

SECCIÓN AU 701
COMUNICACIÓN DE ASUNTOS CLAVES DE AUDITORÍA EN EL
INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

CONTENIDO

	Párrafos
Introducción	
Alcance de esta Sección de Auditoría	1-4
Fecha de vigencia	5
Objetivos	6
Definición	7
Requerimientos	
Determinación de los Asuntos Claves de Auditoría	8-9
Comunicación de los Asuntos Claves de Auditoría	10-15
Comunicación con los Encargados del Gobierno Corporativo	16
Documentación	17
Guía de aplicación y otro material explicativo	
Alcance de esta Sección de Auditoría	A1 al A6
Determinación de Asuntos Claves de Auditoría	A7 al A30
Comunicación de Asuntos Claves de Auditoría	A31 al A57
Comunicación con los encargados del Gobierno Corporativo	A58 al A61
Documentación	A62

SECCIÓN AU 701

COMUNICACIÓN DE ASUNTOS CLAVES DE AUDITORÍA EN EL INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

Introducción

Alcance de esta Sección

1. Esta Sección trata la responsabilidad del auditor de comunicar asuntos claves de auditoría en el informe del auditor, cuando éste es contratado para comunicar sobre dichos asuntos claves de auditoría. El propósito de esta Sección es tratar, tanto el juicio del auditor sobre qué incluir en el informe del auditor como la forma y contenido de dicha comunicación. Esta Sección no requiere la comunicación de asuntos claves de auditoría, cuando no se es contratado para ello. (Ver párrafo A1)
2. El propósito de comunicar los asuntos claves de auditoría es proporcionar mayor transparencia sobre la auditoría que fue realizada. La comunicación de los asuntos claves de auditoría en el informe del auditor también puede proporcionar, a los usuarios de los estados financieros (usuarios informados), una base adicional para involucrarse con la Administración y con los encargados del Gobierno Corporativo, sobre ciertos asuntos relacionados con la entidad, los estados financieros auditados o la auditoría que fue realizada. (Ver párrafos A2 y A3)
3. La comunicación de asuntos claves de auditoría en el informe del auditor, es realizada en el contexto de la expresión de la opinión sobre los estados financieros como un todo. La comunicación de los asuntos claves de auditoría en el informe del auditor no constituye alguno de los siguientes aspectos:
 - a. Un sustituto de las revelaciones en los estados financieros que el marco de preparación y presentación de la información financiera aplicable requiere que la Administración realice o, que, de otra manera, sean necesarios para alcanzar una presentación razonable.
 - b. Un sustituto para la expresión de una opinión modificada por parte del auditor cuando así sea requerido por las circunstancias de un trabajo de auditoría específico de acuerdo con la Sección AU 705, *Modificaciones a la Opinión en el Informe del Auditor Independiente*.
 - c. Un sustituto para informar de acuerdo con la Sección AU Sección 570, *Consideración del Auditor Acerca de la Capacidad de una Entidad para Continuar como una Empresa en Marcha* sí, después de considerar los hechos o circunstancias identificados y los planes de la

Administración, el auditor concluye que existe una duda sustancial sobre la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha por un período de tiempo razonable.

- d. Una opinión separada sobre asuntos particulares (Ver párrafos A4 - A6).
4. Esta Sección se aplica a una auditoría de un juego completo de estados financieros de propósito general cuando se contrata el auditor para comunicar asuntos claves de auditoría. La Sección AU 705, *Modificaciones a la Opinión en el Informe del Auditor Independiente*, le prohíbe al auditor comunicar asuntos claves de auditoría cuando expresa una opinión adversa o se abstiene de expresar una opinión sobre los estados financieros a menos que este tipo de informe sea requerido por ley o regulación.⁽¹⁾

Fecha de vigencia

5. Esta Sección tiene vigencia para auditorías de estados financieros por los períodos terminados el o con posterioridad al, 31 de diciembre de 2023.

Objetivos

6. Los objetivos del auditor son la determinación de asuntos claves de auditoría y la comunicación de esos asuntos al describirlos en el informe del auditor.

Definición

7. Para los propósitos de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Chile (NAGAs), el siguiente término tiene el siguiente significado:

Asuntos Claves de Auditoría. Aquellos asuntos que, a juicio profesional del auditor, fueron los de mayor importancia en la auditoría de los estados financieros del período actual. Los asuntos claves de auditoría son seleccionados de los asuntos comunicados a los encargados del Gobierno Corporativo.

Requerimientos

Determinación de los Asuntos Claves de Auditoría

8. De los asuntos comunicados a los encargados del Gobierno Corporativo, el auditor debiera determinar, aquellos asuntos que requirieron una atención importante del auditor al efectuar la auditoría. Al efectuar esta determinación, el auditor debiera tomar en cuenta lo siguiente: (Ver párrafos A7-A16)

⁽¹⁾ Párrafo 30 de la Sección AU 705, *Modificaciones a la Opinión en el Informe del Auditor Independiente*.

- a. Las áreas evaluadas de mayor riesgo de representaciones incorrectas significativas, o de riesgos significativos identificados de acuerdo con la Sección AU 315, *Entendimiento de la Entidad y de su Entorno y Evaluar los Riesgos de Representaciones Incorrectas Significativas*. (Ver párrafos A17- A20)
 - b. Los juicios significativos del auditor referentes a áreas en los estados financieros que involucraron juicios significativos de la Administración, incluyendo estimaciones contables que están sujetas a un alto grado de incertidumbre en sus estimaciones. (Ver párrafos A21 - A22)
 - c. El efecto sobre la auditoría de hechos o transacciones significativos que ocurrieron durante el período. (Ver párrafos A23 - A24)
9. El auditor debiera determinar cuáles de los asuntos determinados, de acuerdo con el párrafo 8, fueron los de mayor importancia en la auditoría de los estados financieros del período actual y, en consecuencia, son asuntos claves de auditoría. (Ver párrafos A7 - A9 y; A25 - A30)

Comunicación de los Asuntos Claves de Auditoría

10. El auditor debiera describir cada asunto clave de auditoría, usando un subtítulo apropiado, en una sección separada del informe del auditor con el título “*Asuntos claves de auditoría*” a menos que se apliquen las circunstancias mencionadas en los párrafos 13 - 14. El lenguaje introductorio de esta sección del informe del auditor debiera indicar lo siguiente:
- a. Los asuntos claves de auditoría son aquellos que fueron comunicados a los encargados del Gobierno Corporativo y, que, a juicio profesional del auditor, fueron los de mayor importancia en la auditoría de los estados financieros del período actual.
 - b. Estos asuntos fueron tratados en el contexto de la auditoría de los estados financieros como un todo, y en la formación de la opinión sobre éstos, el auditor no proporciona una opinión separada sobre estos asuntos. (Ver párrafos A31 - A33)

Los Asuntos Claves de la Auditoría no Son un Sustituto de una Opinión Modificada

11. El auditor no debiera comunicar un asunto en la sección “*Asuntos claves de auditoría*” en el informe del auditor, cuando sea requerido que el auditor modifique la opinión de acuerdo con la Sección AU 705, *Modificaciones a la Opinión en el Informe del Auditor Independiente*, como resultado del asunto. (Ver párrafo A4)

