

## SECCIÓN AU 260

### LA COMUNICACIÓN DEL AUDITOR CON LOS ENCARGADOS DEL GOBIERNO CORPORATIVO

#### CONTENIDO

	Párrafos
<b>Introducción</b>	
Alcance de esta Sección	1-3
Fecha de vigencia	4
<b>Objetivos</b>	5
<b>Definiciones</b>	6
<b>Requerimientos</b>	
Los encargados del Gobierno Corporativo	7-9
Asuntos a ser comunicados	10-14
El proceso de comunicación	15-20
Documentación	21
<b>Guía de aplicación y otro material explicativo</b>	
El rol de la comunicación	A1-A5
Los encargados del Gobierno Corporativo	A6-A12
Asuntos a ser comunicados	A13-A42
El proceso de comunicación	A43-A55
Documentación	A56
<b>Apéndice: Aspectos cualitativos de las prácticas contables</b>	A57
<b>Anexo: Requerimientos de comunicar con los encargados del Gobierno Corporativo en otras Secciones de auditoría</b>	A58



## SECCIÓN AU 260

### LA COMUNICACIÓN DEL AUDITOR CON LOS ENCARGADOS DEL GOBIERNO CORPORATIVO

#### Introducción

#### Alcance de esta Sección

1. Esta Sección trata la responsabilidad del auditor de comunicarse con los encargados del Gobierno Corporativo en relación con una auditoría de estados financieros. Aunque esta Sección es aplicable independientemente de la estructura o tamaño del Gobierno Corporativo de la entidad, se aplican consideraciones particulares cuando todos los encargados del Gobierno Corporativo están involucrados en administrar a la entidad. Esta Sección no establece requerimientos respecto a la comunicación del auditor con la Administración o con los dueños de la entidad a menos que también tengan un rol dentro del Gobierno Corporativo.
2. Esta Sección ha sido redactada en términos de una auditoría de estados financieros, pero también puede ser aplicada, adaptándola de acuerdo con las circunstancias, a las auditorías de otra información financiera histórica cuando los encargados del Gobierno Corporativo tienen la responsabilidad de supervisar la preparación y la presentación de la otra información financiera histórica.
3. Reconociendo la importancia de una efectiva comunicación bidireccional durante una auditoría de estados financieros, esta Sección proporciona un marco general para la comunicación del auditor con los encargados del Gobierno Corporativo e identifica ciertos asuntos específicos a ser comunicados. Los asuntos adicionales a ser comunicados están identificados en otras Secciones de auditoría (Ver Anexo: *Requerimientos de comunicar con los encargados del Gobierno Corporativo en otras Secciones de auditoría*). Además, la Sección AU 265, *Comunicar Asuntos Relacionados con el Control Interno Identificados en una Auditoría*, establece requerimientos específicos respecto de la comunicación de deficiencias significativas o debilidades importantes en el control interno que el auditor ha identificado durante la auditoría. Además, puede ser necesario comunicar asuntos no requeridos por las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGAs) en base de un acuerdo con los encargados del Gobierno Corporativo o de la Administración o de acuerdo con la ley o regulación o requerimientos externos. Nada en esta Sección impide al auditor comunicar cualquier otro asunto a los encargados del Gobierno Corporativo.

#### Fecha de vigencia

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

## Objetivos

5. Los objetivos del auditor son:
  - a. Comunicar claramente a los encargados del Gobierno Corporativo las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de estados financieros, como asimismo proporcionar una visión general del alcance planificado y oportunidad de la auditoría.
  - b. Obtener de los responsables del Gobierno Corporativo información pertinente para la auditoría.
  - c. Proporcionar oportunamente a los encargados del Gobierno Corporativo las observaciones surgidas de la auditoría que son significativas y pertinentes a sus responsabilidades de supervisar el proceso de preparación y presentación de información financiera.
  - d. Promover una efectiva comunicación bidireccional entre el auditor y los encargados del Gobierno Corporativo. (Ver párrafos A1–A5)

## Definiciones

6. Para propósitos de las NAGAs, los siguientes términos tienen los significados atribuidos como sigue:

**Administración.** La(s) persona(s) con responsabilidad ejecutiva por la conducción de las operaciones de la entidad. Para algunas entidades, la Administración incluye algunos o a todos los encargados del Gobierno Corporativo. Por ejemplo, miembros ejecutivos de un Gobierno Corporativo, de un Directorio o un dueño–gerente.

**Los encargados del Gobierno Corporativo.** La(s) persona(s) u organización(es) (por ejemplo, un fideicomisario corporativo) con responsabilidad por la supervisión de la dirección estratégica de la entidad y las obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas por parte de la entidad. Esto incluye supervisar el proceso de preparación y presentación de la información financiera. Los encargados del Gobierno Corporativo pueden incluir a personal de la Administración, por ejemplo, a miembros ejecutivos de un Gobierno Corporativo, de un Directorio o un dueño–gerente.

## Requerimientos

### Los encargados del Gobierno Corporativo

7. El auditor debiera determinar la persona o personas apropiadas dentro de la estructura de Gobierno Corporativo de la entidad con quien comunicarse. (Ver párrafo A6–A9)

***Comunicación con el Comité de Auditoría u otro sub-grupo de los encargados del Gobierno Corporativo***

8. Cuando el auditor se comunica con un sub-grupo de los encargados del Gobierno Corporativo tales como un Comité de Auditoría o una persona, el auditor debiera determinar si también necesita comunicarse con todo el Gobierno Corporativo. (Ver párrafos A10–A12)

***Cuando todos los encargados del Gobierno Corporativo están involucrados en la Administración de la entidad***

9. En algunos casos, todos los encargados del Gobierno Corporativo están involucrados en la Administración de la entidad, por ejemplo, un negocio pequeño donde el único dueño administra la entidad y ninguna otra persona tiene un rol de tipo Gobierno Corporativo. En estos casos, si los asuntos requeridos por esta Sección son comunicados a una(s) persona(s) con responsabilidades de Administración y esta(s) persona(s) también tienen responsabilidades de tipo Gobierno Corporativo, los asuntos no necesitan ser comunicados nuevamente a esa misma persona o personas en su rol de Gobierno Corporativo. Estos asuntos están señalados en el párrafo 14. Sin embargo, el auditor debiera satisfacerse respecto de que la comunicación con la(s) persona(s) con responsabilidad(es) de administración, informen adecuadamente a todos a quienes el auditor, de otro modo, informaría por su responsabilidad en el Gobierno Corporativo.

**Asuntos a ser comunicados**

***Las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de estados financieros***

10. El auditor debiera comunicar a los encargados del Gobierno Corporativo, las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros (Ver párrafos A13–A18), incluyendo que:
  - a. El auditor es responsable de formar y expresar una opinión respecto a si los estados financieros que han sido preparados por la Administración, con la supervisión de los encargados del Gobierno Corporativo, están preparados, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable.
  - b. La auditoría de estados financieros no releva a la Administración o a los encargados del Gobierno Corporativo de sus responsabilidades.

***Planificación del alcance y oportunidad de la auditoría***

11. El auditor debiera comunicar a los encargados del Gobierno Corporativo una visión general, del alcance y oportunidad planificados para la auditoría, los cuales incluyen la comunicación acerca de los riesgos significativos identificados por el auditor (Ver párrafos A19–A24)

### *Hallazgos o temas significativos resultantes de la auditoría*

12. El auditor debiera comunicar a los encargados del Gobierno Corporativo: (Ver párrafos A25 - A26)
  - a. Los puntos de vista del auditor respecto a los aspectos cualitativos de las prácticas contables significativas de la entidad, incluyendo las políticas contables, estimaciones contables y revelaciones en los estados financieros. Cuando fuera aplicable el auditor debiera: (Ver párrafos A27-A29)
    - i. explicar a los encargados del Gobierno Corporativo por qué el auditor considera que una práctica contable significativa que es aceptable bajo el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable no sea lo más apropiado a las circunstancias particulares de la entidad y
    - ii. determinar que los encargados del Gobierno Corporativo sean informados respecto del proceso utilizado por la Administración al formular estimaciones contables particularmente sensibles, incluyendo estimaciones al valor justo y respecto de la base para las conclusiones del auditor en relación con la razonabilidad de esas estimaciones.
  - b. Transacciones significativas e inusuales, si hubiere. (Ver párrafo A30)
  - c. Dificultades significativas, si hubiere, encontradas durante la auditoría. (Ver párrafo A31)
  - d. Desacuerdos con la Administración, si hubiere. (Ver párrafo A32)
  - e. Circunstancias que afectan la forma y contenido del informe del auditor, si las hubiere. (Ver párrafos A33 - A34)
  - f. Asuntos que son difíciles o conflictivos por los cuales el auditor consultó fuera del equipo de trabajo y que, a su juicio profesional, son significativos y pertinentes de conocer por los encargados del Gobierno Corporativo en relación con su responsabilidad al supervisar el proceso de preparación y presentación de información financiera.
  - g. Otros hallazgos o temas, si los hubiere, que surjan durante la auditoría y que son, a juicio profesional del auditor, significativos y pertinentes para los encargados del Gobierno Corporativo en relación a su responsabilidad por la supervisión del proceso de preparación y presentación de información financiera. (Ver párrafos A35 - A37)

