

NAGA 701

COMUNICACIÓN DE LOS ASUNTOS CLAVE DE LA AUDITORÍA EN EL INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

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

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta Naga	1-5
Fecha de entrada en vigor	6
Objetivos	7
Definición	8
Requerimientos	
Determinación de los asuntos clave de la auditoría	9-10
Comunicación de los asuntos clave de la auditoría.....	11-16
Comunicación con los responsables del gobierno corporativo de la entidad.....	17
Documentación	18
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Alcance de esta Naga	A1-A8
Determinación de los asuntos clave de la auditoría	A9-A30
Comunicación de los asuntos clave de la auditoría.....	A31-A59
Comunicación con los responsables del gobierno corporativo de la entidad.....	A60-A63
Documentación	A64

La Naga 701, *Comunicación de los asuntos clave de la auditoría* en el informe del auditor emitido por un auditor independiente, debiera ser leída conjuntamente con la Naga 200, *Objetivos generales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Chile*.

Introducción

Alcance de esta Naga

1. Esta Naga trata de la responsabilidad que tiene el auditor de comunicar los asuntos clave de la auditoría en el informe del auditor. Su finalidad es la de tratar tanto el juicio del auditor en relación con lo que se comunica en el informe del auditor como la estructura y contenido de dicha comunicación.
2. El propósito de la comunicación de los asuntos clave de la auditoría es mejorar el valor comunicativo del informe del auditor al proporcionar una mayor transparencia acerca de la auditoría que se ha realizado. La comunicación de los asuntos clave de la auditoría proporciona información adicional a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros con el fin de facilitarles el entendimiento de aquellos asuntos que, según el juicio profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual. La comunicación de los asuntos clave de la auditoría también puede ayudar a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros a entender la entidad y las áreas de los estados financieros auditados en las que la Administración aplica juicios significativos. (Ref: Apartados A1–A4)
3. La comunicación de los asuntos clave de la auditoría en el informe del auditor también puede proporcionar a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros una base para involucrarse más con la Administración y con los responsables del gobierno corporativo de la entidad acerca de determinados asuntos relativos a la entidad, a los estados financieros auditados o a la auditoría que se ha realizado.
4. La comunicación de los asuntos clave de la auditoría en el informe del auditor se realiza en el contexto de la opinión que se ha formado el auditor sobre los estados financieros como un todo. La comunicación de los asuntos clave de la auditoría en el informe del auditor:
 - (a) no sustituye la información que requiere revelar la Administración en los estados financieros de conformidad con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, o aquella otra que sea necesaria para lograr la presentación razonable;
 - (b) no exime al auditor de expresar una opinión modificada cuando lo requieran las circunstancias de un trabajo de auditoría específico de conformidad con la Naga 705 (Revisada)¹;
 - (c) no exime de informar de conformidad con la Naga 570 (Revisada)² cuando exista una incertidumbre material en relación con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha; o
 - (d) no constituye una opinión separada sobre asuntos particulares. (Ref: Apartados A5–A8)
5. Esta Naga se aplica a las auditorías de conjuntos completos de estados financieros con fines generales de entidades listadas y en circunstancias en las que, de otro modo, el auditor decida comunicar asuntos clave de la auditoría en el informe del auditor. Esta Naga se aplica también cuando las disposiciones legales o reglamentarias requieren que el auditor comunique los asuntos clave de la auditoría en el informe del auditor³. Sin embargo, la Naga 705 (Revisada) prohíbe al auditor comunicar los asuntos clave de la auditoría cuando se abstenga de opinar (se abstiene de opinar) sobre los estados financieros, salvo si las disposiciones legales o reglamentarias requieren dicha información⁴.

Fecha de entrada en vigor

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

Objetivos

7. Los objetivos del auditor son determinar los asuntos clave de la auditoría y, una vez que se ha formado una opinión sobre los estados financieros, comunicar dichos asuntos describiéndolos en el informe del auditor.

Definición

8. A efectos de las NAGAs, el siguiente término tiene el significado que figura a continuación:
Asuntos clave de la auditoría – Aquellos asuntos que, según el juicio profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual. Los asuntos clave de la auditoría se seleccionan

¹ NAGA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe del auditor emitido por un auditor independiente*

² NAGA 570 (Revisada), *Empresa en marcha*, apartados 22-23

³ NAGA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe del auditor sobre los estados financieros*, apartados 30-31

⁴ NAGA 705 (Revisada), apartado 29

entre los asuntos comunicados a los responsables del gobierno corporativo de la entidad.

Requerimientos

Determinación de los asuntos clave de la auditoría

9. El auditor deberá determinar, entre los asuntos comunicados a los responsables del gobierno corporativo de la entidad aquellos que hayan requerido atención significativa del auditor al realizar la auditoría. Para su determinación, el auditor deberá tener en cuenta lo siguiente: (Ref: Apartados A9–A18)
 - (a) Las áreas de mayor riesgo evaluado de representación incorrecta material, o los riesgos significativos identificados de conformidad con la Naga 315 (Revisada 2019)⁵. (Ref: Apartados A19–A22)
 - (b) Los juicios significativos del auditor en relación con las áreas de los estados financieros que han requerido juicios significativos de la Administración, incluyendo las estimaciones contables sujetas a un grado elevado de incertidumbre en la estimación. (Ref: Apartados A23–A24)
 - (c) El efecto en la auditoría de hechos o transacciones significativos que han tenido lugar durante el periodo. (Ref: Apartados A25–A26)
10. El auditor deberá determinar entre los asuntos identificados de conformidad con el apartado 9 los que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual y que son, en consecuencia, los asuntos clave de la auditoría. (Ref: Apartados A9–A11, A27–A30)

Comunicación de los asuntos clave de la auditoría

11. El auditor deberá describir cada asunto clave de la auditoría, utilizando un subtítulo adecuado en una sección separada del informe del auditor titulada "Asuntos clave de la auditoría", salvo si resultan de aplicación las circunstancias descritas en los apartados 14 o 15. La redacción de la introducción de esta sección del informe del auditor deberá declarar que:
 - (a) los asuntos clave de la auditoría son aquellos asuntos que, según el juicio profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros [del periodo actual] y;
 - (b) dichos asuntos han sido tratados en el contexto de la auditoría de los estados financieros como un todo, y en la formación de la opinión de auditoría sobre éstos, sin expresar una opinión por separado sobre esos asuntos. (Ref: Apartados A31–A33)

Los asuntos clave de la auditoría no suplen la expresión de una opinión modificada

12. El auditor no deberá comunicar un asunto en la sección "Asuntos clave de la auditoría" de su informe cuando, como resultado de dicho asunto, se requeriría que expresara una opinión modificada de conformidad con la Naga 705 (Revisada). (Ref: Apartado A5)