Descripciones Individualizadas de Asuntos Claves de la Auditoría

- 12.** La descripción de cada asunto clave de la auditoría en la sección “*Asuntos claves de auditoría*” del informe del auditor, debiera incluir una referencia a las revelaciones relacionadas, si las hubiere, y debiera tratar lo siguiente: (Ver párrafo A34 - A41)
- a.* Porqué el asunto fue considerado como de mayor importancia en la auditoría y, por lo tanto, fue determinado como un asunto clave de auditoría. (Ver párrafos A42 - A44)
 - b.* Cómo se trató el asunto en la auditoría. (Ver párrafos A45 - A50)

Circunstancias Cuando un Asunto Determinado como un Asunto Clave de Auditoría no es Comunicado en el Informe del Auditor

- 13.** El auditor debiera describir cada asunto clave de auditoría en el informe del auditor a menos que se aplique lo siguiente:
- a.* La Ley o regulación impiden las revelaciones sobre tal asunto, o; (Ver párrafo A51)
 - b.* En casos extremadamente raros, el auditor determina que el asunto no debiera comunicarse en el informe del auditor debido a que las consecuencias adversas de hacerlo, serían razonablemente mayores que los beneficios de interés público por dicha comunicación. Esto no se aplica si existe información sobre tal asunto disponible fuera de la entidad. (Ver párrafos A52 - A55)

Interacción entre Descripciones de Asuntos Claves de Auditoría y Otros Elementos que Requieren Ser Incluidos en el Informe del Auditor

- 14.** Los asuntos que originan una opinión con salvedades de acuerdo con la Sección AU 705, *Modificaciones a la Opinión en el Informe del Auditor Independiente*, o cuando existe una duda sustancial sobre la capacidad de la entidad de continuar como una empresa en marcha por un período de tiempo razonable de acuerdo con la Sección AU 570, por su naturaleza son asuntos claves Sin embargo, estos asuntos no debieran estar descritos en la sección “*Asuntos claves de la auditoría*” del informe del auditor, y los requerimientos en los párrafos 12 y 13 no se aplican. En cambio, el auditor debiera hacer lo siguiente:
- a.* Informar sobre estos asuntos de acuerdo con las Secciones AU aplicables.
 - b.* Incluir una referencia a la sección “*Base para la opinión con salvedades*” o “*Duda sustancial acerca de la capacidad de la entidad*”

para continuar como una empresa en marcha” en la sección “*Asuntos claves de auditoría*”. (Ver párrafo A5)

Forma y Contenido de la sección “Asuntos claves de auditoría” en Otras Circunstancias

15. Dependiendo de los hechos y circunstancias de la entidad y la auditoría, si el auditor determina que no existen asuntos claves de auditoría a comunicar o que los únicos asuntos claves de auditoría comunicados son aquellos tratados en el párrafo 14, el auditor debiera incluir una declaración en este sentido, en una sección separada del informe del auditor con el título “*Asuntos claves de auditoría*”. (Ver párrafos A56 - A57)

Comunicación con los Encargados del Gobierno Corporativo

16. El auditor debiera comunicar lo siguiente a los encargados del Gobierno Corporativo:
- a. Aquellos asuntos que el auditor ha determinado que son asuntos claves de auditoría, o;
 - b. Si fuere aplicable, dependiendo de los hechos y circunstancias de la entidad y la auditoría, la determinación del auditor de que no existen asuntos claves de auditoría a comunicar en el informe del auditor. (Ver párrafos A58 - A61)

Documentación

17. El auditor debiera incluir lo siguiente en la documentación de auditoría⁽²⁾: (Ver párrafo A62)
- a. Los asuntos que requirieron una atención importante del auditor, como se determina en el párrafo 8 y el juicio del auditor para determinar si cada uno de los asuntos es o no, un asunto clave de auditoría de acuerdo con el párrafo 9.
 - b. Cuando fuere aplicable, el raciocinio para la determinación del auditor que no existen asuntos claves de auditoría a comunicar en el informe del auditor o que los únicos asuntos claves de auditoría a comunicar son aquellos tratados en el párrafo 14.
 - c. Cuando fuere aplicable, el raciocinio para la determinación del auditor de no comunicar en el informe del auditor, un asunto determinado como un asunto clave de auditoría.

⁽²⁾ Párrafos 08-12 y A8 de la Sección AU 230, *Documentación de Auditoría*.

Guía de aplicación y otro material explicativo

Alcance de esta Sección (Ver párrafos 1 y 2)

- A1.** Párrafo incluido en versión original en inglés no aplicable en Chile.
- A2.** La comunicación de asuntos claves de auditoría proporciona información adicional a los usuarios para ayudarles a entender esos asuntos que, a juicio profesional del auditor, fueron los de mayor importancia en la auditoría de los estados financieros del período actual. La comunicación de asuntos claves de auditoría puede también ayudar a los usuarios a entender la entidad y las áreas en que la Administración aplica juicios significativos en la preparación de los estados financieros auditados.
- A3.** La Sección AU 320, *La Importancia Relativa al Planificar y Efectuar una Auditoría*, explica que es razonable que el auditor asuma en relación con los usuarios de los estados financieros lo siguiente ⁽³⁾:
- a.* Poseen conocimiento razonable de los negocios y actividades económicas, contables y una disposición a estudiar, con diligencia razonable, la información de los estados financieros.
 - b.* Entienden que los estados financieros se preparan, presentan, y auditan teniendo en cuenta los niveles de importancia relativa.
 - c.* Reconocen las incertidumbres inherentes en la determinación de montos a base del uso de estimaciones, juicio, y la consideración de hechos futuros.
 - d.* Toman decisiones razonables sobre la base de la información en los estados financieros.

Debido a que el informe del auditor acompaña a los estados financieros emitidos, se considera que los usuarios del informe del auditor son los mismos que los de los estados financieros.

Relación Entre los Asuntos Claves de Auditoría, la Opinión del Auditor y Otros Elementos del Informe del Auditor (Ver párrafos 3,11 y 14)

- A4.** La Sección AU 700, *Formar una Opinión e Informar sobre Estados financieros*, establece requerimientos y proporciona guías al formarse una opinión sobre los estados financieros⁽⁴⁾. La comunicación de asuntos claves de

⁽³⁾ Párrafo 04 de la Sección AU 320, *La importancia Relativa al Planificar y Efectuar una Auditoría*.

⁽⁴⁾ Los párrafos 12 - 17 y A5 - A20 de la Sección AU 700, *Formar una Opinión e Informar sobre Estados Financieros*.

auditoría no es un sustituto de las revelaciones en los estados financieros que el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, requiere que la Administración efectúe o que, de otra manera, son necesarias para alcanzar una presentación razonable. La Sección AU 705, *Modificación a la Opinión en el Informe del Auditor Independiente*, trata las circunstancias en las cuales el auditor concluye que existe una representación incorrecta significativa respecto a lo apropiado o lo adecuado de las revelaciones en los estados financieros⁽⁵⁾.