*Representaciones incorrectas no corregidas*

- 13.** El auditor debiera comunicar a los encargados del Gobierno Corporativo: (Ver párrafos A38–A39)
- a.* Las representaciones incorrectas no corregidas acumuladas por el auditor y el efecto que éstas, tanto individualmente como en su sumatoria, puedan tener sobre la opinión en el informe del auditor. La comunicación del auditor debiera identificar individualmente las representaciones incorrectas significativas no corregidas. El auditor debiera solicitar que las representaciones incorrectas no corregidas sean corregidas.
  - b.* El efecto de las representaciones incorrectas no corregidas relacionadas con períodos anteriores sobre las clases de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones pertinentes y sobre los estados financieros tomados como un todo.
  - c.* Que las representaciones incorrectas no corregidas o asuntos que son subyacentes de estas representaciones incorrectas podrían causar, potencialmente, que los estados financieros de períodos posteriores contengan representaciones incorrectas significativas, aún, si el auditor ha concluido que las representaciones incorrectas no corregidas no son significativas en los estados financieros sujetos a auditoría.

*Cuando no todos los encargados del Gobierno Corporativo están involucrados en la Administración*

- 14.** A menos que todos los encargados del Gobierno Corporativo estén involucrados en la Administración de la entidad, el auditor también debiera comunicar:
- a.* Representaciones incorrectas significativas que fueron corregidas, que se informaron a la Administración como resultado de los procedimientos de auditoría. (Ver párrafo A40)
  - b.* Hallazgos o temas significativos que surgieron durante la auditoría que fueron analizados o fueron objeto de correspondencia, con la Administración. (Ver párrafo A41)
  - c.* El punto de vista del auditor respecto a temas significativos que fueron sometidos por la Administración a consulta con otros profesionales en relación con temas de contabilidad o de auditoría cuando el auditor tiene conocimiento que tal consulta ha tenido lugar.
  - d.* Las representaciones escritas que el auditor está solicitando. (Ver párrafo A42)

## **El proceso de comunicación**

### ***Estableciendo el proceso de comunicación***

- 15.** El auditor debiera comunicar a los encargados del Gobierno Corporativo la forma, oportunidad y contenido general esperado de las comunicaciones. (Ver párrafos A43–A47)

### ***Formas de comunicación***

- 16.** El auditor debiera comunicar por escrito a los encargados del Gobierno Corporativo de los hallazgos y temas significativos de la auditoría (Ver párrafos 12-14) cuando, a juicio profesional del auditor, la comunicación verbal no fuera adecuada. Esta comunicación no necesita incluir asuntos que surgieron durante la auditoría que fueron informados a los encargados del Gobierno Corporativo y fueron resueltos satisfactoriamente. (Ver párrafos A48–A50)
- 17.** Si, como parte de sus comunicaciones con los encargados del Gobierno Corporativo, la Administración comunicó algunos, o todos, los asuntos que el auditor es requerido a comunicar y, como resultado, el auditor no comunicó estos asuntos con el mismo nivel de detalle que a la Administración, el auditor debiera comunicar cualquier asunto (o asuntos) omitido o inadecuadamente descrito a los encargados del Gobierno Corporativo. El auditor no tiene la necesidad de comunicarlos con el mismo nivel, de detalle mientras el auditor: a) participó en el análisis de la Administración con los encargados del Gobierno Corporativo, y; b) confirmó afirmativamente a los encargados del Gobierno Corporativo que la Administración ha comunicado estos asuntos adecuadamente.

### ***Uso restringido***

- 18.** Cuando el auditor comunica asuntos por escrito de acuerdo con esta Sección, la comunicación es considerada como informes secundarios o sub-productos del informe del auditor.<sup>(1)</sup> Por lo tanto, el auditor debiera indicar en la comunicación que tiene por objetivo sólo ser para la información y uso de los encargados del Gobierno Corporativo y, si fuere apropiado, la Administración y no se pretende que sean y no debiera ser utilizado por ninguna otra persona que no sean las partes especificadas.

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

- 19.** El auditor debiera comunicarse oportunamente con los encargados del Gobierno Corporativo. (Ver párrafos A51–A52)

---

<sup>(1)</sup> Ver párrafos 6.c y 7 de la Sección AU 905, *Alertas que Restringen el Uso de las Comunicaciones Escritas del Auditor*.

### *Lo adecuado del proceso de comunicación*

20. El auditor debiera evaluar si la comunicación bidireccional entre el auditor y los encargados del Gobierno Corporativo ha sido adecuada para el propósito de la auditoría. Si no lo ha sido, el auditor debiera evaluar el efecto, si hubiere, sobre la evaluación del auditor de los riesgos de representaciones incorrectas significativas y la capacidad de obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría y debiera tomar una acción apropiada. (Ver párrafos A53–A55)

### **Documentación**

21. Cuando asuntos que requieren ser comunicados de acuerdo con esta Sección han sido comunicados verbalmente, el auditor debiera documentarlos, incluyendo cuando y a quiénes fueron comunicados.<sup>(2)</sup> Cuando los asuntos han sido comunicados por escrito, el auditor debiera mantener una copia de la comunicación como parte de la documentación de auditoría. Si, como parte de sus comunicaciones con los encargados del Gobierno Corporativo, la Administración comunicó algunos, o todos, los asuntos que el auditor es requerido a comunicar y, como resultado, el auditor no comunicó estos asuntos con el mismo nivel de detalle que la Administración, el auditor debiera incluir en la documentación de auditoría, una copia o resumen de las comunicaciones que la Administración proporcionó a los encargados del Gobierno Corporativo. (Ver párrafo A56)

\*\*\*

## **Guía de aplicación y otro material explicativo**

### **Objetivos**

#### *El rol de la comunicación (Ver párrafo 5)*

- A1. Esta Sección está enfocada primordialmente a las comunicaciones del auditor a los encargados del Gobierno Corporativo. Sin embargo, una efectiva comunicación bidireccional es importante para ayudar:
- Al auditor y a los encargados del Gobierno Corporativo a entender los asuntos relacionados con la auditoría dentro de su contexto y en desarrollar una relación de trabajo constructiva. Esta relación es desarrollada manteniendo la independencia y objetividad del auditor.
  - Al auditor en obtener de los encargados del Gobierno Corporativo la información pertinente a la auditoría. Por ejemplo, los encargados del Gobierno Corporativo pueden ayudar al auditor a entender a la entidad y su entorno, identificar fuentes apropiadas de evidencia de auditoría y en proporcionar información respecto a transacciones o hechos específicos.

---

<sup>(2)</sup> Ver párrafos 8-12 y A8 de la Sección AU 230, *Documentación de Auditoría*.

- A los encargados del Gobierno Corporativo en el cumplimiento de su responsabilidad de supervisar el proceso de preparación y presentación de información financiera reduciendo así los riesgos de representaciones incorrectas significativas de los estados financieros.

**A2.** Aún, cuándo el auditor es responsable por comunicar asuntos específicos de acuerdo con esta Sección, la Administración también tiene una responsabilidad de comunicar asuntos de interés para el Gobierno Corporativo a sus miembros. La comunicación por parte del auditor no libera a la Administración de esta responsabilidad. Similarmente, la comunicación de estos temas por la Administración a los encargados del Gobierno Corporativo no libera al auditor de también comunicarlos. Sin embargo, la comunicación de estos asuntos por la Administración puede afectar la forma o la oportunidad de la comunicación del auditor.

**A3.** Una clara comunicación de los asuntos específicos requeridos de ser comunicados por las NAGAs es una parte integral de cada auditoría. Sin embargo, las NAGAs no requieren que el auditor efectúe procedimientos específicamente diseñado para identificar otros temas significativos a comunicar a los encargados del Gobierno Corporativo.