Descripción individualizada de los asuntos clave de la auditoría

13. La descripción de cada asunto clave de la auditoría en la sección "Asuntos clave de la auditoría" del informe del auditor deberá incluir, si es aplicable, una referencia a la correspondiente información o informaciones a revelar en los estados financieros y deberá tratar: (Ref: Apartados A34–A41)
 - (a) el motivo por el cual el asunto se consideró de la mayor significatividad en la auditoría y se determinó, en consecuencia, que se trataba de un asunto clave de la auditoría y (Ref: Apartados A42–A45)
 - (b) el modo en que se ha tratado el asunto en la auditoría. (Ref: Apartados A46–A51)

Circunstancias en las que un asunto considerado asunto clave de la auditoría no se comunica en el informe del auditor

14. El auditor deberá describir cada asunto clave de la auditoría en el informe del auditor excepto cuando: (Ref: Apartados A53–A56)
 - (a) las disposiciones legales o reglamentarias prohíban revelar públicamente el asunto o (Ref: Apartado A52)
 - (b) en circunstancias extremadamente poco frecuentes, el auditor determina que el asunto no se debiera comunicar en el informe del auditor porque cabe razonablemente esperar que las consecuencias adversas de hacerlo sobrepasarían los beneficios en el interés público que dicha comunicación tendría. Esto no deberá aplicarse si la entidad ha revelado públicamente información sobre el asunto.

⁵ NAGA 315 (Revisada 2019), *Identificación y evaluación del riesgo de representación incorrecta material*

Relación entre las descripciones de los asuntos clave de la auditoría y otros elementos que se requieren incluir en el informe del auditor

15. Un asunto que da lugar a una opinión modificada de conformidad con la Naga 705 (Revisada), o una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha de conformidad con la Naga 570 (Revisada), son, por su propia naturaleza, asuntos clave de la auditoría. Sin embargo, en tales circunstancias, estos asuntos no deberán describirse en la sección “Asuntos clave de la auditoría” del informe del auditor y no son aplicables los requerimientos descritos en los apartados 13–14. En cambio, el auditor deberá:
- (a) informar sobre este asunto o asuntos de conformidad con las NAGAs aplicables; y
 - (b) incluir en la sección “Asuntos clave de la auditoría” una referencia a la sección “Fundamento de la opinión con salvedades” o, en su caso, “Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)” o a la sección “Incertidumbre material relacionada con la Empresa en marcha”. (Ref: Apartados A6–A7)

Estructura y contenido de la sección “Asuntos clave de la auditoría” en otras circunstancias

16. Si el auditor determina, según los hechos y las circunstancias de la entidad y de la auditoría, que no hay asuntos clave de la auditoría a comunicar o que los únicos asuntos clave de la auditoría comunicados son los que se tratan en el apartado 15, el auditor deberá incluir una afirmación en este sentido en una sección separada del informe del auditor titulada “Asuntos clave de la auditoría”. (Ref: Apartados A57–A59)

Comunicación con los responsables del gobierno corporativo de la entidad

17. El auditor deberá comunicarse con los responsables del gobierno corporativo de la entidad acerca de:
- (a) aquellos asuntos que el auditor ha determinado que son asuntos clave de la auditoría; o
 - (b) en su caso, en función de los hechos y circunstancias de la entidad y de la auditoría, el hecho que el auditor ha determinado que no hay asuntos clave de la auditoría a comunicar en el informe del auditor. (Ref: Apartados A60–A63)

Documentación

18. El auditor deberá incluir en la documentación de auditoría⁶: (Ref: Apartado A64)
- (a) los asuntos que han requerido una atención significativa del auditor, tal como se establece en el apartado 9, y el fundamento del auditor para determinar si cada uno de dichos asuntos son o no un asunto clave de la auditoría de conformidad con el apartado 10;
 - (b) en su caso, el fundamento del auditor para determinar que no existen asuntos clave de la auditoría a comunicar en el informe del auditor o que los únicos asuntos clave de la auditoría a comunicar son los asuntos tratados en el apartado 15 y
 - (c) en su caso, el fundamento del auditor para determinar que un asunto que es un asunto clave de la auditoría no se comunique en el informe del auditor.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta Naga (Ref: Apartado 2)

- A1. La significatividad se puede describir como la importancia relativa de un asunto, considerada en el contexto. El auditor juzga la significatividad de un asunto en el contexto en el que se está considerando. La significatividad se puede considerar en el contexto de factores cuantitativos y cualitativos, tales como la magnitud relativa, la naturaleza y efecto sobre la materia objeto de análisis, así como el interés expresado por los usuarios a quienes se destinan los estados financieros o las personas que los reciben. Esto involucra un análisis objetivo de los hechos y circunstancias, así como de la naturaleza y alcance de la comunicación con los responsables del gobierno corporativo de la entidad.
- A2. Los usuarios de estados financieros han expresado su interés por los asuntos que hayan sido objeto de mayor discusión con los responsables del gobierno corporativo de la entidad como parte de la comunicación recíproca requerida por la Naga 260 (Revisada)⁷ y han solicitado una mayor transparencia en relación con esas comunicaciones. Por ejemplo, los usuarios han expresado un interés especial por entender los juicios significativos realizados por el auditor al formarse una opinión sobre los

⁶ NAGA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8-11 y A6

⁷ NAGA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno corporativo de la entidad*

estados financieros como un todo debido a que con frecuencia están relacionados con las áreas en las que la Administración aplica juicios significativos en la preparación de los estados financieros.

- A3. Requerir a los auditores que comuniquen los asuntos clave de la auditoría en el informe del auditor puede, asimismo, mejorar las comunicaciones entre el auditor y los responsables del gobierno corporativo de la entidad sobre dichos asuntos, y puede incrementar la atención de la Administración y de los responsables del gobierno corporativo de la entidad sobre la información revelada en los estados financieros a la que se hace referencia en el informe del auditor.
- A4. La Naga 320⁸ explica que es razonable que el auditor asuma que los usuarios de los estados financieros:
- (a) tienen un entendimiento razonable de la actividad económica y empresarial, así como de la contabilidad y están dispuestos a analizar la información de los estados financieros con una diligencia razonable;
 - (b) comprenden que los estados financieros se preparan, presentan y auditan teniendo en cuenta los niveles de importancia relativa;
 - (c) son conscientes de las incertidumbres inherentes a la determinación de cantidades basadas en la utilización de estimaciones y juicios y en la consideración de hechos futuros y
 - (d) toman decisiones económicas razonables basándose en la información contenida en los estados financieros.

Dado que el informe del auditor acompaña a los estados financieros auditados, se considera que los usuarios del informe del auditor son los mismos que los usuarios a quienes se destinan los estados financieros.