- A5.** Cuando el auditor emite una opinión con salvedades de acuerdo con la Sección AU 705, *Modificación a la Opinión en el Informe del Auditor Independiente*, la comunicación de asuntos claves de auditoría seguiría siendo pertinente para el mejor entendimiento de los usuarios de la auditoría. En estas circunstancias, al presentar la descripción del asunto que originó a una opinión con salvedades en la Sección “*Base para una Opinión con salvedades*” se asigna al asunto una importancia apropiada en el informe del auditor (ver párrafo 14) y separa la comunicación de este asunto de cualesquier otros asuntos claves de auditoría descritos en la sección de “*Asuntos claves de auditoría*”. El anexo en la Sección AU 705, *Modificación a la Opinión en el Informe del Auditor Independiente*, incluye ejemplos ilustrativos sobre cómo el lenguaje introductorio en la sección “*Asuntos claves de auditoría*” se afecta cuando el auditor expresa una opinión modificada y otros asuntos claves de auditoría se comunican en el informe del auditor. El párrafo A57 de esta Sección ilustra cómo está presentada la sección “*Asuntos claves de auditoría*” cuando el auditor ha determinado que no existen otros asuntos claves de auditoría a ser comunicados en el informe del auditor más allá de los asuntos tratados en las secciones del informe del auditor “*Base para la opinión con salvedades*” o “*Duda sustancial sobre la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha*”.
- A6.** La Sección AU 706, *Párrafos de Énfasis en un Asunto y Párrafos sobre Otros Asuntos en el Informe del Auditor Independiente*, establece mecanismos para los auditores de estados financieros de todas las entidades, para incluir comunicaciones adicionales en el informe del auditor a través del uso de párrafos de énfasis en un asunto y párrafos sobre otros asuntos cuando el auditor lo considera necesario. Sin embargo, cuando se aplica esta Sección, el uso de un párrafo de énfasis en un asunto o un párrafo sobre otros asuntos no es un sustituto para incluir un asunto en la sección “*Asuntos claves de auditoría*” del informe del auditor, si dicho asunto cumple con la definición de un asunto clave de auditoría. La Sección AU 706, *Párrafos de Énfasis en un*

⁽⁵⁾ Párrafo A7 de la Sección AU 705, *Modificaciones a la Opinión en el Informe del Auditor Independiente*.

Asunto y Párrafos sobre Otros Asuntos en el Informe del Auditor, proporciona una guía adicional sobre la relación entre asuntos claves de auditoría y párrafos de énfasis en un asunto y párrafos sobre otros asuntos⁽⁶⁾.

Determinación de Asuntos Claves de Auditoría (Ver párrafos 8 y 9)

- A7.** El proceso de toma de decisiones del auditor en la determinación de asuntos claves de auditoría comienza con la selección, entre los asuntos comunicados a los encargados del Gobierno Corporativo, aquellos que requirieron una atención importante del auditor en el transcurso de la auditoría de los estados financieros del período actual.
- A8.** De los asuntos que requirieron una atención importante del auditor, el auditor determina aquellos que, a su juicio, fueron los de mayor importancia en la auditoría de los estados financieros del período actual y que, por lo tanto, son los asuntos claves de auditoría. La determinación del auditor de asuntos claves de auditoría se limita a aquellos asuntos considerados como los de mayor importancia en la auditoría de los estados financieros del período actual, aún, cuando se presenten los estados financieros comparativos (esto es, aún, cuando la opinión del auditor hace referencia a cada período para el cual, se presentan los estados financieros).
- A9.** Esta Sección no requiere que el auditor actualice asuntos claves de auditoría incluidos en el informe del auditor del período anterior. Sin embargo, puede ser útil, que el auditor considere si un asunto el cual fue un asunto clave de auditoría en la auditoría de los estados financieros del período anterior, continúa siendo un asunto clave de auditoría en la auditoría de los estados financieros del período actual.

***Asuntos que Requirieron una Atención Importante del Auditor* (Ver párrafo 8)**

- A10.** El concepto de una atención importante por el auditor reconoce que una auditoría se ejecuta a base de riesgos y se enfoca en la identificación y evaluación de los riesgos de representaciones incorrectas significativas de los estados financieros, diseñando y efectuando procedimientos de auditoría que respondan a esos riesgos y se haya obtenido suficiente y apropiada evidencia de auditoría para proporcionar una base para la opinión de auditoría. Para el saldo de una cuenta específica, clase de transacciones o revelación, a mayor el riesgo evaluado de una representación incorrecta significativa a nivel de afirmación, mayor el juicio que se involucra frecuentemente en la planificación

⁽⁶⁾ Párrafos A1 y A2 de la Sección AU 706, *Párrafo de Énfasis en un Asunto y Párrafos sobre Otros Asuntos en el Informe del Auditor Independiente*.

y ejecución de los procedimientos de auditoría y la evaluación de los resultados de ellos.

- A11.** Por lo tanto, asuntos que presentan desafíos al auditor en la obtención de suficiente y apropiada evidencia de auditoría o presentan desafíos al auditor al formarse una opinión sobre los estados financieros, pueden ser particularmente pertinentes en la determinación del auditor de asuntos claves de auditoría.
- A12.** Las áreas de una atención importante para el auditor frecuentemente se relacionan con áreas de complejidad y juicio significativo de la Administración en los estados financieros y, por lo tanto, a menudo involucran juicios difíciles o complejos para el auditor. A su vez, esto afecta frecuentemente, la estrategia de auditoría como un todo, la asignación de recursos y el grado de esfuerzo en la auditoría en relación con dichos asuntos. Estos efectos pueden incluir, por ejemplo, el grado de involucramiento del personal senior sobre el trabajo o el involucramiento de un auditor experimentado o profesionales con experiencia en un área especializada de contabilidad o auditoría, ya sean contratados o empleados por la firma para tratar estas áreas.
- A13.** Algunas Secciones AU, como las siguientes, requieren comunicaciones específicas con los encargados del Gobierno Corporativo y otros quienes puedan relacionarse con áreas de atención importante para el auditor:
- a. La Sección AU 260, *La Comunicación del Auditor con los Encargados del Gobierno Corporativo*, requiere que el auditor comunique dificultades significativas, si algunas fueren encontradas durante la auditoría, a los encargados del Gobierno Corporativo.⁽⁷⁾ Por ejemplo, pueden existir potenciales dificultades relacionadas con lo siguiente:
 - i. *transacciones con partes relacionadas*. En particular, pueden haber limitaciones sobre la capacidad del auditor para obtener evidencia de auditoría sobre todos los aspectos de una transacción entre partes relacionadas (distintos al precio) que sean equivalentes a aquellos de una transacción en condiciones de mercado.⁽⁸⁾
 - ii. *limitaciones sobre la auditoría de un grupo*. Por ejemplo, pueden haber restricciones sobre acceso a información al equipo de auditoría de un grupo.⁽⁹⁾

⁽⁷⁾ Párrafos 12.b y A26 de la Sección AU 260, *La Comunicación del Auditor con los Encargados del Gobierno Corporativo*.

⁽⁸⁾ Párrafo A46 de la Sección AU 550, *Partes Relacionadas*.

⁽⁹⁾ Párrafo 49.d de la Sección AU 600, *Consideraciones Especiales- Auditorías de Estados Financieros de un Grupo (Incluyendo el Trabajo de los Auditores de los Componentes)*.

- b. La Sección AU 220, *Control de Calidad para Trabajos Efectuados de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas*, establece requerimientos para el socio del trabajo en relación con la realización de consultas apropiadas en asuntos difíciles o polémicos.⁽¹⁰⁾ Por ejemplo, el auditor puede haber consultado con otros dentro la firma o fuera de ella, sobre un asunto técnico significativo, que puede ser un indicador que tal asunto es un asunto clave de auditoría. Además, se requiere que el socio del trabajo también analice, entre otras cosas, asuntos significativos que surgen durante el trabajo de auditoría, con el revisor de control de calidad del trabajo.

