de cuestiones significativas discutidas con otro consejero (por ejemplo, el responsable de la preparación de estados financieros).

Cuestiones que deben comunicarse

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 encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito en el que se registran los términos del encargo. Proporcionar a los responsables del gobierno de la entidad una copia de dicha carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito puede ser una forma apropiada de comunicarles cuestiones tales como:

- La responsabilidad del auditor de realizar la auditoría de conformidad con las NIA, siendo su objetivo el de expresar una opinión sobre los estados financieros. Las cuestiones que deberán ser comunicadas según las NIA son, por lo tanto, las cuestiones significativas que se pongan de manifiesto en la auditoría de los estados financieros y que sean relevantes para los responsables del gobierno de la entidad al supervisar el proceso de información financiera.
- El hecho de que las NIA no obligan al auditor a diseñar procedimientos con el propósito de identificar cualquier otra cuestión adicional a comunicar a los res-

- ponsables del gobierno de la entidad.
- Cuando proceda, la responsabilidad que tiene el auditor de comunicar otras cuestiones específicas en aplicación de disposiciones legales o reglamentarias, por acuerdo con la entidad o debido a requerimientos adicionales aplicables al encargo, exigidos, por ejemplo, por las normas emitidas por una organización profesional nacional de contabilidad.

La referencia a normas emitidas por una organización profesional de contabilidad debe entenderse realizada a las normas establecidas en el artículo 6 del TRLAC y en su normativa de desarrollo.

A10. Las disposiciones legales o reglamentarias, un acuerdo con la entidad o los requerimientos adicionales aplicables al encargo pueden dar lugar a una comunicación más amplia con los responsables del gobierno de la entidad. Por ejemplo, (a) un acuerdo con la entidad puede establecer que deban ser comunicadas determinadas cuestiones 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) *–suprimido–*.

Alcance y momento de realización de la auditoría planificados (Ref: Apartado 15)

A11. La comunicación del alcance y el momento de realización de la auditoría planificados puede:

- (a) Facilitar a los responsables del gobierno 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 una mejor comprensión de la entidad y su entorno.

A12. Al comunicar a los responsables del gobierno de la entidad el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados, no debe comprometerse la eficacia de la auditoría, especialmente cuando algunos o todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección. Por ejemplo, comunicar la naturaleza y el momento de realización de procedimientos de auditoría detallados puede reducir su eficacia al hacerlos demasiado previsibles.

A13. Las cuestiones comunicadas pueden incluir:

- La manera en la que el auditor pretende responder a los riesgos significativos de incorrecciones materiales debidas a fraude o error.
- 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 auditoría⁶.

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

⁶ NIA 320, «Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría».

- En el caso de que la entidad cuente con una función de auditoría interna, el grado en que el auditor utilizará el trabajo de la auditoría interna y la mejor forma en la que los auditores externos e internos puedan trabajar juntos de manera constructiva y complementaria.
 - Las opiniones de los responsables del gobierno de la entidad sobre:
 - La persona o personas apropiadas dentro de la estructura de gobierno de la entidad con las que comunicarse.
 - El reparto de responsabilidades entre los responsables del gobierno de la entidad y la dirección.
 - Los objetivos y estrategias de la entidad, y los riesgos de negocio relacionados que pueden originar incorrecciones materiales.
 - Cuestiones que los responsables del gobierno 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 con las autoridades reguladoras.
 - Otras cuestiones que los responsables del gobierno de la entidad consideren que pueden tener un efecto sobre la auditoría de los estados financieros.
 - La actitud, la concienciación y las acciones de los responsables del gobierno 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 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 de la entidad en respuesta a la evolución de las normas contables, las prácticas de buen gobierno, las normas del mercado de valores y cuestiones relacionadas.
 - Las respuestas de los responsables del gobierno de la entidad a anteriores comunicaciones con el auditor.
- A15. Aunque la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad pueda facilitar al auditor la planificación del alcance y el momento de realización de la auditoría, no modifica la responsabilidad exclusiva del auditor respecto a la determinación de la estrategia global de auditoría y del plan de auditoría, incluidos la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Hallazgos significativos de la auditoría (Ref: Apartado 16)

- A16. La comunicación de los hallazgos de la auditoría puede incluir la solicitud de información adicional a los responsables del gobierno de la entidad para completar la evidencia de auditoría obtenida. Por ejemplo, el auditor puede confirmar que los responsables del gobierno de la entidad tienen el mismo parecer sobre hechos o circunstancias referidos a transacciones o acontecimientos específicos.