*Restricciones legales o regulatorias sobre las comunicaciones con los encargados del Gobierno Corporativo (Ver párrafo 5)*

**A4.** Las leyes o regulaciones pueden restringir la comunicación del auditor de ciertos asuntos con los encargados del Gobierno Corporativo. Por ejemplo, las leyes o regulaciones pueden específicamente prohibir una comunicación, u otra acción, que podría perjudicar una investigación, de un acto ilegal real o sospechado por una autoridad apropiada. En algunas circunstancias, los potenciales conflictos entre las obligaciones de confidencialidad del auditor y las obligaciones de comunicar, pueden ser complejos. En tales casos, el auditor puede considerar obtener asesoría legal.

**A5.** En algunas circunstancias el auditor puede tener que informar a un organismo regulador o autoridad competente ciertos asuntos que han sido comunicados a los encargados del Gobierno Corporativo. Por ejemplo, las *normas gubernamentales de auditoría* requieren que los auditores informen sobre fraudes, actos ilegales, violaciones de cláusulas de contratos o de acuerdos de subvención y abuso directo de tales partes en ciertas circunstancias.

**Los encargados del Gobierno Corporativo (Ver párrafo 7)**

**A6.** Las estructuras de Gobiernos Corporativos varían entre las entidades, reflejando influencias tales como tamaño y características de propiedad. Por ejemplo:

- En algunas entidades, los encargados del Gobierno Corporativo tienen posiciones (por ejemplo, Directores de la compañía) que son parte integral de la estructura legal de la entidad. Para otras entidades, están representados por

un grupo ajeno a la estructura de la entidad, como es el caso de algunas entidades gubernamentales.

- En ciertos casos, algunos o todos los encargados del Gobierno Corporativo también tienen responsabilidades de administración. En otros casos, los encargados del Gobierno Corporativo y la Administración son personas distintas.
- Partes responsables del Gobierno Corporativo en entidades gubernamentales pueden incluir miembros o empleados de un comité legislativo supervisor, organismos supervisores u otras partes contratadas para la auditoría.

**A7.** En la mayoría de las entidades, el Gobierno Corporativo es la responsabilidad colectiva de un organismo rector, tal como un Directorio, un comité supervisor, socios, propietarios, comité de gerencia, fideicomisario o personas equivalentes. En algunas entidades más pequeñas, sin embargo, una persona puede ser la encargada del Gobierno Corporativo, tal como un dueño-gerente cuando no existen otros dueños o un fideicomisario único. Cuando el Gobierno Corporativo representa una responsabilidad colectiva, un subgrupo, tal como un Comité de Auditoría o incluso una persona, pueden ser encargados con tareas específicas para ayudar a éste en el cumplimiento de sus responsabilidades.

**A8.** Tal diversidad significa que no es posible que esta Sección especifique para todas las auditorías la persona o personas a quién el auditor comunique temas específicos. Además, en algunos casos, la persona o personas apropiadas con quien comunicarse pueden no ser claramente identificables por las circunstancias del trabajo, un ejemplo son entidades en las cuales el Gobierno Corporativo no está definido formalmente, tal como el caso de algunas entidades pertenecientes a familias, algunas organizaciones que no persiguen fines de lucro y algunas entidades gubernamentales. Cuando la(s) persona(s) apropiada(s) con quien(es) comunicarse no está(n) claramente definida(s), el auditor y la parte contratante pueden necesitar analizar y concordar en la(s) persona(s) pertinentes(s) dentro de la estructura del Gobierno Corporativo de la entidad con quién se comunicará el auditor. Al decidir con quién comunicarse, es pertinente el entendimiento que tiene el auditor de la estructura y los procesos del Gobierno Corporativo de una entidad, obtenido de acuerdo con la Sección AU 315, *Entendimiento de la Entidad y de su Entorno y Evaluar los Riesgos de Representaciones Incorrectas Significativas*, La(s) persona(s) apropiada(s) con quien(es) hay que comunicarse puede variar dependiendo del tema a ser comunicado.

**A9.** La Sección AU 600, *Consideraciones Especiales - Auditorías de Estados Financieros de un Grupo (Incluyendo el Trabajo de los Auditores de los Componentes)*, incluye asuntos específicos a ser comunicados por el auditor del grupo a los encargados del Gobierno Corporativo.<sup>(3)</sup> Cuando la entidad auditada es un componente de un grupo,

---

<sup>(3)</sup> Ver párrafos 45-48 de la Sección AU 600, *Consideraciones Especiales - Auditorías de Estados Financieros de un Grupo (Incluyendo el Trabajo de los Auditores de los Componentes)*.

la persona o personas apropiadas con quienes comunicarse depende de la naturaleza del tema a ser comunicado y los términos del trabajo.

***Comunicación con el Comité de Auditoría u otro sub-grupo de los encargados del Gobierno Corporativo*** (Ver párrafo 8)

**A10.** Al considerar comunicarse con un sub-grupo de los encargados del Gobierno Corporativo, el auditor puede considerar aspectos tales como los siguientes:

- Las respectivas responsabilidades del sub-grupo y del Gobierno Corporativo.
- La naturaleza del asunto a ser comunicado.
- Los requerimientos legales o regulatorios pertinentes.
- Si el sub-grupo: (a) tiene la autoridad para tomar acción respecto a la información comunicada y (b) puede proporcionar información y explicaciones adicionales que el auditor necesite.
- Si el auditor tiene conocimiento de potenciales conflictos de interés entre el sub-grupo y otros miembros del Gobierno Corporativo.

**A11.** Al decidir si también existe una necesidad de comunicar información en forma detallada o resumida al Gobierno Corporativo, el auditor puede estar influenciado por la evaluación hecha por éste de cuán efectiva y apropiadamente comunica el sub-grupo la información pertinente al Gobierno Corporativo. El auditor puede explicitar en los términos del trabajo que el auditor mantiene el derecho de comunicarse directamente con el Gobierno Corporativo.

**A12.** Los Comités de Auditoría (o sub-grupos similares con nombres distintos) existen en muchas entidades. Aún, cuándo su autoridad y funciones específicas pueden ser diferentes, la comunicación con el Comité de Auditoría, si hubiere, es un elemento clave en la comunicación del auditor con los encargados del Gobierno Corporativo. Los principios de un buen Gobierno Corporativo sugieren que:

- El auditor tenga acceso al Comité de Auditoría cuando fuere necesario.
- El Presidente del Comité de Auditoría y cuando fuere pertinente, los demás miembros del Comité de Auditoría, se reúnan periódicamente con el auditor.
- El Comité de Auditoría se reúna con el auditor, sin la presencia de la Administración, al menos una vez al año, a menos que esté prohibido por ley o regulación.

## Asuntos a ser comunicados

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

(Ver párrafo 10)

**A13.** Las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de estados financieros son a menudo incluidas en la carta de contratación u otra forma adecuada de acuerdo por escrito que documenta los términos del trabajo. La ley, regulación o la estructura del Gobierno Corporativo de la entidad pueden requerir que los encargados del Gobierno Corporativo acuerden los términos del trabajo con el auditor. Cuando esto no sea el caso, proporcionando a los encargados del Gobierno Corporativo con una copia de la carta de contratación u otra forma adecuada de acuerdo por escrito puede ser una manera apropiada de comunicarles asuntos como los siguientes:

- Qué el auditor es responsable por efectuar la auditoría de acuerdo con NAGAs las que están dirigidas a la emisión de una opinión sobre los estados financieros. Los asuntos que las NAGAs requieren que se comuniquen, por lo tanto, incluyen asuntos importantes que surgieron durante la auditoría de los estados financieros, que sean pertinentes a los encargados del Gobierno Corporativo en la supervisión del proceso de preparación y presentación de información financiera.
- El hecho que las NAGAs no requieren que el auditor diseñe procedimientos con el propósito de identificar otros asuntos a comunicar a los encargados del Gobierno Corporativo.
- Qué cuándo la Sección AU 701, *Comunicación de los Asuntos Claves de Auditoría en el Informe del Auditor Independiente*, se aplique, el auditor es responsable por determinar y comunicar dichos asuntos claves de auditoría en el informe del auditor.
- Qué cuándo fuere aplicable, el auditor también es responsable de comunicar asuntos particulares requeridos por leyes o regulaciones, por acuerdo con la entidad o por requerimientos adicionales aplicables al trabajo.