Relación entre los asuntos clave de la auditoría, la opinión del auditor y otros elementos del informe del auditor (Ref: Apartados 4, 12, 15)

- A5. La Naga 700 (Revisada) establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre la formación de una opinión sobre los estados financieros⁹. La comunicación de los asuntos clave de la auditoría no sustituye la información que requiere revelar la Administración en los estados financieros de conformidad con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, o aquella que por otro motivo sea necesaria para lograr la presentación razonable. La Naga 705 (Revisada) trata las circunstancias en las que el auditor concluye que existe una representación incorrecta material en relación con la adecuación o idoneidad de la información revelada en los estados financieros¹⁰.
- A6. Cuando el auditor expresa una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa) de conformidad con la Naga 705 (Revisada), la presentación de la descripción de un asunto que origina una opinión modificada en la sección "Fundamento de la opinión con salvedades" o, en su caso "Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)" facilita el entendimiento de los usuarios a quienes se destinan los estados financieros y ayuda a identificar dichas circunstancias cuando se producen. Separar la comunicación de dicho asunto de la de otros asuntos clave de la auditoría descritas en la sección "Asuntos clave de la auditoría" le confiere la relevancia adecuada en el informe del auditor (véase el apartado 15). En el Anexo de la Naga 705 (Revisada) se incluyen ejemplos ilustrativos de cómo se ve afectada la redacción de la introducción de la sección "Asuntos clave de la auditoría" cuando el auditor expresa una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa) y se comunican otros asuntos clave de la auditoría en el informe del auditor. El apartado A58 de esta Naga ilustra el modo en que se presenta la sección "Asuntos clave de la auditoría" cuando el auditor ha determinado que no existen otros asuntos clave de la auditoría a comunicar en el informe del auditor aparte de los asuntos tratados en la sección "Fundamento de la opinión con salvedades" o, en su caso, "Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)" o en la sección "Incertidumbre material relacionada con la "Empresa en marcha" del informe del auditor.
- A7. Cuando el auditor expresa una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa), la comunicación de otros asuntos clave de la auditoría sigue siendo relevante para mejorar el entendimiento de la auditoría por los usuarios a quienes se destinan los estados financieros y, por lo tanto, son aplicables los requerimientos relativos a la determinación de los asuntos clave de la auditoría. No obstante, como una opinión desfavorable (adversa) se expresa cuando el auditor concluye que las representaciones incorrectas, individualmente o de forma agregada, son materiales e invasivas en los estados financieros¹¹:
- (a) En función de la significatividad del asunto o asuntos que originan la opinión desfavorable (adversa), el auditor puede determinar que ningún otro asunto es un asunto clave de la auditoría. En dichas circunstancias resulta de aplicación el requerimiento del apartado 15 (véase el apartado A58).
 - (b) Si uno o varios asuntos distintos del asunto o asuntos que originan una opinión desfavorable (adversa) se consideran asuntos clave de la auditoría, resulta especialmente importante que las descripciones de esos otros asuntos clave de la

⁸ NAGA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*, apartado 4

⁹ NAGA 700 (Revisada), apartados 10-15 y A1-A15

¹⁰ Véase el apartado A7 de la NAGA 705 (Revisada).

¹¹ NAGA 705 (Revisada), apartado 8

auditoría no den a entender que los estados financieros como un todo son más creíbles en relación con dichos asuntos que lo que corresponde en función de las circunstancias, teniendo en cuenta la opinión desfavorable (adversa) (véase apartado A47).

- A8. La Naga 706 (Revisada)¹² establece mecanismos para que los auditores de estados financieros de cualquier tipo de entidad incluyan una comunicación adicional en el informe del auditor mediante la utilización de párrafos de énfasis y párrafos sobre otros asuntos cuando el auditor lo considere necesario. En estos casos, dichos párrafos se presentan separados de la sección “Asuntos clave de la auditoría” del informe del auditor. Cuando se ha determinado que un asunto es un asunto clave de la auditoría, la utilización de esos párrafos no exime de describir individualmente el asunto clave de la auditoría de conformidad con el apartado 13¹³. La Naga 706 (Revisada) proporciona orientaciones adicionales sobre la relación entre asuntos clave de la auditoría y los párrafos de énfasis de conformidad con dicha Naga ¹⁴.

Determinación de los asuntos clave de la auditoría (Ref: Apartados 9–10)

- A9. El proceso de toma de decisiones del auditor para determinar los asuntos clave de la auditoría tiene como finalidad seleccionar de entre los comunicados a los responsables del gobierno corporativo de la entidad un número reducido de asuntos resultado de aplicar su juicio para determinar aquellos que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual.
- A10. La determinación por el auditor de los asuntos clave de la auditoría se limita a los asuntos de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual, incluso cuando se presentan estados financieros comparativos (es decir, incluso cuando la opinión del auditor se refiere a cada uno de los periodos para los que se presentan estados financieros)¹⁵.
- A11. A pesar de que la determinación por el auditor de los asuntos clave de la auditoría se refiere a la auditoría de los estados financieros del periodo actual y de que esta Naga no requiere que el auditor actualice los asuntos clave de la auditoría incluidas en el informe del auditor del periodo anterior, puede, sin embargo, ser útil para el auditor considerar si un asunto que ha sido asunto clave de la auditoría en la auditoría de los estados financieros del periodo anterior sigue siendo un asunto clave de la auditoría en la auditoría de los estados financieros del periodo actual.

Asuntos que han requerido atención significativa del auditor (Ref: Apartado 9)

- A12. El concepto de atención significativa del auditor reconoce que una auditoría se basa en el riesgo y se centra en identificar y evaluar los riesgos de representación incorrecta material en los estados financieros, en diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtener evidencia suficiente y adecuada para proporcionar una base para la opinión del auditor. Para un determinado saldo contable, clase de transacción o información a revelar, cuanto mayor sea el riesgo evaluado de representación incorrecta material en las afirmaciones, mayor será, a menudo, el juicio aplicado en la planificación y aplicación de los procedimientos de auditoría y en la evaluación de sus resultados. En el diseño de procedimientos de auditoría posteriores, se requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría más persuasiva cuanto mayor sea la evaluación del riesgo que haya realizado¹⁶. Al obtener evidencia de auditoría más persuasiva, debido a una evaluación más alta del riesgo, el auditor puede incrementar la cantidad de evidencia u obtener evidencia que sea más relevante o fiable. Por ejemplo, poniendo más énfasis en la obtención de evidencia de terceros o mediante la obtención de evidencia corroborativa procedente de varias fuentes independientes¹⁷.
- A13. En consecuencia, los asuntos que dificultan la obtención por el auditor de evidencia suficiente y adecuada o la formación de una opinión sobre los estados financieros pueden ser especialmente relevantes en la determinación por parte del auditor de los asuntos clave de la auditoría.
- A14. Las áreas que requieren atención significativa del auditor a menudo son áreas complejas y de juicio significativo de la Administración con relación a los estados financieros y, en consecuencia, a menudo implican juicios difíciles o complejos por parte del auditor. A su vez, a menudo esto afecta a la estrategia general de auditoría, a la asignación de recursos y al alcance del esfuerzo de auditoría en relación con esos asuntos. Estos efectos pueden incluir, por ejemplo, el alcance de participación de personal de categoría superior en el trabajo de auditoría o la participación de un experto del auditor o de personas especializadas en un área específica de contabilidad o de auditoría, ya sean contratadas o empleadas por la firma de auditoría para tratar esas áreas.
- A15. Varias de las NAGAs requieren comunicaciones específicas con los responsables del gobierno corporativo de la entidad y con otros que puedan estar relacionados con áreas que requieren atención significativa del auditor. Por ejemplo:

¹² NAGA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otros asuntos en el informe del auditor emitido por un auditor independiente*

¹³ Véanse los apartados 8(b) y 10(b) de la NAGA 706 (Revisada).