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

- A17. Los marcos de información financiera normalmente permiten a la entidad realizar estimaciones contables y formular juicios sobre las políticas contables y sobre la

revelación de información en los estados financieros. 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. En el anexo 2 se enumeran algunas cuestiones que pueden incluirse en dicha comunicación.

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

A18. Las dificultades significativas surgidas durante la realización de la auditoría pueden referirse a situaciones como las siguientes:

- Retrasos significativos de la dirección para proporcionar la información solicitada.
- Un plazo innecesariamente 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 dirección.
- La falta de disposición de la dirección para realizar o ampliar su valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, cuando se le solicite.

En algunas circunstancias, este tipo de dificultades puede suponer una limitación al alcance, que implique una opinión modificada⁷.

Cuestiones significativas discutidas con la dirección o que le fueron comunicadas por escrito (Ref: Apartado 16(c)(i))

A19. Las cuestiones significativas discutidas con la dirección o comunicadas por escrito a ésta pueden incluir:

- 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 incorrección material.
- Las consultas realizadas por la dirección a otros auditores sobre cuestiones 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.

Otras cuestiones significativas relevantes para el proceso de información financiera (Ref: apartado 16(d))

A20. Otras cuestiones significativas puestas de manifiesto en la realización de la auditoría, directamente relacionadas con la supervisión del proceso de información finan-

⁷ NIA 705, «Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente».

ciera por parte de los responsables del gobierno de la entidad, pueden incluir cuestiones tales como incorrecciones materiales en la descripción de un hecho o incongruencias que resulten materiales en la información que acompaña a los estados financieros auditados que hayan sido corregidas.

La independencia del auditor (Ref: Apartado 17)

- A21. El auditor está obligado a cumplir los requerimientos éticos aplicables, incluidos los relativos a la independencia, en relación con los encargos de auditoría de estados financieros⁸.
- A22. Las relaciones y otros asuntos, así como las salvaguardas que deben comunicarse, varían según las circunstancias del encargo y, generalmente, comprenden lo siguiente:
- (a) las amenazas a la independencia, que pueden clasificarse como: amenazas de interés propio, de autorrevisión, de abogacía, de familiaridad y de intimidación; y
 - (b) las salvaguardas establecidas por la profesión o por disposiciones legales o reglamentarias, las salvaguardas existentes dentro de la propia entidad, así como las salvaguardas establecidas en los propios sistemas y procedimientos de la firma de auditoría.

La comunicación requerida en el apartado 17(a) puede incluir el incumplimiento involuntario de los requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia del auditor, y cualquier medida correctora que se haya adoptado o propuesto.

- A23. Los requerimientos de comunicación relativos a la independencia del auditor que se aplican en el caso de entidades cotizadas pueden ser igualmente aplicables en el caso de otras entidades, especialmente de aquellas que puedan ser de interés público significativo debido a que tengan un amplio espectro de interesados por razón de su actividad, dimensión o naturaleza jurídica. Ejemplos de entidades no cotizadas para las cuales la comunicación de la independencia del auditor puede ser adecuada son las entidades del sector público, las entidades de crédito, las entidades aseguradoras y los fondos de pensiones. 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 de la entidad, en calidad de miembros de la dirección, 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.

Cuestiones adicionales (Ref: Apartado 3)

- A24. La supervisión de la dirección por los responsables del gobierno de la entidad incluye asegurarse de que la entidad diseña, implementa y mantiene un control interno adecuado sobre la fiabilidad de la información financiera, la eficacia y

⁸ NIA 200, «Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría», apartado 14

eficiencia de las operaciones y el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.

- A25. El auditor puede llegar a conocer otras cuestiones que no estén necesariamente relacionadas con la supervisión del proceso de información financiera y que, sin embargo, puedan ser significativas teniendo en cuenta las responsabilidades de los responsables del gobierno de la entidad respecto a la supervisión de la dirección estratégica de la entidad o a las obligaciones de la entidad relacionadas con la rendición de cuentas. Dichas cuestiones pueden incluir, por ejemplo, temas significativos relacionados con las estructuras o los procesos de gobierno, y con las decisiones o actuaciones significativas de la alta dirección que carezcan de la debida autorización.
- A26. Para determinar si dichas cuestiones deben comunicarse a los responsables del gobierno de la entidad, el auditor puede discutir con el nivel de dirección 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.
- A27. Si se comunicara alguna cuestión adicional, podría ser adecuado que el auditor informara a los responsables del gobierno de la entidad de que:
- (a) la identificación y la comunicación de las citadas cuestiones es accesorio 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 dichas cuestiones 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 otras cuestiones similares.