*Independencia del Auditor* (Ver párrafo 10)

**A14.** Las NAGAs requieren de independencia en todas las auditorías. Asuntos pertinentes a considerar para llegar a una conclusión respecto a la independencia, incluyen circunstancias o relaciones que crean amenazas a la independencia del auditor y las respectivas protecciones que han sido aplicadas para eliminar esas amenazas o reducirlas a un nivel aceptable. Material completo relacionado con amenazas a la independencia y protecciones, incluyendo la aplicación a situaciones específicas, se presentan en el “*Código de Ética Internacional para Profesionales de la Contabilidad de la Federación Internacional de Contadores*”.

**A15.** Aún, cuándo en el informe del auditor se afirma la independencia del auditor, en ciertas situaciones, el auditor puede determinar que es apropiado comunicar a los encargados del Gobierno Corporativo, respecto a circunstancias o relaciones (por

ejemplo, intereses financieros, relaciones de negocios o familiares, o servicios distintos a los de auditoría proporcionados o que se esperan proporcionar) que, de acuerdo con el juicio profesional del auditor, pueden razonablemente considerarse que afectan a la independencia y respecto a los cuales el auditor dedicó una consideración significativa para concluir que la independencia no había sido afectada.

- A16.** Puede ser particularmente apropiado comunicar a los encargados del Gobierno Corporativo respecto a las circunstancias analizadas en el párrafo A15 en el caso de auditoría de entidades de interés público. Además, de las entidades sujetas a la fiscalización de organismos reguladores, como es el caso de la *Securities and Exchange Commission* (SEC) en USA y de la *Comisión para el Mercado Financiero* (CMF) en Chile, el “*Código de Ética Internacional para Profesionales de la Contabilidad de la Federación Internacional de Contadores* (ver parte 3) establece a otras entidades como entidades de interés público.”
- A17.** Los requerimientos éticos pertinentes también pueden especificar comunicaciones particulares a los encargados del gobierno corporativo en circunstancias en las cuales han sido identificadas violaciones de los requerimientos de independencia. Por ejemplo, el Código de Conducta Profesional de AICPA requiere que el auditor comunique a los encargados del Gobierno Corporativo por escrito sobre cualquier incumplimiento y la acción que la entidad ha tomado o se propone tomar.<sup>(4)</sup>
- A18.** La forma y la oportunidad de las comunicaciones respecto a la independencia pueden ser afectados por la estructura del Gobierno Corporativo de la entidad y si existe un sub-grupo formal como un Comité de Auditoría. En las situaciones en que todos los encargados del Gobierno Corporativo están involucrados en la Administración de la entidad, el auditor puede determinar que los encargados del Gobierno Corporativo +han sido informados de los hechos pertinentes respecto a la independencia del auditor a través de sus actividades de administración o por otros medios, tal como la carta de contratación. Esto es particularmente probable cuando la entidad es administrada por sus dueños y la firma del auditor tiene poca relación con la entidad más allá de la auditoría de los estados financieros.

***Planificación del alcance y oportunidad de la auditoría*** (Ver párrafo 11)

**A19.** La comunicación respecto al alcance planificado y de la oportunidad de la auditoría puede ayudar:

- A los encargados del Gobierno Corporativo a analizar los temas relacionados con riesgos e importancia relativa con el auditor;
- A los encargados del Gobierno Corporativo a entender mejor las consecuencias del trabajo del auditor identificando cualquier área en las que puedan solicitar que el auditor efectúe procedimientos adicionales, y;

---

<sup>(4)</sup> Pie de página en versión original en inglés, no aplicable en Chile

- Al auditor a obtener un mejor entendimiento de la entidad y de su entorno.

**A20.** La comunicación de los riesgos significativos identificados por el auditor, ayuda a los encargados del Gobierno Corporativo a comprender estos asuntos y por qué se determinó que estos son riesgos significativos. La comunicación sobre riesgos significativos puede ayudar los encargados de Gobierno Corporativo en el cumplimiento de su responsabilidad por la supervisión del proceso de preparación y presentación de información financiera.

**A21.** Otros asuntos en relación con el alcance y oportunidad planificado de la auditoría pueden incluir los siguientes:

- Cómo el auditor planifica y trata los riesgos significativos de una representación incorrecta significativa, ya sea debido a fraude o error.
- Cómo el auditor planifica y trata las áreas de riesgos evaluados de mayores representaciones incorrectas significativa.
- El enfoque del auditor hacia el sistema de control interno incluyendo, cuándo fuere aplicable, si el auditor opinará sobre la efectividad del control interno sobre el proceso de preparación y presentación de información financiera.
- La aplicación de la importancia relativa dentro del contexto de una auditoría como se analiza en la Sección AU 320, *La Importancia Relativa al Planificar y Efectuar una Auditoría*. Puede ser que el auditor requiera enfocar ampliamente los factores considerados por él cuando determine la importancia relativa para los propósitos de la auditoría, en lugar enfocarse en umbrales o montos específicos.
- La naturaleza y alcance del conocimiento necesario o las competencias especializadas, para efectuar los procedimientos de auditoría planificados o evaluar los resultados de la auditoría, incluyendo el uso de un especialista del auditor.<sup>(5)</sup>
- Cuando se aplique la Sección AU 701, *Comunicación de los Asuntos Claves de Auditoría en el Informe del Auditor Independiente*, los puntos de vista preliminares del auditor sobre asuntos que pueden ser áreas de una atención importante del auditor en la auditoría y que, por lo tanto, pueden ser asuntos claves de auditoría.
- El enfoque planificado del auditor para tratar las implicancias para los estados individuales y las revelaciones de cualesquier cambios significativos dentro del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, o en el entorno, condición financiera o las actividades de la entidad.

---

<sup>(5)</sup> Ver Sección 620, *Utilización del Trabajo de un Especialista del Auditor*.

- Si la entidad tiene una función de auditoría interna, cómo el auditor externo y los auditores internos pueden trabajar conjuntamente en forma constructiva y complementaria, incluyendo planificar la utilización del trabajo de la función de auditoría interna al obtener evidencia de auditoría y la naturaleza y alcance de cualquier uso planificado de auditores internos para que proporcionen asistencia directa.

**A22.** Otros aspectos de planificación que pueden ser apropiados analizar con los encargados del Gobierno Corporativo, incluyen:

- Las opiniones de los encargados del Gobierno Corporativo respecto a los siguientes temas:
  - La persona o personas apropiadas en la estructura de Gobierno Corporativo con quienes comunicarse.
  - La asignación de responsabilidades entre los encargados del Gobierno Corporativo y la Administración.
  - Los objetivos, las estrategias y los riesgos de negocio de la entidad asociados que pueden resultar en representaciones incorrectas significativas.
  - Asuntos que los encargados del Gobierno Corporativo consideran merecen particular atención durante la auditoría y cualquier área en que soliciten que se efectúen procedimientos adicionales.
  - Comunicaciones significativas entre la entidad y organismos reguladores.
  - Otros asuntos que los encargados del Gobierno Corporativo consideran pertinentes a la auditoría de los estados financieros.
- Las actitudes, conocimiento de y las acciones de los encargados del Gobierno Corporativo respecto de:
  - El control interno de la entidad y su importancia en la entidad, incluyendo cómo los encargados del Gobierno Corporativo supervisan la efectividad del control interno, y
  - La detección o la posibilidad de fraude.
- Las acciones de los encargados del Gobierno Corporativo en respuesta a los cambios en leyes, normas de contabilidad, prácticas de los Gobiernos Corporativos y otros temas relacionados, y el efecto de tales prácticas sobre, por ejemplo, la presentación global, estructura, y contenido de los estados financieros, incluyendo los siguientes aspectos:

- La pertinencia, comparabilidad, y entendimiento de la información presentada en los estados financieros.
  - Si toda la información requerida ha sido incluida en los estados financieros, y si tal información ha sido clasificada, agregada o desagregada, y presentada apropiadamente.
- Las acciones de los encargados del Gobierno Corporativo en respuesta a comunicaciones anteriores con el auditor.
  - Si fuere aplicable, el documento o documentos que contiene el informe anual y la forma en que se planifica y la oportunidad de la emisión de tales documentos de acuerdo con el párrafo 13 de la Sección AU 720, *Las Responsabilidades del Auditor en Relación con Otra Información Incluida en el Informe Anual*. Cuando el auditor espera obtener otra información después de la fecha del informe del auditor, los análisis con los encargados del Gobierno Corporativo pueden también incluir acciones que pueden ser apropiadas o necesarias si el auditor concluyera que existe una representación incorrecta significativa de la otra información.