¹⁴ NAGA 706 (Revisada), apartados A1–A3

¹⁵ Véase la NAGA 710, *Información comparativa – Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos*.

¹⁶ NAGA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos evaluados*, apartado 7(b)

¹⁷ NAGA 330, apartado A19

- La Naga 260 (Revisada) requiere que el auditor se comunique con los responsables del gobierno corporativo de la entidad, en su caso, acerca de las dificultades significativas que ha encontrado durante la realización de la auditoría¹⁸. Las NAGAs reconocen dificultades potenciales en relación con, por ejemplo:
 - Transacciones con partes relacionadas¹⁹, en especial con las limitaciones a la capacidad del auditor para obtener evidencia de auditoría de que todos los demás aspectos de una transacción con una parte relacionada (distintos del precio) son equivalentes a los de una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.
 - Limitaciones en la auditoría del grupo, por ejemplo, cuando el acceso a la información o individuos haya sido restringido²⁰.
- La Naga 220(Revisada) establece requerimientos para que el socio del trabajo realice las consultas necesarias sobre asuntos complejos o controvertidos, asuntos sobre los cuales las políticas o los procedimientos de la firma exigen consulta²¹. y otros asuntos que, según el juicio profesional del socio del trabajo, requieren ser consultados. Por ejemplo, el auditor puede haber consultado un asunto técnico significativo a otros dentro o fuera de la firma, lo cual podría indicar que se trata de un asunto clave de la auditoría. También requiere que el socio del trabajo discuta, entre otras cosas, los asuntos significativos y los juicios significativos que hayan surgido durante el trabajo de auditoría con el revisor de control de calidad del trabajo²².

Consideraciones para la determinación de los asuntos que han requerido atención significativa del auditor (Ref: Apartado 9)

- A16. En la fase de planificación, el auditor se puede hacer una idea preliminar de los asuntos que probablemente sean áreas a las que tenga que prestar una atención significativa en la auditoría y que, en consecuencia, puedan ser asuntos clave de la auditoría. El auditor puede comunicarse con los responsables del gobierno corporativo de la entidad acerca de ello, de conformidad con la Naga 260 (Revisada), al discutir el alcance y la oportunidad de realización de la auditoría planificados. No obstante, la determinación por el auditor de los asuntos clave de la auditoría se basa en los resultados de la auditoría o en la evidencia obtenida durante toda la auditoría.
- A17. El apartado 9 incluye consideraciones específicas que requiere tener en cuenta el auditor para determinar los asuntos que han requerido atención significativa. Esas consideraciones se centran en la naturaleza de los asuntos que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno corporativo de la entidad que a menudo están relacionadas con asuntos revelados en los estados financieros y cuya finalidad es reflejar áreas de la auditoría de los estados financieros que pueden ser de especial interés para los usuarios a quienes se destinan los estados financieros. El hecho de que esas consideraciones sean requeridas, no significa que los asuntos relacionados con ellos siempre sean asuntos clave de la auditoría; por el contrario, los asuntos relacionados con esas consideraciones específicas sólo son asuntos clave de la auditoría si se establece que son de la mayor significatividad en la auditoría de conformidad con el apartado 10. Puesto que las consideraciones pueden estar relacionadas entre sí (es decir, los asuntos relacionados con las circunstancias descritas en los apartados 9(b)-(c) también se pueden identificar como riesgos significativos), la aplicabilidad de más de una de las consideraciones a un asunto específico comunicado a los responsables del gobierno corporativo de la entidad puede incrementar la probabilidad de que el auditor identifique ese asunto como asunto clave de la auditoría.
- A18. Además de los asuntos relacionados con las consideraciones específicas requeridas en el apartado 9, pueden existir otros asuntos que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno corporativo de la entidad que han requerido atención significativa del auditor y que, en consecuencia, se pueden considerar asuntos clave de la auditoría de conformidad con el apartado 10. Dichos asuntos pueden incluir, por ejemplo, asuntos relevantes para la auditoría que se ha realizado que puede no ser necesario revelar en los estados financieros. Por ejemplo, la implementación de un nuevo sistema de TI (o cambios significativos al sistema de TI existente) durante el periodo puede ser un área que requiera atención significativa del auditor, en especial si ese cambio ha tenido un efecto significativo en la estrategia general de auditoría o estaba relacionado con un riesgo significativo (por ejemplo, cambios en un sistema que afectan al reconocimiento de los ingresos).

Áreas de mayor riesgo evaluado de representación incorrecta material, o riesgos significativos identificados de conformidad con la Naga 315 (Revisada 2019) (Ref: Apartado 9(a))

- A19. La Naga 260 (Revisada) requiere que el auditor se comunique con los responsables del gobierno corporativo de la entidad acerca de los riesgos significativos identificados por el auditor²³. El apartado A13 de la Naga 260 (Revisada) explica que el auditor también puede comunicarse con los responsables del gobierno corporativo de la entidad acerca del modo en que prevé tratar las

¹⁸ NAGA 260 (Revisada), apartados 16(b) y A21

¹⁹ NAGA 550, *Partes relacionadas*, apartado A42

²⁰ NAGA 600, *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*, apartado 57(d)

²¹ NAGA 220, *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*, apartado 18

²² NAGA 220, apartado 19

²³ NAGA 260 (Revisada), apartado 15

áreas de mayor riesgo evaluado de representación incorrecta material.