Consideraciones en la Determinación de Aquellos Asuntos Que Requirieron una Atención Importante del Auditor (Ver párrafo 8)

- A14.** En la etapa de planificación, el auditor puede desarrollar un punto de vista preliminar sobre asuntos que fueren probablemente áreas de una atención importante para el auditor durante la auditoría y, por lo tanto, pueden ser asuntos claves de auditoría. El auditor puede comunicar estos asuntos a los encargados del Gobierno Corporativo mientras analizan el alcance y fecha de la auditoría de acuerdo con la Sección AU 260. Sin embargo, la determinación del auditor de asuntos claves de auditoría está basada en los resultados de la auditoría o la evidencia obtenida durante la auditoría.
- A15.** El párrafo 8, incluye consideraciones específicas requeridas en la determinación por el auditor de estos asuntos que requirieron una atención importante del auditor. Estas consideraciones se orientan a la naturaleza de los asuntos comunicados a los encargados del Gobierno Corporativo que frecuentemente están asociados con los asuntos revelados en los estados financieros y su intención de reflejar áreas de la auditoría que podrían ser de interés particular a los usuarios. El hecho que estas consideraciones sean requeridas, no implica que asuntos relacionados con ellas siempre son asuntos claves de auditoría; sino más bien, que los asuntos relacionados con dichas consideraciones específicas, solamente son asuntos claves de auditoría si se determina que son los de mayor importancia en la auditoría de acuerdo con el párrafo 9. Debido a que las consideraciones pueden estar interrelacionadas (por ejemplo, asuntos relacionados con las circunstancias descritas en los párrafos 8b-c, también pueden ser identificadas como riesgos significativos). La aplicabilidad de más de una de las consideraciones a un asunto específico comunicado a los encargados del Gobierno Corporativo, puede aumentar la

⁽¹⁰⁾ Párrafo 20 de la Sección AU 220, *Control de Calidad para trabajos Efectuados de Acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas*.

probabilidad que el auditor identifique ese asunto como un asunto clave de auditoría.

- A16.** Adicionalmente, en asuntos que se relacionan con las consideraciones específicas requeridas en el párrafo 8, puede haber otros asuntos comunicados a los encargados del Gobierno Corporativo que necesitaban una atención importante del auditor y que, por lo tanto, pueden determinarse como asuntos claves de auditoría de acuerdo con el párrafo 9. Tales asuntos pueden incluir, por ejemplo, asuntos que son pertinentes a la auditoría que fue realizada, pero que no necesariamente sean revelados en los estados financieros. Por ejemplo, la implementación de un nuevo sistema de TI (o cambios significativos a un sistema existente de TI) durante el período, ésta puede ser un área de una atención importante del auditor, especialmente si tal cambio tuvo un efecto significativo sobre la estrategia de auditoría del auditor como un todo o relacionado con un riesgo significativo (por ejemplo, cambios a un sistema que afecte el reconocimiento de ingresos).

Áreas Evaluadas de Mayor Riesgo de Representaciones Incorrectas Significativas o Riesgos Significativos Identificados de acuerdo con la Sección AU 315. (Ver párrafo 8.a)

- A17.** La Sección AU 260, requiere que el auditor comunique a los encargados del Gobierno Corporativo sobre los riesgos significativos identificados por el auditor.⁽¹¹⁾ La Sección AU 260, explica que el auditor también puede comunicar a los encargados del Gobierno Corporativo sobre áreas evaluadas de mayores riesgos, de representaciones incorrectas significativas.⁽¹²⁾
- A18.** La Sección AU 315, define *riesgo significativo*, como un riesgo identificado de representación incorrecta significativa para el cual la evaluación de riesgo inherente está cerca de la parte superior del espectro de riesgo inherente, debido al nivel al que los factores de riesgos inherentes afectan en una combinación entre la posibilidad de que ocurra una representación incorrecta y la magnitud de la potencial representación incorrecta en caso que ocurra tal representación incorrecta.⁽¹³⁾ Áreas de juicio significativo por parte de la Administración y de transacciones significativas inusuales, frecuentemente pueden ser identificadas como riesgos significativos. Por lo tanto, los riesgos

⁽¹¹⁾ Párrafo 11 de la Sección AU 260.

⁽¹²⁾ Párrafo A20 de la Sección AU 260.

⁽¹³⁾ Ver párrafo 13 de la Sección AU 315, *Entendimiento de la Entidad y de su Entorno y Evaluar los Riesgos de Representaciones Incorrectas Significativas*.

significativos, frecuentemente, son áreas que requieren una atención importante del auditor.

A19. Sin embargo, esto puede no ser el caso para todos los riesgos significativos. Por ejemplo, la Sección AU 240, *Consideración de Fraude en una Auditoría de Estados Financieros*, supone que existen riesgos de fraude en el reconocimiento de ingresos y requiere que el auditor trate esos riesgos evaluados de representación incorrecta significativa debido a fraude como riesgos significativos.⁽¹⁴⁾ Adicionalmente, la Sección AU 240 indica que, debido a la forma impredecible en que pudiera ocurrir que la Administración haga caso omiso de los controles, es un riesgo de representación incorrecta significativa debido a fraude y, por lo tanto, un riesgo significativo.⁽¹⁵⁾ Dependiendo de su naturaleza, estos riesgos pueden no necesitar una atención importante del auditor y, por lo tanto, no estarían considerados en la determinación del auditor de asuntos claves de auditoría de acuerdo con el párrafo 9.

A20. La Sección AU 315 explica que la evaluación del auditor de los riesgos de representación incorrecta significativa al nivel de afirmaciones, puede cambiar durante el transcurso de la auditoría, mientras se obtiene la evidencia de auditoría.⁽¹⁶⁾ La modificación de la evaluación de los riesgos del auditor y la reevaluación de los procedimientos de auditoría planificados con respecto a un área en particular del estado financiero puede resultar en un área que está determinada a ser una que requiere atención importante del auditor, en particular cuando la modificación resulta en una evaluación de riesgo mayor de representaciones incorrectas significativas. Por ejemplo, la evaluación de riesgo del auditor puede haberse basado en una expectativa de que ciertos controles funcionaban en forma efectiva, pero la evidencia de auditoría obtenida puede indicar que tales controles no funcionaban en forma efectiva durante todo el período auditado, dando lugar a un cambio en la estrategia y esfuerzo adicional de la auditoría.

Juicios Significativos del Auditor Relacionados con Áreas de los Estados Financieros que Implican un Juicio Significativo de la Administración, Incluyendo Estimaciones Contables que están sujetas a un alto grado de incertidumbre en sus estimaciones (Ver párrafo 8.b)

⁽¹⁴⁾) Párrafos 26 y 27 de la Sección AU 240, *Consideración de Fraude en una Auditoría de Estados Financieros*.

⁽¹⁵⁾ Párrafo 31 de la Sección AU 240.

⁽¹⁶⁾ Párrafo 32 de la Sección AU 315, *Entendimiento de la Entidad y de su Entorno y Evaluar los Riesgos de Representaciones Incorrectas Significativas*.