**A23.** Aunque la comunicación con los encargados del Gobierno Corporativo puede ayudar al auditor en la planificación del alcance y la oportunidad de la auditoría, no cambia la responsabilidad única del auditor de establecer la estrategia general de la auditoría y del plan de auditoría, incluyendo la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos necesarios para obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría.

**A24.** Se requiere de cuidado al comunicar a los encargados del Gobierno Corporativo respecto del alcance planificado y la oportunidad de la auditoría para no comprometer la efectividad de la auditoría particularmente cuando algunos o todos los encargados del Gobierno Corporativo están involucrados en la administración de la entidad. Por ejemplo, comunicar la naturaleza y la oportunidad de procedimientos detallados de auditoría pueden reducir la efectividad de esos procedimientos al tornarlos demasiado predecibles. Algunos factores descritos en el párrafo 48 pueden ser pertinentes en la determinación de la naturaleza y alcance de esta comunicación.

***Hallazgos significativos de la auditoría*** (Ver párrafo 12)

**A25.** La comunicación de los hallazgos significativos de la auditoría puede incluir solicitar información adicional a los encargados del Gobierno Corporativo con el objetivo de completar la evidencia de auditoría obtenida. Por ejemplo, el auditor puede confirmar que los encargados del Gobierno Corporativo tienen el mismo entendimiento de los hechos y circunstancias que son pertinentes a transacciones o hechos específicos.

**A26** Cuando aplique la Sección AU 701, *Comunicación de los Asuntos Claves de Auditoría en el Informe del Auditor Independiente*, las comunicaciones con los encargados del Gobierno Corporativo requeridas por el párrafo 12, así como también las

comunicaciones sobre los riesgos significativos identificados por el auditor, requerida por el párrafo 11, son particularmente pertinentes para determinar de asuntos que requirieron una atención importante del auditor y que, por lo tanto, pueden ser asuntos claves de auditoría<sup>(6)</sup>.

*Aspectos cualitativos de las prácticas contables significativas de la entidad (Ver párrafo 12.a)*

- A27.** Los marcos de preparación y de presentación de información financiera normalmente permiten que la entidad efectúe estimaciones contables y juicios respecto a las políticas contables y revelaciones en los estados financieros. Por ejemplo, la utilización de supuestos en el desarrollo de un resumen de las estimaciones contables. Adicionalmente, la ley, regulación, o marcos de preparación y presentación de información financiera pueden requerir la revelación de un resumen o realizar una referencia a “estimaciones contables críticas” o a “políticas y prácticas contables críticas” para identificar y proporcionar información adicional a usuarios sobre los juicios más difícil, subjetivos, o complejos realizados por la Administración en la preparación de los estados financieros.
- A28.** Como resultado, los puntos de vista del auditor sobre los aspectos subjetivos de los estados financieros pueden ser particularmente pertinentes para los encargados del Gobierno Corporativo en el cumplimiento de sus responsabilidades por la supervisión del proceso de preparación y presentación de información financiera. Por ejemplo, en relación con los asuntos descritos en el párrafo A27, los encargados del Gobierno Corporativo, pueden estar interesados en los puntos de vista del auditor sobre el grado en que la complejidad, la subjetividad u otros factores de riesgo inherentes afectan a la selección o aplicación de los métodos, los supuestos y los datos utilizados para realizar una estimación contable significativa, así como la evaluación del auditor acerca de si la estimación puntual de la Administración y la información correspondiente en los estados financieros son razonables en el contexto del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable. Una comunicación abierta y constructiva respecto a los aspectos cualitativos de las prácticas contables significativas de la entidad puede incluir un comentario sobre la aceptación de las prácticas contables significativas y la calidad de las revelaciones. Cuando ser requerido, esto puede incluir, si el auditor considera que una práctica contable significativa de la entidad relacionada con las estimaciones contables no es la más apropiada para las circunstancias particulares de la entidad, por ejemplo, cuando un método alternativo aceptable para realizar una estimación contable podría ser, más apropiado a juicio del auditor. El Apéndice: Aspectos cualitativos de las prácticas contables, identifica asuntos que pueden ser incluidos en esta comunicación.
- A29.** Ciertas estimaciones contables son particularmente sensibles debido a su importancia para los estados financieros y debido a la posibilidad que hechos futuros que los afecten pueden diferir significativamente de los juicios actuales de la Administración. Al comunicar a los encargados del Gobierno Corporativo respecto del proceso utilizado por la Administración en la formulación de estimaciones contables

---

<sup>(6)</sup> Los párrafos 8 - 9, de la Sección AU 701, *Comunicación de los Asuntos Claves de Auditoría en el Informe del Auditor Independiente*.

particularmente sensibles, incluyendo estimaciones de valor justo y respecto de la base para las conclusiones del auditor relacionadas con la razonabilidad de tales estimaciones, el auditor puede considerar comunicar:

- La naturaleza de los supuestos significativos,
- El grado de subjetividad involucrado en el desarrollo de los supuestos, y
- La importancia relativa de las partidas que están siendo medidas con respecto a los estados financieros tomados éstos como un todo.

*Transacciones Significativas e Inusuales (Ver párrafo. 12.b)*

**A30.** La comunicación de transacciones significativas inusuales puede incluir los siguientes aspectos:

- Los puntos de vista del auditor sobre las políticas y prácticas utilizadas por la Administración para registrar transacciones significativas inusuales, y;
- El entendimiento por parte del auditor del propósito del negocio para transacciones significativas inusuales.

*Dificultades significativas encontradas durante la auditoría (Ver párrafo 12.c)*

**A31.** Las dificultades significativas encontradas durante la auditoría pueden incluir asuntos tales como los siguientes:

- Atrasos significativos por parte de la Administración, la no disponibilidad de personal de la entidad, o una falta de voluntad de la Administración a proporcionar información necesaria para efectuar los procedimientos del auditor.
- Tiempo poco razonable dentro del cual completar la auditoría.
- Esfuerzo exhaustivo e inesperado para obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría.
- Falta de información requerida.
- Restricciones impuestas al auditor por la Administración.
- Falta de disposición de la Administración para hacer o atrasar su evaluación de la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha, con el objeto de cumplir con el periodo de tiempo requerido por el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, cuando sea requerido.

En algunas circunstancias, tales dificultades pueden constituir una limitación al alcance, que lleve a una modificación de la opinión del auditor.

*Desacuerdos con la Administración (Ver párrafo 12.d)*

**A32.** Las reuniones de análisis con los encargados del Gobierno Corporativo incluyen el análisis de cualquier desacuerdo con la Administración que haya surgido durante la auditoría, independientemente de si tales desacuerdos se resolvieron satisfactoriamente, sobre asuntos que, individualmente o en su sumatoria, podrían ser significativos para los estados financieros de la entidad o para el informe del auditor. Los desacuerdos con la Administración, eventualmente, podrían surgir entre otros por la aplicación de principios contables a las transacciones y hechos específicos de la entidad y por la base o fundamento de los juicios realizados por la Administración respecto a estimaciones contables. También podrían surgir desacuerdos con respecto al alcance de la auditoría, las revelaciones a ser incluidas en los estados financieros de la entidad y la redacción del informe del auditor. Para propósitos de esta Sección, los desacuerdos no incluyen diferencias de opinión basadas en hechos incompletos o información preliminar que luego se podrían resolver.

*Circunstancias que afectan la forma y el contenido del informe de auditoría (Ver párrafo 12.e)*

**A33.** La Sección AU 210, *Términos del Trabajo*, requiere que el auditor acuerde los términos del trabajo de auditoría con la Administración o con los encargados del Gobierno Corporativo, según corresponda.<sup>(7)</sup> Es requerido que los términos acordados del trabajo de auditoría se registren en una carta de contratación del trabajo, u otra forma apropiada de acuerdo escrito que incluya entre otras cosas, referencia a la forma y contenido esperado del informe de auditoría<sup>(8)</sup>. Según se explica en el párrafo A13, si los términos del trabajo no han sido acordados con los encargados del Gobierno Corporativo, el auditor puede proporcionar a los encargados del Gobierno Corporativo, una copia de la carta de contratación a fin de comunicar los asuntos pertinentes de la auditoría. La comunicación de acuerdo a lo requerido por el párrafo 12e, intenta informar a los encargados del Gobierno Corporativo sobre las circunstancias, cuándo el informe del auditor pueda diferir en su forma y contenido de lo esperado o puede incluir información adicional sobre la auditoría que se realizó.