El proceso de comunicación

El proceso de comunicación (Ref: Apartado 18)

- A28. La comunicación de las responsabilidades del auditor, del alcance y del momento de realización de la auditoría planificados, así como del contenido general previsto de las comunicaciones ayuda a establecer una comunicación recíproca eficaz.
- A29. 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 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 de auditoría y de entre los responsables del gobierno de la entidad que estarán en comunicación en relación con las distintas cuestiones.
 - Las expectativas del auditor de que la comunicación sea recíproca y de que los responsables del gobierno de la entidad le comuniquen aquellas cuestiones que consideren relevantes para la auditoría, por ejemplo, decisiones estratégicas que puedan afectar significativamente a la naturaleza, el momento de realización y la

extensión de los procedimientos de auditoría, la sospecha o detección de fraude, y sus reticencias acerca de la integridad o la competencia de la alta dirección.

- El proceso para la adopción de medidas en relación con las cuestiones comunicadas por el auditor, y para informar posteriormente al respecto.
- El proceso para la adopción de medidas en relación con las cuestiones comunicadas por los responsables del gobierno de la entidad, y para informar posteriormente al respecto.

A30. El proceso de comunicación variará según las circunstancias, entre ellas la dimensión y la estructura de gobierno de la entidad, el modo en el que los responsables del gobierno de la entidad actúan y la opinión del auditor sobre la significatividad de las cuestiones a comunicar. La existencia de dificultad para establecer una comunicación recíproca puede indicar que la comunicación entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad no es adecuada para los fines de la auditoría (véase el apartado A44).

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A31. En el caso de la auditoría de entidades de pequeña dimensión, el auditor puede comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad de manera menos formal que en el caso de las sociedades cotizadas o de las entidades de gran dimensión.

Comunicación con la dirección

- A32. En el curso normal de la auditoría, muchos asuntos se pueden discutir con la dirección, incluidos aquellos que en aplicación de esta NIA deban comunicarse a los responsables del gobierno de la entidad. Dichas discusiones se encuadran en el reconocimiento de la responsabilidad ejecutiva de la dirección en relación con el desarrollo de las operaciones de la entidad y, en especial, la responsabilidad de la dirección en relación con la preparación de los estados financieros.
- A33. Antes de comunicar los asuntos correspondientes a los responsables del gobierno de la entidad, el auditor puede comentarlos con la dirección, a menos que no sea adecuado. Por ejemplo, puede no ser adecuado discutir con la dirección temas relacionados con su competencia o integridad. Además de reconocer la responsabilidad ejecutiva de la dirección, las discusiones previas pueden aclarar los hechos y los problemas, así como dar a la dirección 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 las cuestiones con el auditor interno antes de comunicárselas a los responsables del gobierno de la entidad.

Comunicación con terceros

A34. Los responsables del gobierno de la entidad pueden querer proporcionar a terceros, por ejemplo, bancos o autoridades reguladoras, copias de una comunicación escrita del auditor. 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 de la entidad se entregue a terceros, pue-

de ser importante informarles de que la comunicación no ha sido preparada con dicha finalidad, indicando, por ejemplo, en las comunicaciones escritas a los responsables del gobierno de la entidad, lo siguiente:

- (a) que la comunicación ha sido preparada para el uso exclusivo de los responsables del gobierno de la entidad y, cuando proceda, de la dirección del grupo y del auditor del grupo por lo que no deberá 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.

A35. En algunas jurisdicciones el auditor puede estar obligado por las disposiciones legales o reglamentarias a, por ejemplo:

- notificar a un organismo regulador o de supervisión determinadas cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad. Por ejemplo, en algunos países, el auditor debe informar de las incorrecciones a la autoridad competente en el caso de que la dirección y los responsables del gobierno de la entidad no adopten medidas correctoras;
- enviar copias de determinados informes preparados para los responsables del gobierno 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 de la entidad

A efectos de lo dispuesto en este apartado, debe tenerse en cuenta lo establecido en la disposición final primera del TRLAC y en su normativa de desarrollo, así como la demás normativa legal que resulte de aplicación.