- A21.** La Sección AU 260, requiere que el auditor comunique a los encargados del Gobierno Corporativo los puntos de vista del auditor respecto de aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad, incluyendo políticas contables, estimaciones contables, y revelaciones en los estados financieros.⁽¹⁷⁾ En particular, ésto puede incluir políticas contables que tienen un efecto significativo sobre los estados financieros (y cambios significativos a esas políticas), especialmente en circunstancias en las cuales las políticas contables de la entidad no son consistentes con otras utilizadas en su industria.
- A22.** En muchos casos, la comunicación del auditor con los encargados del Gobierno Corporativo se relaciona con estimaciones contables y sus revelaciones. Entre otras cosas, las estimaciones pueden depender altamente del juicio de la Administración y muchas veces, son las áreas más complejas de los estados financieros, y las estimaciones pueden requerir involucrar, tanto un experto de la Administración como un experto del auditor. Tales estimaciones frecuentemente son áreas de una atención importante del auditor y pueden identificarse como áreas de riesgos significativos.

El Efecto sobre la Auditoría de Transacciones o Hechos Significativos que Ocurrieron Durante el Período (Ver párrafo 8.c)

- A23.** Transacciones o hechos que tuvieron un efecto significativo sobre los estados financieros o la auditoría, pueden ser áreas de una atención importante del auditor y pueden ser identificadas como áreas de riesgos significativos. Por ejemplo, el auditor puede haber realizado exhaustivas reuniones de análisis con la Administración y con los encargados del Gobierno Corporativo, periódicamente en varias ocasiones durante la auditoría, sobre el efecto en los estados financieros de transacciones significativas con partes relacionadas o transacciones significativas que no estén de acuerdo con las operaciones normales de la entidad o que de otra manera parecen ser inusuales.⁽¹⁸⁾ La Administración puede haber aplicado juicios difíciles o complejos en relación con el reconocimiento, la medición o presentación y revelación de tales transacciones que pueden haber afectado significativamente la estrategia general del auditor.
- A24.** Significativos desarrollos económicos, contables, regulatorios, industriales, u otros que afectaron supuestos o juicios de la Administración, pueden también

⁽¹⁷⁾ Párrafo 12.a, de la Sección AU 260, *La Comunicación del Auditor con los Encargados del Gobierno Corporativo*.

⁽¹⁸⁾ Párrafos 12.a, 14 y A32 de la Sección AU 260, *La Comunicación del Auditor con los Encargados del Gobierno Corporativo* y el Anexo “Aspectos cualitativos de las Prácticas Contable” de la Sección AU 260.

afectar el enfoque global de la auditoría y resultan en un asunto que requiere una atención importante del auditor.

Asuntos de Mayor Importancia (Ver párrafo 9)

- A25.** El concepto de asuntos de mayor importancia es aplicable en el contexto de la entidad y la auditoría que fue realizada. Como tal, el propósito es que el auditor identifique asuntos específicos a la auditoría y aplique su juicio sobre su importancia relativa.
- A26.** Los asuntos que requirieron una atención importante del auditor también pueden haber resultado en una interacción significativa con los encargados del Gobierno Corporativo. La naturaleza y alcance de la comunicación sobre tales asuntos con los encargados del Gobierno Corporativo frecuentemente proporcionan una indicación de cuales asuntos son los de mayor importancia en la auditoría. Por ejemplo, el auditor puede haber tenido interacciones más extensas, frecuentes o robustas con los encargados del Gobierno Corporativo, sobre asuntos más difíciles y complejos, tales como la aplicación de políticas contables significativas que fueron la materia de juicio significativo del auditor o de la Administración.
- A27.** La importancia de un asunto para el entendimiento de los usuarios de los estados financieros como un todo y, en particular, la importancia relativa del asunto en los estados financieros es pertinente para la determinación de si el asunto es un asunto clave de auditoría.
- A28.** Otras consideraciones que pueden ser pertinentes para la determinación de la importancia relativa de un asunto y de si tal asunto es un asunto clave de auditoría, incluyen los siguientes:
- La naturaleza de la política contable subyacente relacionada con el asunto o la complejidad o subjetividad involucrada en la elección por parte de la Administración de una política apropiada en comparación con otras entidades en su industria.
 - La naturaleza e importancia relativa, cuantitativa o cualitativa de representaciones incorrectas, corregidas y no corregidas acumuladas, debido a fraude o error relacionadas con el asunto, si los hubiere.
 - La naturaleza y alcance del esfuerzo de auditoría necesario para tratar el asunto, incluyendo lo siguiente:
 - el grado de pericia especializada o conocimiento necesario para aplicar procedimientos de auditoría para el asunto o evaluar los resultados de esos procedimientos, si corresponde.

- la naturaleza de las consultas fuera del equipo de trabajo en relación con el asunto.
- La naturaleza y gravedad de las dificultades en la aplicación de procedimientos de auditoría, evaluar los resultados de esos procedimientos y obtener evidencia pertinente y confiable sobre la cual basar la opinión del auditor, particularmente si los juicios del auditor se hacen más subjetivos.
- La gravedad de cualquier deficiencia de control identificada como pertinente al asunto.
- Si el asunto involucró un sinnúmero de consideraciones de auditoría, separadas pero relacionadas. (Por ejemplo, contratos a largo plazo, pueden involucrar una atención importante del auditor con respecto al reconocimiento de ingresos, litigios u otras contingencias y pueden tener efecto sobre otras estimaciones contables.)

A29. La determinación de cuáles y cuántos, de estos asuntos que requirieron una atención importante del auditor, fueron los de mayor importancia en la auditoría de los estados financieros del período actual, es un asunto de juicio profesional. El número de asuntos claves de auditoría a ser incluidos en el informe del auditor puede estar afectado por el tamaño y complejidad de la entidad, la naturaleza de su negocio, entorno y los hechos y circunstancias del trabajo de auditoría. En general, a mayor el número de asuntos determinados inicialmente a ser asuntos claves de auditoría, el auditor puede necesitar más reconsideraciones de si cada uno de estos asuntos cumple la definición de un asunto clave de auditoría. Largas listas de asuntos claves de auditoría pueden ser contrarias a la idea de que tales asuntos fueron aquellos de mayor importancia en la auditoría.

A30. El párrafo 15, trata la forma y contenido de la Sección “*Asuntos claves de auditoría*” del informe del auditor, cuándo el auditor determina que no existen asuntos claves de auditoría a ser comunicados.

Comunicación de los Asuntos Claves de Auditoría

Sección Separada de “Asuntos claves de auditoría” en el Informe del Auditor (Ver párrafo 10)

- A31.** Colocar la sección separada de “Asuntos claves de auditoría” muy cerca de las secciones “Opinión” y “Base para la opinión” puede otorgar importancia a tal información.
- A32.** El orden de presentación de asuntos individuales dentro de la sección “Asuntos claves de auditoría”, es un asunto de juicio profesional. Por ejemplo, tal información puede ser organizada de acuerdo al orden de importancia relativa, en el que puede haberse basado el juicio del auditor, o pueden corresponder a la manera en que tales asuntos claves están revelados en los estados financieros. El requerimiento del párrafo 10 de incluir subtítulos tiene la intención de diferenciar aún más estos asuntos.
- A33.** Cuando se presenta información financiera comparativa, el lenguaje introductorio de la sección “Asuntos claves de auditoría” se adapta para llamar la atención sobre el hecho que los asuntos claves de auditoría descritos, se relacionan solamente con la auditoría de los estados financieros del período actual y puede incluir referencia al período específico cubierto por esos estados financieros (por ejemplo, “por el año terminado el 31 de diciembre de 20X1”).