**A34.** Circunstancias en las cuales es requerido o de otra manera, podría ser considerado necesario, el incluir información adicional en el informe del auditor de acuerdo con NAGAs y para lo cual es requerida la comunicación con los encargados del Gobierno Corporativo, incluyen lo siguiente:

- El auditor espera modificar su opinión en el informe del auditor de acuerdo con la Sección AU 705, *Modificaciones a la Opinión en el Informe del Auditor*

---

<sup>(7)</sup> Ver párrafo 9 de la Sección AU 210, *Términos del Trabajo*.

<sup>(8)</sup> Ver párrafo 10 de la Sección AU 210, *Términos del Trabajo*.

Independiente.<sup>(9)</sup>

- Una sección de “Empresa en Marcha” está incluida en el informe del auditor de acuerdo con la Sección AU 570, *Consideración del Auditor Acerca de la Capacidad de una Entidad para Continuar como una Empresa en Marcha*.<sup>(10)</sup>
- Los asuntos claves de auditoría están comunicados de acuerdo con la Sección AU 701, *Comunicación de los Asuntos Claves de Auditoría en el Informe del Auditor Independiente*.<sup>(11)</sup>
- El auditor considera que es necesario incluir un párrafo de énfasis en un asunto o un párrafo de otros asuntos de acuerdo con la Sección AU 706, *Párrafos de énfasis de un asunto y Párrafos de Otros Asuntos*<sup>(12)</sup> o si fuere requerido a hacerlo por otras Secciones AU.

En tales circunstancias, el auditor puede considerar que es útil proporcionar a los encargados del Gobierno Corporativo un borrador del informe del auditor para facilitar un análisis de cómo se tratarán tales asuntos en el informe del auditor.

#### *Otros hallazgos o asuntos*

**A35.** El auditor puede tomar conocimiento que la entidad está sujeta a un requerimiento de auditoría que no está comprendido en los términos del trabajo. La comunicación a los encargados del Gobierno Corporativo que una auditoría efectuada de acuerdo con NAGAs puede no cumplir con los requerimientos legales, regulatorios o contractuales pertinentes puede ser necesario, si por ejemplo, una entidad contrata a un auditor para efectuar una auditoría de sus estados financieros de acuerdo con NAGAs y el auditor toma conocimiento que por ley, regulación o acuerdos contractuales la entidad también está requerida de tener una auditoría efectuada de acuerdo con una o más de los siguientes:

- Normas gubernamentales de auditoría.*
- Texto incluido en versión original en inglés no aplicable en Chile.*
- Otros requerimientos de *auditorías de cumplimiento gubernamentales* emitidos por gobiernos regionales, provinciales o locales o bien por programas específicos de auditoría bajo requerimientos de cumplimiento

---

<sup>(9)</sup> Ver párrafo 31 de la sección AU 705, *Modificaciones a la Opinión en el Informe del Auditor Independiente*.

<sup>(10)</sup> Ver párrafos 24 y 28 de la Sección AU 570, *Consideración del Auditor Acerca de la Capacidad de una Entidad para Continuar como una Empresa en Marcha*.

<sup>(11)</sup> Ver párrafo 16 de la Sección AU 701, *Comunicación de los Asuntos Claves de Auditoría en el Informe del Auditor Independiente*.

<sup>(12)</sup> Ver párrafo 12 de la Sección AU 706, *Párrafos de Énfasis en un Asunto y párrafos sobre Otros Asuntos en el Informe del Auditor Independiente*.

específicos gubernamentales.

*Otros asuntos significativos pertinentes al proceso de preparación y presentación de información financiera. (Ver párrafo 12.g)*

- A36.** La Sección AU 300, *Planificar una Auditoría*,<sup>(13)</sup> detalla qué, como resultado de hechos no previstos, cambios en condiciones, o la evidencia de auditoría obtenida de los resultados de los procedimientos de auditoría, el auditor puede necesitar modificar la planificación general de la auditoría y el plan de auditoría y, de ese modo, modificar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría posteriores, a base de la modificación de su consideración de evaluación riesgos. El auditor puede comunicar a los encargados del Gobierno Corporativo sobre asuntos como, por ejemplo, una actualización de los análisis iniciales sobre el alcance y oportunidad planificados de la auditoría.
- A37.** En la medida en que no hayan sido tratados por los requerimientos del párrafo 12a-f y el respectivo material explicativo el auditor puede considerar comunicar sobre otros asuntos analizados con, o considerados por, el revisor de control de calidad del trabajo, de acuerdo con la Sección AU 220, *Control de Calidad para Trabajos Efectuados de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas*.<sup>(14)</sup>

*Representaciones incorrectas no corregidas (Ver párrafo 13)*

- A38.** No se requiere que el auditor acumule representaciones incorrectas que el auditor considere claramente insignificantes o sin importancia alguna.<sup>(15)</sup> Cuando exista un gran número de representaciones incorrectas no corregidas que individualmente no sean significativas, el auditor puede comunicar el número y el efecto monetario total de estas representaciones incorrectas no corregidas, en lugar de los detalles de cada representación incorrecta no corregida individual.
- A39.** El auditor puede analizar con los encargados del Gobierno Corporativo las razones por, y las implicancias de, no corregir las representaciones incorrectas, teniendo en consideración el tamaño y naturaleza de la representación incorrecta juzgada considerando las circunstancias circundantes y las posibles implicancias en relación con los estados financieros futuros.

*Representaciones incorrectas corregidas (Ver párrafo 14.a)*

- A40.** El auditor también puede comunicar representaciones incorrectas no significativas corregidas, tales como representaciones incorrectas no significativas que ocurren

---

<sup>(13)</sup> Ver párrafo A15 de la Sección AU 300, *Planificar una Auditoría*.

<sup>(14)</sup> Ver párrafos 21 - 22 de la Sección AU 220, *Control de Calidad para Trabajos Efectuados de acuerdo con Normas de Auditoría Aceptadas*.

<sup>(15)</sup> Ver párrafo 5 de la Sección AU 450, *Evaluación de Representaciones Incorrectas Identificadas Durante una Auditoría*.

frecuentemente que pueden indicar un sesgo específico en la preparación de los estados financieros.

*Hallazgos o temas significativos analizados o sujetos a correspondencia con la Administración (Ver párrafo 14.b)*

**A41.** Hallazgos significativos o temas analizados, o sujetos a correspondencia con la Administración pueden incluir asuntos tales como los siguientes:

- Hechos o transacciones significativas que sucedieron durante el año.
- Las condiciones de negocios que afectan a la entidad, y los planes y estrategias de negocio que puedan afectar a los riesgos de representaciones incorrectas significativas.
- Análisis o correspondencia en relación con la contratación inicial o recurrente del auditor, incluyendo, entre otros aspectos, cualquier análisis o correspondencia relacionados con las prácticas contables o aplicación de principios de contabilidad y normas de auditoría.

*Representaciones escritas (Ver párrafo 14.d)*

**A42.** El auditor puede proporcionar a los encargados del Gobierno Corporativo una copia de la representación escrita de la Administración.

### **El proceso de comunicación**

*Estableciendo el proceso de comunicación (Ver párrafo 15)*

**A43.** Una clara comunicación de lo siguiente, ayuda a establecer la base de una efectiva comunicación bi-direccional:

- Las responsabilidades del auditor. (Ver párrafos 10 y A13–A17)
- Un resumen general del alcance y oportunidad planificados de la auditoría. (Ver párrafos 11 y A18–A22)
- El contenido general esperado de las comunicaciones.

**A44.** Los asuntos que también pueden contribuir a una efectiva comunicación bidireccional incluyen el análisis de:

- El propósito de las comunicaciones. Cuando el propósito es claro, el auditor y los encargados del Gobierno Corporativo están en una mejor posición para tener un entendimiento mutuo de los temas pertinentes y de las acciones esperadas que surjan del proceso comunicacional.
- La forma en que se harán las comunicaciones.

- La persona o personas en el equipo de auditoría y entre los encargados de Gobierno Corporativo que se comunicarán respecto a asuntos particulares.
- La expectativa del auditor de una comunicación bidireccional y que los encargados del Gobierno Corporativo comunicarán al auditor los asuntos que ellos consideren pertinentes para la auditoría. Tales asuntos podrían incluir: (a) decisiones estratégicas que pueden afectar significativamente la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría, (b) la sospecha o la detección de fraude o (c) preocupaciones respecto a la integridad o competencia de la Administración Superior.
- El proceso para tomar acción, e informar del resultado respecto a los temas comunicados por el auditor.
- El proceso para tomar acción e informar del resultado respecto a los temas comunicados por los encargados del Gobierno Corporativo.