- A20. La Naga 315 (Revisada 2019) define el riesgo significativo como un riesgo identificado de representación incorrecta material para el que la evaluación del riesgo inherente se encuentra próxima al límite superior del espectro de riesgo inherente debido al grado en el que los factores de riesgo inherente afectan a la combinación de la probabilidad de que exista una representación incorrecta material y a la magnitud de la representación incorrecta potencial si existe²⁴. Las áreas en las que la Administración aplica juicios significativos y las transacciones significativas inusuales se pueden, a menudo, identificar como riesgos significativos. En consecuencia, los riesgos significativos son, a menudo, áreas que requieren atención significativa del auditor.
- A21. Sin embargo, puede no ser el caso de todos los riesgos significativos. Por ejemplo, la Naga 240 presupone que existen riesgos de fraude en el reconocimiento de ingresos y requiere que el auditor trate esos riesgos evaluados de representación incorrecta material debidos a fraude como riesgos significativos²⁵. Además, la Naga 240 indica que, dado el carácter imprevisible del modo en que se podría hacer caso omiso de los controles por parte de la Administración, es un riesgo de representación incorrecta material debido a fraude, y, por consiguiente, un riesgo significativo²⁶. Según su naturaleza, esos riesgos pueden no requerir atención significativa del auditor y, en consecuencia, no se considerarían por el auditor al determinar los asuntos clave de la auditoría de conformidad con el apartado 10.
- A22. La Naga 315 (Revisada 2019) indica que la evaluación por parte del auditor de los riesgos de representación incorrecta material en las afirmaciones puede variar en el transcurso de la auditoría, a medida que se obtiene evidencia de auditoría adicional²⁷. La revisión de la evaluación del riesgo por parte del auditor y una reevaluación de los procedimientos de auditoría planificados con respecto a un área específica de los estados financieros (es decir, un cambio significativo en el enfoque de auditoría, por ejemplo, si la evaluación del riesgo del auditor se basó en la expectativa de que determinados controles funcionaban eficazmente y el auditor obtuvo evidencia de auditoría de que no funcionaron eficazmente durante toda la auditoría, especialmente en un área con un mayor riesgo evaluado de representación incorrecta material) puede tener como resultado que se determine que un área requiere atención significativa del auditor.

Juicios significativos del auditor en relación con las áreas de los estados financieros que han requerido juicios significativos de la Administración, así como las estimaciones contables sujetas a un grado elevado de incertidumbre en la estimación (Ref: Apartado 9(b))

- A23. La Naga 260 (Revisada) requiere que el auditor se comunique con los responsables del gobierno corporativo de la entidad acerca de su opinión relativa a los aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad, incluidas las políticas contables, las estimaciones contables y la información revelada en los estados financieros²⁸. En muchos casos, lo anterior está relacionado con estimaciones contables críticas y la correspondiente información revelada, que probablemente sean áreas que requieran atención significativa del auditor y que también pueden haber sido identificadas como riesgos significativos.
- A24. Sin embargo, los usuarios de los estados financieros han destacado su interés por las estimaciones contables sujetas a un grado elevado de incertidumbre en la estimación (véase la Naga 540 (Revisada)²⁹ que pueden no haber sido consideradas riesgos significativos. Entre otros aspectos, esas estimaciones dependen en gran medida del juicio de la Administración y son a menudo las áreas más complejas de los estados financieros, y pueden requerir la participación tanto de un experto de la Administración como de un experto del auditor. Los usuarios también han destacado que las políticas contables que tienen un efecto significativo sobre los estados financieros (y los cambios significativos en dichas políticas) son relevantes para el entendimiento de los estados financieros, especialmente en circunstancias en las que las prácticas de la entidad no son congruentes con las de otras entidades del mismo sector.

El efecto en la auditoría de hechos o transacciones significativos que han tenido lugar durante el periodo (Ref: Apartado 9(c))

- A25. Los hechos o transacciones que han tenido un efecto significativo en los estados financieros o en la auditoría probablemente sean áreas que requieran atención significativa del auditor y probablemente hayan sido identificadas como riesgos significativos. Por ejemplo, es posible que el auditor haya discutido de modo exhaustivo con la Administración y con los responsables del gobierno corporativo de la entidad en distintas fases durante toda la auditoría el efecto en los estados financieros de transacciones significativas con partes relacionadas o de transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios de la entidad o que parecen inusuales³⁰. Es posible que la Administración haya realizado juicios difíciles o complejos en relación con el reconocimiento, evaluación, presentación o revelación de dichas transacciones, que pueden haber tenido un efecto significativo sobre la estrategia general del auditor.

²⁴ NAGA 315 (Revisada 2019), apartado 12(l)

²⁵ NAGA 240, Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude, apartados 27-28

²⁶ NAGA 240, apartado 32

²⁷ NAGA 315 (Revisada 2019), apartado 37

²⁸ NAGA 260 (Revisada), apartado 16(a)1

²⁹ Véanse los apartados 16-17 de la NAGA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar*.

³⁰ Véanse los apartados 16(a), 16(c) y A22 y el Anexo 2 de la NAGA 260 (Revisada).

A26. Los acontecimientos significativos económicos, contables, de la regulación, sectoriales o de otra naturaleza que han afectado a los supuestos o juicios de la Administración también pueden afectar al enfoque general de la auditoría y tener como resultado un asunto que requiere atención significativa del auditor.

Asuntos de la mayor significatividad (Ref: Apartado 10)

A27. Los asuntos que han requerido atención significativa del auditor también pueden haber originado una interacción significativa con los responsables del gobierno corporativo de la entidad. La naturaleza y alcance de la comunicación en relación con dichos asuntos con los responsables del gobierno corporativo de la entidad a menudo proporcionan una indicación de cuáles son los asuntos de la mayor significatividad en la auditoría. Por ejemplo, es posible que el auditor haya tenido una interacción más exhaustiva, frecuente o sólida con los responsables del gobierno corporativo de la entidad sobre asuntos más difíciles y complejos, como la aplicación de políticas contables significativas que han sido objeto de juicios significativos del auditor o de la Administración.

A28. El concepto de asuntos de la mayor significatividad es aplicable en el contexto de la entidad y de la auditoría que se ha realizado. En este sentido, la determinación y comunicación por el auditor de los asuntos clave de la auditoría tiene como finalidad identificar asuntos específicos de la auditoría e implica juzgar su importancia con respecto a otros asuntos de la auditoría.