A36. Excepto en los casos en los que las disposiciones legales o reglamentarias exijan la entrega a un tercero de una copia de una comunicación escrita dirigida a los responsables del gobierno de la entidad, puede ser necesario que el auditor obtenga el consentimiento previo de dichos responsables antes de su entrega.

Formas de comunicación (Ref: Apartados 19-20)

A37. Una comunicación eficaz puede incluir presentaciones e informes escritos formales, así como comunicaciones menos formales, tales como discusiones. El auditor puede comunicar las cuestiones distintas a las determinadas en los apartados 19 y 20 verbalmente o por escrito. Las comunicaciones escritas pueden incluir la carta de encargo proporcionada a los responsables del gobierno de la entidad.

A38. Además de la significatividad de un asunto determinado, la forma de comunicación (es decir, si se debe comunicar verbalmente o por escrito, el grado de detalle o de resumen de la comunicación o si se debe comunicar de manera formal o informal) puede depender de factores tales como:

- Si la cuestión ha sido satisfactoriamente resuelta.
- Si la dirección 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 a los responsables del gobierno de la entidad adopte la forma prescrita por la normativa local.
 - Las expectativas de los responsables del gobierno de la entidad, incluidos los acuerdos alcanzados sobre reuniones o comunicaciones periódicas con el auditor.
 - El grado de contacto y diálogo habituales que mantiene el auditor con los responsables del gobierno de la entidad.
 - Si se han producido cambios significativos de los miembros de un órgano de gobierno.
- A39. Cuando se discuta una cuestión significativa con un determinado miembro del gobierno de la entidad, por ejemplo, el presidente de un comité de auditoría, puede ser adecuado que el auditor resuma la cuestión en comunicaciones posteriores para que todos los responsables del gobierno de la entidad dispongan de una información completa.

Momento de realización de las comunicaciones (Ref: Apartado 21)

- A40. El momento adecuado para efectuar las comunicaciones depende de las circunstancias del encargo. Son factores relevantes, entre otros, la significatividad y naturaleza de la cuestión y las medidas que se espera que los responsables del gobierno 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 encargo inicial, pueden formar parte del acuerdo de los términos del encargo.
 - Puede resultar adecuado comunicar una dificultad significativa que surja durante la realización de la auditoría en cuanto sea posible, si los responsables del gobierno 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 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 establece la NIA 265⁹. 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 encargo para proporcionar servicios distintos a la auditoría, y en una discusión de cierre. Una discusión de cierre puede ser también el momento adecuado para comunicar los hallazgos de la auditoría, incluyendo las opiniones del auditor sobre los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad.
 - Cuando se auditan estados financieros con fines generales y estados financieros con fines específicos, puede ser adecuado coordinar el momento de realizar las comunicaciones.

⁹ NIA 265, apartados 9 y A14.

A41. Otros factores que pueden ser relevantes para determinar el momento 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 determinadas cuestiones en unos plazos concretos.
- Las expectativas de los responsables del gobierno de la entidad, incluidos los acuerdos sobre reuniones o comunicaciones periódicas con el auditor.
- El momento en el que el auditor identifica ciertas cuestiones, 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 dicha cuestión puede permitir la adopción de medidas correctoras.

Adecuación del proceso de comunicación (Ref: Apartado 22)

A42. No es necesario que el auditor diseñe procedimientos específicos para sustentar la evaluación de la comunicación recíproca entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad. Dicha evaluación puede basarse en observaciones derivadas de procedimientos de auditoría aplicados para otros fines. Estas observaciones pueden incluir lo siguiente:

- La adecuación y oportunidad de las medidas adoptadas por los responsables del gobierno de la entidad como respuesta a las cuestiones puestas de manifiesto por el auditor. Cuando no hayan sido resueltas de manera eficaz las cuestiones significativas puestas 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 las citadas cuestiones. De esta forma, se evita el riesgo de dar la impresión de que el auditor está satisfecho de que la cuestión ha sido resuelta satisfactoriamente o de que dicha cuestión ya no es significativa.
- La aparente franqueza de los responsables del gobierno de la entidad en su comunicación con el auditor.
- La buena disposición y capacidad de los responsables del gobierno de la entidad para reunirse con el auditor sin la presencia de la dirección.
- La aparente capacidad de los responsables del gobierno de la entidad para entender plenamente las cuestiones puestas de manifiesto por el auditor, por ejemplo, el grado en el que los responsables del gobierno 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 de la entidad sobre la forma, el momento y el contenido general previsto de las comunicaciones.
- Cuando todos o algunos de los responsables del gobierno de la entidad participen en su dirección, el aparente conocimiento que tengan de la manera en que las cuestiones debatidas con el auditor puedan afectar a sus responsabilidades más generales de gobierno, así como a sus responsabilidades como miembros de la dirección.
- Si la comunicación recíproca entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad se adecua a los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.