**A45.** El proceso de comunicación variará de acuerdo con las circunstancias, incluyendo el tamaño y estructura del Gobierno Corporativo de la entidad, cómo operan los encargados del Gobierno Corporativo y la opinión del auditor sobre la importancia de los asuntos a ser comunicados. La dificultad en establecer una efectiva comunicación bi-direccional puede indicar que la comunicación entre el auditor y los encargados del Gobierno Corporativo no es adecuada para los propósitos de la auditoría. (Ver párrafo A53)

#### *Comunicación con la Administración*

**A46.** Muchos asuntos pueden ser analizados con la Administración en el curso normal de una auditoría, incluyendo asuntos a ser comunicados a los encargados del Gobierno Corporativo de acuerdo con esta Sección. Tales análisis reconocen la responsabilidad ejecutiva de la Administración respecto a la conducción de las operaciones de la entidad y, en particular, la responsabilidad de la Administración por la preparación y presentación razonable de los estados financieros.

**A47.** Antes de comunicar asuntos a los encargados del Gobierno Corporativo, el auditor puede analizarlos con la Administración, a menos que ello no fuere apropiado. Por ejemplo, puede no ser apropiado analizar con la Administración temas relacionados con la competencia profesional o integridad de la misma. Además de reconocer la responsabilidad de la Administración, estos análisis preliminares pueden aclarar hechos y temas, y darle a la Administración la oportunidad para proporcionar información y explicaciones adicionales. De igual forma, cuándo la entidad tiene una función de auditoría interna, el auditor puede analizar los temas con las personas apropiadas dentro de la función de auditoría interna antes de comunicarse con los encargados del Gobierno Corporativo.

*Formas de comunicación* (Ver párrafo 16)

- A48.** Una comunicación efectiva puede involucrar presentaciones formales e informes escritos como también comunicaciones menos formales, incluyendo reuniones de análisis. El auditor puede comunicar asuntos distintos a los identificados en el párrafo 16 ya sea verbalmente o por escrito. Las comunicaciones escritas pueden incluir una carta de contratación que se proporciona a los encargados del Gobierno Corporativo.
- A49.** Además de la importancia de un asunto en particular, la forma de comunicación (por ejemplo, si comunicarse verbalmente o por escrito, el nivel de detalle o de resumen en la comunicación y si comunicarse de una manera formal o informal) puede ser afectada por factores tales como los siguientes:
- Si un análisis del asunto estará incluido en el informe del auditor. (Por ejemplo, cuándo los asuntos claves de auditoría son comunicados, el auditor puede considerar necesario comunicar por escrito sobre los asuntos que han sido determinados para ser asuntos claves de auditoría.
  - Si el asunto ha sido resuelto satisfactoriamente.
  - Si la Administración ha comunicado previamente el asunto.
  - El tamaño, estructura operativa, ambiente de control y estructura legal de la entidad que está siendo auditada.
  - En el caso de una auditoría de estados financieros de propósito específico, si el auditor también efectúa la auditoría de los estados financieros de propósito general de la entidad.
  - Los requerimientos legales o regulatorios que pueden requerir de una comunicación escrita con los encargados del Gobierno Corporativo.
  - Las expectativas de los encargados del Gobierno Corporativo, incluyendo los acuerdos realizados para sostener reuniones periódicas o comunicaciones con el auditor.
  - El número de contactos y diálogos permanentes que el auditor tiene con los encargados del Gobierno Corporativo.
  - Si han existido cambios significativos en los integrantes de un Gobierno Corporativo.
- A50.** Cuando un asunto significativo es analizado sólo con un miembro de los encargados del Gobierno Corporativo, por ejemplo, con el Presidente de un Comité de Auditoría, puede ser apropiado que el auditor resuma el asunto en comunicaciones posteriores para que todos los encargados del Gobierno Corporativo tengan información

completa y equivalente.

***Oportunidad de las Comunicaciones (Ver párrafo 19)***

**A51.** La comunicación oportuna durante la auditoría contribuye al logro de un dialogo efectivo entre los encargados del Gobierno Corporativo y el auditor. Sin embargo, la apropiada oportunidad para las comunicaciones variará de acuerdo con las circunstancias del trabajo. Las consideraciones incluyen la importancia y naturaleza del asunto, la importancia del asunto a los encargados del Gobierno Corporativo, y la acción que se espera tomen los encargados del Gobierno Corporativo. Los siguientes son ejemplos de la oportunidad de comunicación para ciertos asuntos:

- Comunicaciones en relación con asuntos de planificación pueden ser realizados con frecuencia en forma temprana en el trabajo de auditoría y, en el caso de un trabajo inicial, como parte de los términos del trabajo
- Puede ser apropiado comunicar las dificultades importantes encontradas durante la auditoría tan pronto fuere practicable si los encargados del Gobierno Corporativo pueden ayudar al auditor a resolver las dificultades o si las dificultades probablemente llevan a una opinión modificada.
- Comunicaciones en relación con independencia pueden ser apropiadas cuando se realizan juicios significativos sobre amenazas a la independencia y protecciones respectivas.
- Cuando aplique la Sección AU 701, *Comunicación de los Asuntos Claves de Auditoría en el Informe del Auditor Independiente*, el auditor puede comunicar sus puntos de vista iniciales sobre los asuntos claves de auditoría cuando analiza el alcance y oportunidad planificados de la auditoría (ver párrafo A21); el auditor también puede mantener comunicaciones más frecuentes cuando comunica acerca de los hallazgos de auditoría significativos.

Los siguientes son ejemplos de asuntos para para ser comunicados a los encargados del Gobierno Corporativo, que pueden ser importantes con anterioridad a la emisión del informe del auditor:

- Representaciones incorrectas acumuladas por el auditor y el efecto que pueden tener, individualmente o en su sumatoria, sobre la opinión en el informe del auditor, incluyendo posibles efectos con respecto a futuros estados financieros.
- Circunstancias o relaciones respecto de las cuales el auditor consideró significativos en relación con la independencia y cómo llegó a la conclusión que la independencia no había sido afectada.
- Hallazgos o hechos significativos de la auditoría, incluyendo puntos e vista del auditor sobre aspectos cualitativos de las practicas contable de la entidad.

- Una expectativa por parte del auditor que la opinión en el informe del auditor será modificada de acuerdo con la Sección 705, *Modificaciones a la Opinión en el Informe del Auditor Independiente*.<sup>(16)</sup>
- Cuando aplique de esta Sección, la Sección AU 701 *Comunicación de los Asuntos Claves de Auditoría en el Informe del Auditor Independiente*, los asuntos que se planifica incluir en el informe del auditor.

**A52.** Otros factores que pueden ser pertinentes respecto a la oportunidad de las comunicaciones incluyen los siguientes:

- El tamaño, estructura operativa, ambiente de control y estructura legal de la entidad que está siendo auditada.
- Cualquier obligación legal de comunicar ciertos asuntos dentro de un marco de tiempo especificado.
- Las expectativas de los encargados del Gobierno Corporativo, incluyendo acuerdos realizados para sostener reuniones periódicas o comunicaciones con el auditor.
- El momento en que el auditor identifica ciertos asuntos, (por ejemplo, comunicación oportuna de una debilidad importante para permitir que sean tomadas las apropiadas medidas correctivas).
- Si el auditor está realizando una auditoría tanto a los estados financieros de propósito general como a los estados financieros de propósito específico.

***Lo adecuado del proceso de comunicación*** (Ver párrafo 20)

**A53.** El auditor no necesita diseñar procedimientos específicos para respaldar la evaluación de la comunicación bi-direccional entre el auditor y los encargados del Gobierno Corporativo. Más bien, esa evaluación puede estar basada en observaciones resultantes de procedimientos de auditoría efectuados con otros propósitos. Tales observaciones pueden incluir:

- Lo apropiado y oportuno de las acciones tomadas por los encargados del Gobierno Corporativo en respuesta a los asuntos comunicados por el auditor. Cuando hallazgos o temas significativos planteados en comunicaciones anteriores no han sido tratados con efectividad, puede ser apropiado que el auditor indague por qué no se ha tomado acción apropiada y considerar insistir en el punto nuevamente. Esto evita el riesgo de dar la impresión que el auditor está satisfecho que el asunto ha sido adecuadamente tratado o que ya no es

---

<sup>(16)</sup> Ver párrafo 31 de la Sección AU 705, *Modificaciones a la Opinión en el Informe del Auditor Independiente*.

significativo.