A29. Otras consideraciones que pueden ser relevantes en la determinación de la significatividad relativa de un asunto comunicado a los responsables del gobierno corporativo de la entidad y de si se trata de un asunto clave de la auditoría son:

- La importancia que tiene el asunto para el entendimiento de los estados financieros como un todo por los usuarios a quienes se destinan, en especial, su materialidad o importancia relativa con respecto a los estados financieros.
- La naturaleza de la política contable relativa al asunto o la complejidad o subjetividad implícitas en la selección por la Administración de una política adecuada en comparación con otras entidades del sector.
- La naturaleza e importancia relativa, cuantitativa o cualitativa, de las representaciones incorrectas corregidas y de las representaciones incorrectas acumuladas no corregidas debidas a fraude o error relacionadas con el asunto, en su caso.
- La naturaleza y alcance del esfuerzo de auditoría necesario para tratar el asunto, incluidos:
 - El alcance de habilidades o conocimientos especializados necesarios, en su caso, para aplicar los procedimientos de auditoría para tratar el asunto o evaluar los resultados de esos procedimientos.
 - La naturaleza de las consultas a personas ajenas al equipo del trabajo en relación con el asunto.
- La naturaleza y la gravedad de las dificultades para la aplicación de los procedimientos de auditoría, la evaluación de los resultados de esos procedimientos y la obtención de evidencia pertinente y fiable en la que basar la opinión del auditor, especialmente a medida que los juicios del auditor van siendo más subjetivos.
- La gravedad de cualquier deficiencia de control identificada relacionada con el asunto.
- Si el asunto implicó varias consideraciones de auditoría distintas pero relacionadas entre ellas. Por ejemplo, los contratos a largo plazo pueden requerir atención significativa del auditor con respecto al reconocimiento de ingresos, litigios u otras contingencias y pueden afectar a otras estimaciones contables.

A30. La determinación de cuáles y cuántos de los asuntos que han requerido atención significativa del auditor son de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual es un asunto de juicio profesional. El número de asuntos clave de la auditoría a incluir en el informe del auditor se puede ver afectado por la dimensión y complejidad de la entidad, la naturaleza de sus negocios y de su entorno, y los hechos y circunstancias del trabajo de auditoría. Por lo general, cuanto mayor sea el número de asuntos que se consideraron en un momento inicial asuntos clave de la auditoría, más necesario será que el auditor vuelva a considerar si cada uno de esos asuntos cumple la definición de asunto clave de la auditoría. Una larga lista de asuntos clave de la auditoría puede ser contraria a la idea de que esos asuntos son de la mayor significatividad en la auditoría.

Comunicación de los asuntos clave de la auditoría

Sección separada de “Asuntos clave de la auditoría” en el informe del auditor (Ref: Apartado 11)

A31. Situar la sección separada “Asuntos clave de la auditoría” muy cerca de la opinión del auditor puede proporcionar relevancia a esa información y reconocer el valor que atribuyen los usuarios a quienes se destinan los estados financieros a la información específica del trabajo.

A32. El orden de presentación de los asuntos individuales en la sección “Asuntos clave de la auditoría” es un asunto de juicio profesional. Por ejemplo, esa información se puede organizar por orden de importancia relativa, sobre la base del juicio del auditor, o puede corresponder al modo en que se revelan los asuntos en los estados financieros. El requerimiento del apartado 11 de incluir subtítulos tiene como finalidad diferenciar mejor los asuntos.

- A33. Cuando se presenta información financiera comparativa, la introducción de la sección “Asuntos clave de la auditoría” se redacta para llamar la atención sobre el hecho de que los asuntos clave de la auditoría descritas sólo se refieren a la auditoría de los estados financieros del periodo actual, y puede incluir una referencia al periodo específico cubierto por esos estados financieros (por ejemplo, “correspondientes al año terminado el 31 de diciembre de 20X1”).

Descripción individualizada de los asuntos clave de la auditoría (Ref: Apartado 13)

- A34. La adecuación de la descripción de un asunto clave de la auditoría es un asunto de juicio profesional. La descripción de un asunto clave de la auditoría tiene como finalidad proporcionar una explicación breve y equilibrada que permita a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros comprender el motivo por el cual un asunto ha sido considerado como de la mayor significatividad en la auditoría y el modo en que se ha tratado. Limitar la utilización de términos de auditoría muy técnicos también facilita a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros que no tengan un conocimiento razonable de auditoría la comprensión de los motivos por los que el auditor se centró en determinados asuntos durante la auditoría. La naturaleza y alcance de la información proporcionada por el auditor tiene como objetivo ser equilibrada en el contexto de las responsabilidades de cada una de las partes (es decir, de modo que el auditor transmita información útil de una manera concisa y comprensible, pero sin convertirse inapropiadamente en proveedor de información inédita acerca de la entidad).
- A35. Información inédita es cualquier información acerca de la entidad que ella misma no ha hecho pública de algún otro modo (por ejemplo, que no se ha incluido en los estados financieros ni en otra información disponible en la fecha del informe del auditor, o que la Administración o los responsables del gobierno corporativo de la entidad hayan tratado en comunicaciones verbales o escritas, tales como un anuncio preliminar de información financiera o una presentación a los inversores). Esa información es responsabilidad de la Administración y de los responsables del gobierno corporativo de la entidad.
- A36. Lo adecuado es que el auditor intente prevenir una descripción de un asunto clave de la auditoría proporcionando de forma inadecuada información inédita acerca de la entidad. La descripción de un asunto clave de la auditoría no constituye por lo general información inédita acerca de la entidad puesto que describe el asunto en el contexto de la auditoría. Sin embargo, es posible que el auditor considere necesario incluir información adicional para explicar el motivo por el que el asunto se consideró un asunto de la mayor significatividad en la auditoría y, en consecuencia, se determinó que se trataba de un asunto clave de la auditoría, y el modo en que se ha tratado el asunto en la auditoría, siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no prohíban revelar esa información. Cuando el auditor determina que esa información es necesaria, puede proponer a la Administración o a los responsables del gobierno corporativo de la entidad que revelen información adicional, en vez de que el auditor proporcione información inédita en el informe del auditor.
- A37. La Administración o los responsables del gobierno corporativo de la entidad pueden decidir revelar nueva información o mejorar la información revelada existente en los estados financieros o en otra parte del informe anual en relación con un asunto clave de la auditoría teniendo en cuenta que el asunto será comunicado en el informe del auditor. Esas revelaciones de información nuevas o mejoradas se pueden incluir para proporcionar, por ejemplo, una información más sólida sobre la sensibilidad de los supuestos clave utilizados en las estimaciones contables o sobre el fundamento de la entidad para aplicar una determinada práctica o política contable cuando existen alternativas aceptables en el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable.
- A38. La Naga 720 (Revisada) define el término informe anual y explica que documentos como un informe de gestión, un comentario de la Administración o informes de revisión de explotación y financiera o similares realizados por los responsables del gobierno corporativo de la entidad (por ejemplo, un informe de los administradores); una declaración del presidente; un informe de gobierno corporativo; o informes de evaluación del control interno o de evaluación del riesgo, pueden formar parte del informe anual³¹. La Naga 720 (Revisada) trata de las responsabilidades del auditor con respecto a otra información incluida en el informe anual. A pesar de que la opinión del auditor sobre los estados financieros no cubre la otra información, al describir un asunto clave de la auditoría el auditor puede tener en cuenta esta información, así como otras comunicaciones de la entidad públicamente disponibles o de otras fuentes fiables.
- A39. La documentación de auditoría preparada durante la auditoría también puede ser útil para el auditor al describir un asunto clave de la auditoría. Por ejemplo, las comunicaciones escritas, o la documentación preparada por el auditor de sus comunicaciones verbales con los responsables del gobierno corporativo de la entidad y otra documentación de auditoría constituyen una base útil para la comunicación del auditor en el informe del auditor. Esto debido a que, según la Naga 230, la finalidad de la documentación de auditoría es tratar los asuntos significativos que surjan durante la auditoría, las conclusiones que se alcancen al respecto y los juicios profesionales significativos aplicados para alcanzar esas conclusiones, y sirve para registrar la naturaleza, la oportunidad de realización y alcance de los procedimientos de auditoría aplicados, los resultados de esos procedimientos y la evidencia de auditoría obtenida. Esa documentación puede facilitar al auditor la preparación de una descripción de los asuntos clave de la auditoría que explique la significatividad del asunto(s) y también la aplicación del requerimiento del apartado 18.