A43. Como se indica en el apartado A4, una comunicación recíproca eficaz es útil tanto para el auditor como para los responsables del gobierno de la entidad. Por otra parte, la NIA 315 señala como elemento del entorno de control de la entidad la participación de los responsables de su gobierno, incluida su interacción con la auditoría interna, en su caso, y con los auditores externos¹⁰. Una comunicación recíproca inadecuada puede indicar un entorno de control insatisfactorio e influir en la valoración a realizar por el auditor del riesgo de incorrecciones 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.

A44. Si la comunicación recíproca entre el auditor y los responsables del gobierno 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.
- La 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 externa a la entidad, tales como los propietarios de un negocio (por ejemplo, la junta general de accionistas) (*frase suprimida*).
- La renuncia al encargo si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten.

Documentación (Ref: Apartado 23)

A45. 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.

Anexo 1

(Ref: Apartado 3)

Requerimientos específicos en la NICC 1 y en otras NIA que se refieren a la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.

En este anexo se identifican los apartados de la NICC 1¹¹ y de otras NIA aplicables a auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009 que establecen requerimientos de comunicar asuntos específicos a los responsables del gobierno de la entidad. Esta lista no exime de tener en cuenta los requerimientos y la correspondiente guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de las NIA.

¹⁰ NIA 315, apartado A70.

¹¹ NICC 1, «Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados».

- NICC 1, «Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados», apartado 30(a)
- NIA 240, «Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude», apartados 21, 38(c) (i) y 40-42
- NIA 250, «Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros», apartados 14, 19 y 22-24
- NIA 265, «Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad», apartado 9
- NIA 450, «Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría», apartados 12-13
- NIA 505, «Confirmaciones externas», apartado 9
- NIA 510, «Encargos iniciales de auditoría – Saldos de apertura», apartado 7
- NIA 550, «Partes vinculadas», apartado 27
- NIA 560, «Hechos posteriores al cierre», apartados 7(b)(c), 10(a), 13(b), 14(a) y 17
- NIA 570, «Empresa en funcionamiento», apartado 23
- NIA 600, «Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)», apartado 49
- NIA 705, «Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente», apartados 12, 14, 19(a) y 28
- NIA 706, «Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente», apartado 9
- NIA 710, «Información comparativa – Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos», apartado 18
- NIA 720, «Responsabilidad del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados», apartados 10, 13 y 16

Anexo 2

(Ref: Apartados 16(a), A17)

Aspectos cualitativos de las prácticas contables

La comunicación exigida en el apartado 16(a) y comentada en el apartado A17 puede incluir asuntos tales como:

Políticas contables

- La adecuación 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 del momento y método de adopción de un cambio de política contable sobre los beneficios actuales y futuros de la entidad, y al momento 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 del momento de realización de las transacciones en relación con el periodo en el que se registran.

Estimaciones contables

En relación con las partidas para las cuales las estimaciones juegan un papel significativo, las cuestiones descritas en la NIA 540¹², tales como, por ejemplo:

- La identificación por parte de la dirección de las estimaciones contables.
 - El proceso seguido por la dirección para realizar las estimaciones contables.
 - Los riesgos de incorrección material.
 - Indicadores de un posible sesgo de la dirección.
 - Información revelada en los estados financieros sobre la incertidumbre en las estimaciones.

Información revelada en los estados financieros

- Las cuestiones relacionadas 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 funcionamiento, hechos posteriores y contingencias).
- La neutralidad, congruencia y claridad de la información revelada en los estados financieros.

Cuestiones relacionadas

- 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 grado en que se han visto afectados los estados financieros por transacciones inusuales, incluidas cantidades no recurrentes reconocidas durante el periodo, y hasta qué punto tales transacciones se revelan por separado en los estados financieros.
- 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.

¹² NIA 540, «Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar».

- La corrección selectiva de incorrecciones, por ejemplo, corregir incorrecciones que tienen como efecto incrementar el beneficio registrado pero no aquéllas que reducen ese beneficio.