- La aparente transparencia de los encargados del Gobierno Corporativo en sus comunicaciones con el auditor.
- La buena disposición y capacidad de los encargados del Gobierno Corporativo de reunirse con el auditor sin estar presente la Administración.
- La aparente capacidad de los encargados del Gobierno Corporativo de comprender cabalmente los asuntos comunicados por el auditor, tal como la medida en que los encargados del Gobierno Corporativo investigan los temas y cuestionan las recomendaciones que se les hacen.
- La dificultad para establecer con los encargados del Gobierno Corporativo un mutuo entendimiento de la forma, oportunidad y contenido general esperado de las comunicaciones.
- Cuando todos o algunos de los encargados del Gobierno Corporativo están involucrados en administrar la entidad, su aparente conciencia de cómo los asuntos analizados con el auditor afectan sus responsabilidades más amplias de Gobierno Corporativo, como asimismo sus responsabilidades administrativas.

**A54.** Como se analiza en el párrafo A1 una efectiva comunicación bi-direccional ayuda tanto al auditor como a los encargados del Gobierno Corporativo. Además, la Sección AU 315, *Entendimiento de la Entidad y de su Entorno y Evaluar los Riesgos de Representaciones Incorrectas Significativas*, identifica la participación de los encargados del Gobierno Corporativo, incluyendo su interacción la función de auditoría interna, si hubiere, y con los auditores externos, como un elemento del ambiente de control de la entidad. Una inadecuada comunicación bi-direccional puede indicar un ambiente de control insatisfactorio, que influirá en la evaluación del auditor de los riesgos de representaciones incorrectas significativas. Además, existe el riesgo que el auditor puede no haber obtenido suficiente y apropiada evidencia de auditoría para formarse una opinión sobre los estados financieros.

**A55.** Si la comunicación bi-direccional entre el auditor y los encargados del Gobierno Corporativo es inadecuada y la situación no puede ser resuelta, el auditor puede tomar acciones tales como:

- Modificar la opinión del auditor sobre la base de una limitación al alcance.
- Obtener asesoría legal respecto a las consecuencias de distintos cursos de acción.
- Comunicarse con terceras partes (por ejemplo, un organismo regulador), o una autoridad más alta en la estructura del Gobierno Corporativo que está fuera de la entidad, tales como los dueños de una empresa (por ejemplo, los

accionistas en una Junta General), o la autoridad gubernamental responsable por ciertas entidades gubernamentales.

- Retirarse del trabajo, cuándo sea posible bajo ley o regulación aplicable.

**Documentación** (Ver párrafo 21)

**A56.** La documentación de comunicación verbal puede incluir una copia de las actas preparadas por la entidad como parte de la documentación de auditoría, si esas actas son un registro apropiado de la comunicación.

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

A57. La comunicación de acuerdo con el párrafo 12.a de esta Sección y tratadas en los párrafos A27-A29 puede incluir temas tales como los siguientes:

### **Políticas contables**

- Lo apropiado de las políticas contables a las circunstancias particulares de la entidad, considerando la necesidad de sopesar el costo de proporcionar información con el probable beneficio para los usuarios de los estados financieros de la entidad (cuando existen políticas contables alternativas aceptables, la comunicación puede incluir la identificación de las partidas de los estados financieros que están afectadas por la elección de políticas significativas, como asimismo, información sobre políticas contables utilizadas por entidades similares).
- La selección inicial de, y cambios en, políticas contables significativas, incluyendo la aplicación de nuevos pronunciamientos contables (la comunicación puede incluir el efecto de la oportunidad y el método de adopción de un cambio en política contable sobre las utilidades actuales y futuras de la entidad y la oportunidad de un cambio en políticas contables con respecto a nuevos pronunciamientos contables esperados).
- El efecto de políticas contables significativas en áreas controvertidas o emergentes (o aquellas únicas para una industria, particularmente cuando no existe una guía autorizada o consenso).
- El efecto de la oportunidad de las transacciones con respecto al período en que son contabilizadas.

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

- El Apéndice B de la Sección AU 540, *Auditar Estimaciones Contables y Revelaciones Relacionadas*, incluye asuntos que el auditor puede considerar comunicar con respecto a los aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad relacionadas con las estimaciones contables y las revelaciones relacionadas.

### **Revelaciones en los estados financieros**

- Los temas involucrados y los juicios realizados al formular revelaciones particularmente sensibles en los estados financieros (por ejemplo, revelaciones relacionadas con el reconocimiento de los ingresos, empresa en marcha, hechos posteriores y temas de contingencias).
- La neutralidad, uniformidad y claridad general de las revelaciones en los estados financieros.

## **Asuntos relacionados**

- El efecto potencial sobre los estados financieros de riesgos y revelaciones significativos e incertidumbres, tales como juicios pendientes, que son revelados en los estados financieros.
- La medida en que los estados financieros son afectados por transacciones inusuales incluyendo montos no recurrentes reconocidos durante el período y la medida en que tales transacciones son reveladas separadamente en los estados financieros.
- Los factores que afectan a los valores de libros de activos y pasivos, incluyendo las bases de la entidad para determinar las vidas útiles asignadas a activos tangibles e intangibles (la comunicación puede explicar cómo factores que afectan a los valores de libros fueron seleccionados y cómo selecciones alternativas habrían afectado los estados financieros).
- La corrección selectiva de representaciones incorrectas (por ejemplo, la corrección de representaciones incorrectas con el efecto de aumentar las utilidades informadas, pero no aquellos que tienen el efecto de disminuir las utilidades informadas).

## **Anexo: Requerimientos de comunicar con los encargados del Gobierno Corporativo en otras Secciones de auditoría**

**A58** Los requerimientos del auditor de comunicar a los encargados del Gobierno Corporativo están incluidos en otras Secciones AU de auditoría. Esta Sección no cambia los requerimientos en:

- a. Párrafo 17 de la Sección AU 210, *Términos del Trabajo*.
- b. Párrafos 21, 38.c.i y 39-41 de la Sección AU 240, *Consideración de Fraude en una Auditoría de Estados Financieros*.
- c. Párrafos 14, 18 y 21-23 de la Sección AU 250, *Consideración de Leyes y Regulaciones en una Auditoría de Estados Financieros*.
- d. Párrafo 11 de la Sección AU 265, *Comunicar Asuntos Relacionados con el Control Interno Identificados en una Auditoría*.
- e. Párrafo 27 de la Sección AU 550, *Partes Relacionadas*.
- f. Párrafos 10.b-c, 12.a, 15.a, 17.a y 18 de la Sección AU 560, *Hechos Posteriores y Hechos Descubiertos con Posterioridad*.
- g. Párrafo 37 de la Sección AU 540, *Auditar Estimaciones Contables y Revelaciones Relacionadas*.
- h. Párrafo 28 de la Sección AU 570, *Consideración del Auditor Acerca de la Capacidad de Una Entidad Para Continuar Como Una Empresa en Marcha*.
- i. Párrafos 45-48 de la Sección AU 600, *Consideraciones Especiales - Auditorías de Estados Financieros de un Grupo (Incluyendo el Trabajo de los Auditores de los Componentes)*.
- j. Párrafo 28 de la Sección AU 610, *Utilizar el Trabajo de Auditores Internos*.
- k. Párrafo 16 de la Sección AU 701, *Comunicación de los Asuntos Claves de Auditoría en el Informe del Auditor Independiente*.
- l. Párrafos 12, 14, 24 y 31 de la Sección AU 705, *Modificaciones a la Opinión en el Informe del Auditor Independiente*.
- m. Párrafo 12 de la Sección AU 706, *Párrafos de Énfasis en un Asunto y Párrafos sobre Otros Asuntos en el Informe del Auditor Independiente*.
- n. Párrafos 15.b y 21.a de la Sección AU 720, *Las Responsabilidades del Auditor en Relación con Otra Información Incluida en el Informe Anual*.

- o.* Párrafo 6 de la Sección AU 730, *Información Suplementaria Requerida.*
- p.* Párrafos 23-28 de la Sección AU 930, *Revisión de la Información Financiera Intermedia.*
- q.* Párrafos 36- 37 de la Sección AU 935, *Auditorías de Cumplimiento.*