Descripciones de Asuntos Claves de la Auditoría Individuales (Ver párrafo 12)

- A34.** Lo apropiado de la descripción de un asunto clave de auditoría es un asunto de juicio profesional. La descripción de un asunto clave de auditoría tiene por objeto proporcionar una explicación precisa y equilibrada para permitir a los usuarios informados comprender el por qué dicho asunto, fue un asunto de los de mayor importancia en la auditoría, y cómo el asunto fue tratado en la auditoría. Limitando el uso de términos de auditoría altamente técnicos también se ayuda a los usuarios que puedan no tener un conocimiento razonable de auditoría, a comprender la base del enfoque del auditor sobre asuntos particulares durante la auditoría. La naturaleza y alcance de la información proporcionada por el auditor está destinada a ser equilibrada en el contexto de las responsabilidades de las partes respectivas (es decir, que el auditor proporcione información útil en una forma precisa y comprensible, sin ser inapropiadamente el proveedor de información no pública sobre la entidad).
- A35.** Información no pública es cualquier información sobre la entidad que, de otro modo, no se ha hecho disponible públicamente por parte de la entidad, (por

ejemplo, la información no ha sido incluida en los estados financieros u otra información disponible a la fecha del informe del auditor y no ha sido tratada en otras comunicaciones verbales o escritas por la Administración o por los encargados del Gobierno Corporativo). Tal información es responsabilidad de la Administración de la entidad y de los encargados del Gobierno Corporativo.

- A36.** Aunque el auditor busque evitar proporcionar información no pública sobre la entidad, puede ser necesario que el auditor lo haga en la descripción de un asunto clave de auditoría. Tal información puede ser necesaria para explicar en forma apropiada, el por qué el asunto fue considerado como uno de los de mayor importancia en la auditoría y, por lo tanto, fue determinado como un asunto clave de auditoría y cómo el asunto fue tratado en la auditoría, siempre que la revelación no esté prohibida por la ley o regulación. Cuando el auditor determine que es necesario incluir tal información en la descripción de un asunto clave de auditoría, la Administración puede elegir ampliar o complementar las revelaciones de la entidad, en lugar que el auditor proporcione información no pública en el informe del auditor.
- A37.** La Administración o los encargados del Gobierno Corporativo pueden decidir incluir revelaciones nuevas o mejorarlas en los estados financieros o en otra parte del informe anual, relacionadas con un asunto clave de auditoría en vista del hecho que el asunto será comunicado en el informe del auditor. Tales revelaciones nuevas o mejoradas, por ejemplo, pueden ser incluidas para proporcionar información más robusta sobre la sensibilidad de los supuestos claves utilizados en estimaciones contables o el raciocinio utilizado por la entidad para una práctica particular o política contable, cuando existen alternativas aceptables en el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable. Revelaciones adicionales por la Administración pueden ser de ayuda cuando el auditor considera que es necesario incluir información adicional para explicar por qué se determinó que un asunto fue un asunto clave de auditoría y cómo se trató dicho asunto en la auditoría.
- A38.** Aunque la opinión del auditor sobre los estados financieros no se extiende a la otra información tratada en la Sección AU 720, *Las Responsabilidades del Auditor en Relación con Otra Información Incluida en el Informe Anual*, el auditor puede considerar esta información, así como otras comunicaciones públicamente puestas a disposición, por la entidad u otras fuentes creíbles, al formular la descripción de un asunto clave de auditoría.
- A39.** La documentación de auditoría preparada durante la auditoría puede ser también útil para el auditor al formular la descripción de un asunto clave de

auditoría. Por ejemplo, comunicaciones escritas, o la documentación del auditor sobre comunicaciones verbales, con los encargados del Gobierno Corporativo y otra documentación de auditoría, proporcionan una base útil para tal comunicación del auditor en su informe. Esto debido a que la documentación de auditoría de acuerdo con la Sección AU 230, *Documentación de Auditoría*, está destinada a tratar los asuntos significativos que surgen durante la auditoría, las conclusiones alcanzadas al respecto y los juicios profesionales significativos hechos al llegar a esas conclusiones, y sirve como registro de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría efectuados, los resultados de esos procedimientos y la evidencia de auditoría obtenida. Tal documentación puede ayudar al auditor en el desarrollo de una descripción de asuntos claves de auditoría que expliquen la importancia de dichos asuntos y también ayudar en la aplicación de los requerimientos del párrafo 17.

Referencia de Dónde Se Revela el Asunto en los Estados Financieros (Ver párrafo 12)

A40. El párrafo 12, requiere la descripción de cada asunto clave de auditoría para tratar porqué el auditor consideró el asunto como uno de los de mayor importancia en la auditoría y cómo el asunto fue tratado en la auditoría. Por lo tanto, la descripción de asuntos claves de auditoría, no es una simple reiteración de lo revelado en los estados financieros. Sin embargo, una referencia a cualquier revelación, proporciona a los usuarios un entendimiento adicional sobre cómo la Administración ha tratado el asunto en la preparación de los estados financieros.

A41. Adicionalmente, al referirse a revelaciones relacionadas, el auditor puede llamar la atención sobre aspectos claves de ellos. El alcance de las revelaciones efectuadas por la Administración sobre aspectos o factores específicos en relación a cómo un asunto en particular está afectando los estados financieros del período actual, puede ayudar al auditor a determinar aspectos particulares de cómo el asunto fue tratado en la auditoría, de una manera que los usuarios puedan comprender, porqué dicho asunto es un asunto clave de auditoría, tal como los ejemplos siguientes:

- Cuando una entidad incluye una revelación completa sobre estimaciones contables, el auditor puede llamar la atención en la revelación de supuestos claves, la revelación del rango de posibles resultados, y otras revelaciones cualitativas y cuantitativas relacionadas a fuentes claves de incertidumbre de estimaciones, o estimaciones contables críticas, como parte de tratar porqué el asunto fue de mayor importancia en la auditoría y cómo fue tratado en la auditoría.

- Cuando el auditor concluye, de acuerdo con la Sección AU 570, que existe una duda sustancial acerca de la capacidad de una entidad para continuar como una empresa en marcha por un período de tiempo razonable, que ha sido mitigada por los planes de la Administración, sin embargo, el auditor puede determinar, que uno o más asuntos relacionados con esta conclusión que surgen del esfuerzo del trabajo del auditor bajo la Sección AU 570, son asuntos claves de auditoría. En tales circunstancias, la descripción del auditor de esos asuntos claves en el informe del auditor podrían incluir aspectos de los hechos o circunstancias identificados revelados en los estados financieros, tales como pérdidas operacionales sustanciales, falta de disponibilidad de endeudamiento y posible refinanciamiento de deuda o incumplimiento de contratos de préstamos, y factores mitigantes relacionados.⁽¹⁹⁾

Porqué el Auditor Consideró el Asunto Como Uno de los de Mayor Importancia en la Auditoría (Ver párrafo 12.a)

- A42.** La descripción de un asunto clave de auditoría en el informe del auditor tiene por objeto proporcionar una revelación sobre porqué el asunto se determinó como un asunto clave de auditoría. Por lo tanto, los requerimientos en los párrafos 8 al 9 y la guía de aplicación de los párrafos A10 al A28, relacionados con la determinación de asuntos claves de auditoría, pueden ser también útiles para el auditor al considerar cómo tales asuntos se comunicarán en el informe del auditor. Por ejemplo, explicando los factores que llevaron al auditor a concluir que un asunto particular requirió una atención importante del auditor y fue definido como de mayor importancia en la auditoría, probablemente será de interés para los usuarios.
- A43.** Relacionar un asunto directamente con las circunstancias específicas de la entidad, puede ayudar también a minimizar el potencial que tales descripciones se vuelvan demasiado estandarizadas y menos útiles en el tiempo. Por ejemplo, se puede determinar que ciertos asuntos sean asuntos claves de auditoría en una industria en particular para un grupo de entidades debido a las circunstancias de la industria o la complejidad relacionada en sus informes financieros. Al describir porqué el auditor consideró un asunto como uno de los de mayor importancia, podría ser útil para el auditor destacar aspectos del asunto que son específicos a la entidad (por ejemplo, circunstancias que afectaron los juicios subyacentes hechos en los estados financieros del período actual) para hacer la descripción más pertinente para los usuarios. Esto también

⁽¹⁹⁾ La Sección AU 570, *Consideración del Auditor Acerca de la Capacidad de una Entidad para Continuar como una Empresa en Marcha*.

podría ser importante al describir un asunto clave de auditoría que es recurrente en varios períodos.