³¹ NAGA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*, apartados 12(a) y A1-A3

Referencia a la parte de los estados financieros en la que se revela el asunto (Ref: Apartado 13)

- A40. Los apartados 13(a)-(b) requieren que la descripción de cada asunto clave de la auditoría trate el motivo por el que el auditor consideró que el asunto era un asunto de la mayor significatividad en la auditoría y el modo en que se ha tratado. En consecuencia, la descripción de los asuntos clave de la auditoría no es una mera repetición de la información revelada en los estados financieros. Sin embargo, una referencia a cualquier información revelada relacionada facilita a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros una mejor comprensión del modo en que la Administración ha tratado el asunto en la preparación de los estados financieros.
- A41. Además de referirse a la información revelada relacionada, el auditor puede llamar la atención sobre aspectos clave de esta. El alcance de la información revelada por la Administración acerca de aspectos o factores específicos relativos al modo en que un determinado asunto afecta a los estados financieros del periodo actual puede ayudar al auditor a poner de manifiesto determinados aspectos del modo en que ha tratado el asunto en la auditoría para que los usuarios a quienes se destinan los estados financieros puedan entender el motivo por el que el asunto es un asunto clave de la auditoría. Por ejemplo:
- Cuando una entidad incluye información sólida sobre las estimaciones contables, el auditor puede llamar la atención sobre la revelación de supuestos clave y del rango de desenlaces posibles y sobre otra información revelada, tanto cuantitativa como cualitativa, relativa a las principales fuentes de incertidumbre en la estimación o a las estimaciones contables críticas, como parte de la descripción del motivo por el que el asunto ha sido de la mayor significatividad en la auditoría y del modo en que se trató en esta.
 - Cuando el auditor concluye, de conformidad con la Naga 570 (Revisada), que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha, puede, sin embargo, determinar que uno o varios asuntos relacionados con esta conclusión que resulta de su trabajo al aplicar la Naga 570 (Revisada) son asuntos clave de la auditoría. En estas circunstancias, la descripción de esos asuntos clave de la auditoría en el informe del auditor podría incluir aspectos de los hechos o condiciones identificados que se revelan en los estados financieros, tales como pérdidas de explotación sustanciales, disponibilidad de facilidades de crédito y posibilidades de refinanciación de la deuda, o incumplimiento de los términos de los contratos de préstamo, y los correspondientes factores mitigantes³².

Motivo por el que el auditor consideró el asunto como asunto de la mayor significatividad en la auditoría (Ref: Apartado 13(a))

- A42. La descripción de un asunto clave de la auditoría en el informe del auditor tiene como finalidad proporcionar información sobre el motivo por el que se consideró que se trataba de un asunto clave de la auditoría. En consecuencia, los requerimientos incluidos en los apartados 9-10 y la guía de aplicación incluida en los apartados A12-A19 relativos a la determinación de los asuntos clave de la auditoría también pueden ser útiles para el auditor cuando considere el modo en que sean comunicados esos asuntos en el informe del auditor. Por ejemplo, es probable que sea de interés para los usuarios a quienes se destinan los estados financieros la explicación de los factores que han llevado al auditor a la conclusión de que un determinado asunto requería que le prestara atención significativa y era de la mayor significatividad en la auditoría.
- A43. El auditor al tener en cuenta la relevancia de la información para los usuarios a quienes se destinan los estados financieros determina lo que incluir en la descripción de un asunto clave de la auditoría. Entre otros se puede considerar si la descripción facilita un mejor entendimiento de la auditoría y de los juicios del auditor.
- A44. Relacionar un asunto directamente con las circunstancias específicas de la entidad puede también ayudar a minimizar la posibilidad de que dichas descripciones se vuelvan excesivamente estandarizadas y menos útiles con el paso del tiempo. Por ejemplo, algunos asuntos se pueden considerar asuntos clave de la auditoría para un cierto número de entidades de un determinado sector debido a las circunstancias del sector o a la complejidad implícita de la información financiera. Al describir el motivo por el que el auditor consideró el asunto como de la mayor significatividad en la auditoría, puede resultar útil que destaque aspectos específicos de la entidad (por ejemplo, circunstancias que afectaron a los juicios implícitos en los estados financieros del periodo actual) con el fin de que la descripción sea más importante para los usuarios a quienes se destinan los estados financieros. Lo anterior también puede ser importante al describir un asunto clave de la auditoría que se repite a lo largo del tiempo.
- A45. La descripción también puede mencionar las principales consideraciones que llevaron al auditor, en las circunstancias de la auditoría, a determinar que el asunto es de la mayor significatividad, por ejemplo:
- Condiciones económicas que afectaron a la capacidad del auditor para obtener evidencia de auditoría, como por ejemplo la falta de liquidez en el mercado de determinados instrumentos financieros.
 - Políticas contables nuevas o emergentes, como por ejemplo asuntos específicos de la entidad o del sector que fueron objeto de consulta, dentro de la propia firma, por el equipo del trabajo.
 - Cambios en la estrategia de la entidad o en su modelo de negocio que tuvieron un efecto material en los estados

³² Véase el apartado A3 de la NAGA 570 (Revisada).

financieros.

Modo en que se ha tratado el asunto en la auditoría (Ref: Apartado 13(b))

A46. El grado de detalle a ser proporcionado en el informe del auditor al describir el modo en que se ha tratado en la auditoría un asunto clave de la auditoría es un asunto de juicio profesional. De conformidad con el apartado 13(b), el auditor puede describir:

- aspectos de la respuesta o del enfoque del auditor que han sido más relevantes para el asunto o específicos para el riesgo evaluado de representación incorrecta material;
 - un breve resumen de los procedimientos aplicados;
 - una indicación del resultado de los procedimientos de auditoría u
 - observaciones clave con respecto al asunto,
- o una combinación de esos elementos.