A44. La descripción también puede hacer referencia a las consideraciones principales que llevaron al auditor, en las circunstancias de la auditoría, a determinar que el asunto es uno de los de mayor importancia. Los siguientes son ejemplos de tales consideraciones:

- Condiciones económicas que afectaron la capacidad del auditor para obtener evidencia de auditoría, por ejemplo, mercados sin liquidez para ciertos instrumentos financieros.
- Políticas contables nuevas o emergentes, por ejemplo, asuntos específicos a la entidad o la industria por los cuales ha consultado el equipo de trabajo.
- Cambios en la estrategia o modelo de negocios de la entidad que tuvieron un efecto significativo sobre los estados financieros.

Cómo el Asunto fue tratado en la Auditoría (Ver párrafo 12.b)

A45. La cantidad de detalle a ser proporcionado en el informe del auditor para describir cómo se trató en la auditoría un asunto clave de auditoría, es un asunto de juicio profesional. De acuerdo con el párrafo 12.b, el auditor puede describir los siguientes elementos, o una combinación de los mismos:

- Aspectos de la respuesta o enfoque del auditor que fueron más pertinentes al asunto o específicos al riesgo evaluado de una representación incorrecta significativa.
- Un breve resumen de los procedimientos efectuados.
- Una indicación del resultado de los procedimientos del auditor.
- Observaciones claves con respecto al asunto.

La ley o regulación puede prescribir una forma o contenido específico para la descripción de un asunto clave de auditoría o puede especificar la inclusión de uno o más de estos elementos.

A46. Para que los usuarios comprendan lo importante de un asunto clave de auditoría en el contexto de la auditoría de los estados financieros como un todo, así como la relación entre los asuntos claves de auditoría y otros elementos del

informe del auditor, incluyendo la opinión del auditor, podría ser necesario tener cuidado para que el lenguaje utilizado en la descripción de un asunto clave de auditoría logre lo siguiente:

- No implique que el asunto no haya sido resuelto en forma apropiada por el auditor al formarse una opinión sobre los estados financieros.
- Relacione el asunto directamente con las circunstancias específicas de la entidad, mientras se evita lenguaje genérico o estandarizado.
- Tome en cuenta cómo se trató el asunto en las revelaciones relacionadas en los estados financieros, si hubiere.
- No contiene o implica opiniones específicas sobre elementos separados de los estados financieros.

A47. Al describir aspectos de la respuesta o enfoque del auditor sobre un asunto, particularmente cuando el enfoque requirió adaptaciones importantes a los hechos y circunstancias de la entidad, puede ayudar a los usuarios a comprender las circunstancias inusuales y los juicios significativos del auditor requeridos para tratar el riesgo de representaciones incorrectas significativas. Adicionalmente, el enfoque de auditoría en un período particular puede haber sido influenciado por circunstancias específicas en la entidad, condiciones económicas, o desarrollos en la industria. Puede también ser útil para el auditor hacer referencia a la naturaleza y alcance de las comunicaciones con los encargados del Gobierno Corporativo acerca del asunto.

A48. Por ejemplo, al describir el enfoque del auditor a una estimación contable que ha sido identificada como de una estimación de alta incertidumbre, tales como la valorización de instrumentos financieros complejos, el auditor puede querer destacar que empleó o contrató a un experto del auditor. Tal referencia al uso de un experto del auditor no reduce la responsabilidad del auditor por la opinión sobre los estados financieros y, por lo tanto, no es incompatible con los párrafos 14 y 15 de la Sección AU 620, *Utilización del Trabajo de un Especialista del Auditor*.

A49. Puede haber desafíos en la descripción de los procedimientos de auditoría, particularmente en áreas complejas, que requieren juicio en la auditoría. En particular, puede ser difícil resumir de una manera precisa, los procedimientos efectuados que comunican en forma adecuada la naturaleza y alcance de la respuesta del auditor al riesgo evaluado de representaciones incorrectas significativas y la importancia de los juicios del auditor involucrados. Sin embargo, el auditor puede considerar necesario describir ciertos

procedimientos que se efectuaron para explicar, cómo un asunto fue tratado en la auditoría. Usualmente, tal descripción puede ser a un alto nivel, más que una descripción detallada de todos los procedimientos efectuados con respecto al asunto, es decir, el auditor puede describir sólo los procedimientos que son más pertinentes para los hechos y circunstancias únicos de la entidad y la auditoría del período actual.

- A50.** Como se indicó en el párrafo A45, el auditor también puede proporcionar una indicación sobre el resultado de la respuesta del auditor en la descripción del asunto clave de auditoría en el informe del auditor. Sin embargo, si ésto se efectuó, hay que cuidar evitar que el auditor de la impresión que la descripción que está proporcionando es una opinión separada sobre un asunto clave de auditoría individual o que la descripción en cualquier forma pueda poner en duda la opinión del auditor sobre los estados financieros como un todo.

Circunstancias en las que un Asunto Determinado como un Asunto Clave de Auditoría no es Comunicado en el Informe del Auditor (Ver párrafo 13)

- A51.** La ley o regulación pueden impedir una revelación por parte de la Administración o el auditor sobre un asunto específico que fue determinado como un asunto clave de auditoría. Por ejemplo, la revelación sobre un asunto relacionado con un contratista del Estado puede ser excluido debido a la naturaleza del asunto y restricciones a la autorización por seguridad de Estado, que pueden ser aplicables al auditor.
- A52.** Como se indica en el párrafo 13.b, sería extremadamente raro que un asunto determinado como un asunto clave de auditoría, no sea comunicado en el informe del auditor. Esto debido a que se supone que existe un beneficio para el interés público en proporcionar mayor transparencia sobre la auditoría para los usuarios. En consecuencia, el juicio de no comunicar un asunto clave de auditoría es apropiado solamente en casos en los cuales las consecuencias adversas para la entidad o el público como resultado de dicha comunicación se consideran de tal importancia que se esperaría razonablemente, que superarían los beneficios para el interés público de comunicar el asunto.
- A53.** La determinación de no comunicar un asunto clave de auditoría toma en cuenta los hechos y circunstancias relacionados con el asunto. La comunicación con la Administración y los encargados del Gobierno Corporativo ayudan al auditor a entender los puntos de vista de la Administración sobre la importancia de las consecuencias adversas que pueden surgir como resultado de comunicar un asunto. En particular, la comunicación con la Administración y los encargados del Gobierno Corporativo ayudan de las siguientes maneras en la formación del juicio del auditor al determinar si el asunto será comunicado de las siguientes maneras:

- Ayudar al auditor a entender por qué el asunto no ha sido revelado por la entidad (por ejemplo, si la ley, regulación o ciertos marcos de preparación y presentación de información financiera permiten la postergación o la no revelación del asunto) y el entendimiento de los puntos de vista de la Administración respecto a las consecuencias adversas, si las hubiere, de la revelación. La Administración puede llamar la atención sobre ciertos aspectos en la ley o regulación u otras fuentes autorizadas que pueden ser pertinentes en la consideración de las consecuencias adversas (por ejemplo, tales consecuencias pueden incluir daño a las negociaciones comerciales de la entidad o su posición competitiva). Sin embargo, los puntos de vista de la Administración sobre las consecuencias adversas por sí solas, no mitigan la necesidad del auditor de determinar, si las consecuencias adversas serían razonablemente mayores que los beneficios para el interés público de la comunicación, de acuerdo con el párrafo 13.b.
- Destacar si ha habido alguna comunicación con organismos reguladores, de cumplimiento o de supervisión aplicable en relación con el asunto, y en particular, y si su tratamiento pareciera apoyar la afirmación de la Administración sobre el por qué la revelación pública sobre el asunto, no es apropiada.
- Permitir al auditor, cuando fuere apropiado, alentar a la Administración y a los encargados del Gobierno Corporativo, a revelar información pertinente sobre el asunto. En particular, ésto puede ser posible, si las inquietudes de la Administración y los encargados del Gobierno Corporativo sobre la comunicación están limitadas a aspectos específicos del asunto, de tal forma que cierta información sobre el asunto puede ser menos sensible y podría ser comunicada.

El auditor también puede considerar que es necesario obtener una representación escrita de la Administración, explicando por qué la revelación del asunto no es apropiada, incluyendo los puntos de vista de la Administración sobre la importancia de las consecuencias adversas que pueden surgir como resultado de tal comunicación.

A54. Puede ser también necesario, que el auditor considere las implicaciones de comunicar un asunto que fue determinado como un asunto clave de auditoría a la luz de los requerimientos éticos pertinentes. Adicionalmente, el auditor puede ser requerido por ley o regulación, el comunicar a los organismos reguladores, de cumplimiento o de supervisión aplicable, en relación con el asunto, independientemente si el asunto fue comunicado en el informe del auditor. Tal comunicación puede también ayudar al auditor a informar la

consideración de las consecuencias adversas que pueden surgir de la comunicación sobre el asunto.

A55. Los temas considerados por el auditor en relación con una decisión de no comunicar un asunto son complejos e implican un juicio importante del auditor. Por lo tanto, el auditor puede considerar apropiado obtener asesoría legal.

Forma y Contenido de la Sección sobre “Asuntos claves de auditoría” en Otras Circunstancias (Ver párrafo 15)

A56. El requerimiento del párrafo 15, se aplica en tres circunstancias:

- En circunstancias excepcionales en que el auditor determine, de acuerdo con el párrafo 9, que no existen asuntos claves de auditoría. Este puede ser el caso debido a que no hubo asuntos que requirieron una atención importante del auditor.
- El auditor determina que, de acuerdo con el párrafo 13, un asunto clave de auditoría no será comunicado en el informe del auditor y no hay otros asuntos que hayan sido determinados como asuntos claves de auditoría.
- Los únicos asuntos determinados como asuntos claves de auditoría, son aquellos comunicados de acuerdo al párrafo 14.

A57. Lo siguiente ilustra la presentación en el informe del auditor, si el auditor ha determinado que no existen asuntos claves de auditoría a informar:

Asuntos Claves de Auditoría

[Excepto por el asunto descrito en la sección “Base para la opinión con salvedades” o “Duda sustancial sobre la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha,]. Hemos determinado que no existen [otros] asuntos claves de auditoría a comunicar en nuestro informe.

Comunicación con los Encargados del Gobierno Corporativo (Ver párrafo 16)

A58. La Sección AU 260, requiere que el auditor se comunique oportunamente con los encargados del Gobierno Corporativo. El momento apropiado para las comunicaciones con los encargados del Gobierno Corporativo sobre asuntos claves de auditoría varía de acuerdo con las circunstancias del trabajo. Sin embargo, el auditor puede comunicar puntos de vista preliminares sobre asuntos claves de auditoría, cuando se analiza el alcance planificado y la

oportunidad de la auditoría y puede analizar más a fondo tales asuntos cuando se comuniquen los hallazgos de auditoría. Hacerlo puede ayudar a mitigar los desafíos prácticos de tratar de mantener un diálogo sólido entre las partes sobre asuntos claves de auditoría al momento en que se finalicen los estados financieros para su emisión.

- A59.** La comunicación con los encargados del Gobierno Corporativo permite que ellos estén informados sobre los asuntos claves de auditoría que el auditor tiene la intención de comunicar en el informe del auditor y proporcionarles una oportunidad para obtener una aclaración adicional cuando sea necesario. El auditor puede considerar que es útil proporcionar a los encargados del Gobierno Corporativo, un borrador del informe del auditor para facilitar éste análisis. La comunicación con los encargados del Gobierno Corporativo proporciona reconocimiento a la importancia de su rol en la supervisión del proceso de preparación y presentación de la información financiera y les proporciona la oportunidad para entender la base para las decisiones del auditor en relación con asuntos claves de auditoría y cómo estos asuntos estarán descritos en el informe del auditor. También, permite a los encargados del Gobierno Corporativo considerar si las revelaciones nuevas o mejoradas pueden ser útiles, en vista del hecho que el asunto será comunicado en el informe del auditor.
- A60.** La comunicación con los encargados del Gobierno Corporativo, requerida por el párrafo 16.a, también trata las circunstancias extremadamente raras en que un asunto determinado como un asunto clave de auditoría, no está comunicado en el informe del auditor. (Ver párrafos 13 y A53).
- A61.** El requerimiento del párrafo 16.b, sobre las comunicaciones con los encargados del Gobierno Corporativo, cuando el auditor ha determinado que no existen asuntos claves de auditoría a comunicar en el informe del auditor, puede proporcionar una oportunidad al auditor para tener un análisis adicional con otros quienes están familiarizados con la auditoría y los asuntos importantes que pueden haber surgido (incluyendo el revisor del control de calidad del trabajo, cuando se haya designado). Este análisis puede llevar al auditor a reevaluar la determinación que no existen asuntos claves de auditoría.

Documentación (Ver párrafo 17)

- A62.** El párrafo 8 de la Sección AU 230, requiere que el auditor prepare documentación de la auditoría suficiente para permitir que un auditor experimentado, sin conexión previa con la auditoría, pueda entender, entre otras cosas, juicios profesionales significativos. En el contexto de asuntos claves de auditoría, estos juicios profesionales incluyen la determinación a partir de los asuntos comunicados a los encargados del Gobierno Corporativo,

hasta los asuntos que requirieron una atención importante del auditor y si cada uno de ellos es o no un asunto clave de auditoría. Es probable que los juicios del auditor al respecto, estén respaldados por la documentación de las comunicaciones del auditor con los encargados del Gobierno Corporativo y la documentación relacionada con cada asunto individual (ver párrafo A39), además, de cierta otra documentación de la auditoría sobre los asuntos significativos surgidos durante la auditoría (por ejemplo, un memorándum de cierre). Sin embargo, esta Sección no requiere que el auditor documente el por qué otros asuntos comunicados a los encargados del Gobierno Corporativo no fueron asuntos que requirieron una atención importante del auditor.