Las disposiciones legales o reglamentarias o las normas de auditoría nacionales pueden prescribir una estructura o un contenido específicos para la descripción de un asunto clave de la auditoría o pueden especificar que se incluyan uno o varios de esos elementos.

A47. Con el fin de que los usuarios a quienes se destinan los estados financieros comprendan la significatividad de un asunto clave de la auditoría en el contexto de la auditoría de los estados financieros como un todo, así como la relación entre los asuntos clave de la auditoría y otros elementos del informe del auditor, incluida la opinión de auditoría, puede ser necesario prestar atención al lenguaje utilizado en la descripción de los asuntos clave de la auditoría de modo que:

- No dé a entender que el asunto no ha sido resuelto adecuadamente por el auditor al formarse una opinión sobre los estados financieros.
- Se relacione el asunto directamente con las circunstancias específicas de la entidad, previniendo una redacción genérica o estandarizada.
- Se tenga en cuenta, en su caso, el modo en que se trata el asunto en la correspondiente información revelada en los estados financieros.
- No contenga o implique opiniones específicas sobre elementos separados de los estados financieros.

A48. La descripción de algunos aspectos de la respuesta o del enfoque del auditor con respecto a un asunto, especialmente si el enfoque de la auditoría se diseñó a medida para ajustarse a los hechos y circunstancias de la entidad, puede facilitar a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros el entendimiento de circunstancias inusuales y los juicios significativos del auditor y para responder al riesgo de representación incorrecta material. Adicionalmente, el enfoque de auditoría en un determinado periodo puede resultar afectado por circunstancias específicas de la entidad, por la situación económica o por desarrollos sectoriales. También puede ser útil para el auditor referirse a la naturaleza y alcance de las comunicaciones con los responsables del gobierno corporativo de la entidad acerca del asunto.

A49. Por ejemplo, al describir su enfoque en relación con una estimación contable para la que se ha identificado un grado elevado de incertidumbre en la estimación, tal como la evaluación de instrumentos financieros complejos, es posible que el auditor quiera destacar que ha utilizado o contratado a un experto del auditor. Dicha mención de la utilización de un experto del auditor no reduce la responsabilidad del auditor en relación con su opinión sobre los estados financieros y, en consecuencia, no es incongruente con los apartados 14–15 de la Naga 620³³.

A50. Pueden existir dificultades para describir los procedimientos del auditor, especialmente en áreas complejas y de juicio de la auditoría. En especial, puede ser difícil resumir los procedimientos aplicados de un modo breve que comunique adecuadamente la naturaleza y alcance de la respuesta del auditor al riesgo evaluado de representación incorrecta material y los juicios significativos del auditor que ello implicó. No obstante, el auditor puede considerar necesario describir determinados procedimientos aplicados para comunicar el modo en que se ha tratado el asunto en la auditoría. Normalmente la descripción es a nivel general en lugar de incluir una descripción detallada de los procedimientos.

A51. Como se menciona en el apartado A46, el auditor también puede proporcionar una indicación del resultado de su respuesta en la descripción de los asuntos clave de la auditoría en el informe del auditor. Sin embargo, en este caso, puede ser necesario prestar atención para prevenir dar la impresión de que la descripción constituye una opinión separada sobre un determinado asunto clave de la auditoría o pueda poner en tela de juicio la opinión del auditor sobre los estados financieros como un todo.

Circunstancias en las que un asunto considerado asunto clave de la auditoría no se comunica en el informe del auditor (Ref:

³³ NAGA 620, *Utilización del trabajo de un experto del auditor*

Apartado 14)

- A52. Es posible que las disposiciones legales o reglamentarias prohíban que la Administración o el auditor revelen información sobre un asunto específico considerado asunto clave de la auditoría. Por ejemplo, las disposiciones legales o reglamentarias pueden prohibir de forma expresa cualquier comunicación pública que pueda perjudicar a la investigación de un acto ilegal o presuntamente ilegal llevada a cabo por la autoridad competente (por ejemplo, asuntos relacionados o presuntamente relacionados con el blanqueo de capitales).
- A53. Como se menciona en el apartado 14(b), será extremadamente poco frecuente que un asunto considerado un asunto clave de la auditoría no se comunique en el informe del auditor. Esto se debe a la presunción de que proporcionar a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros una mayor transparencia en relación con la auditoría beneficia al interés público. En consecuencia, la decisión de no comunicar un asunto clave de la auditoría sólo es adecuada en los casos en los que se considera que las consecuencias adversas para la entidad o para el público de esa comunicación son tan significativas que se puede esperar razonablemente que superarían los beneficios de interés público de comunicar el asunto.
- A54. La decisión de no comunicar un asunto clave de la auditoría tiene en cuenta los hechos y circunstancias relacionados con el asunto. La comunicación con la Administración y con los responsables del gobierno corporativo de la entidad facilita al auditor comprender el punto de vista de la Administración sobre la significatividad de las consecuencias adversas que se pueden producir como resultado de comunicar un asunto. En especial, la comunicación con la Administración y con los responsables del gobierno corporativo de la entidad facilita la formación del juicio del auditor sobre si comunicar el asunto al:
- Ayudar al auditor en el entendimiento de por qué la entidad no ha revelado públicamente el asunto (por ejemplo, si las disposiciones legales o reglamentarias o determinados marcos de preparación y presentación de información financiera autorizan retrasar la revelación del asunto o no revelarlo) y el punto de vista de la Administración sobre las consecuencias adversas de revelarla, en su caso. La Administración puede llamar su atención sobre determinados aspectos de las disposiciones legales o reglamentarias u otras fuentes autorizadas que pueden ser relevantes al considerar las consecuencias adversas (por ejemplo, esos aspectos pueden incluir daños a las negociaciones comerciales de la entidad o a su posición competitiva). No obstante, el punto de vista de la Administración sobre las consecuencias adversas no es suficiente, por sí solo, para eximir al auditor de determinar si se puede esperar razonablemente que las consecuencias adversas superarían los beneficios de interés público de la comunicación de conformidad con el apartado 14(b).
 - Destacar si se han producido comunicaciones con las pertinentes autoridades reguladoras, de vigilancia o supervisoras en relación con el asunto, en especial si esas discusiones parecen apoyar la afirmación de la Administración de los motivos por los que revelar públicamente el asunto no es adecuado.
 - Permitir al auditor, en su caso, proponer a la Administración y a los responsables del gobierno corporativo de la entidad que revelen públicamente información relevante sobre el asunto. Esto es posible, en especial, si las reservas de la Administración y de los responsables del gobierno corporativo de la entidad en relación con la comunicación se limitan a aspectos específicos del asunto, de modo que es posible que cierta información sobre el asunto sea menos sensible y se pueda comunicar.

El auditor también puede considerar necesario obtener representaciones escritas de la Administración sobre los motivos por los que no es adecuado revelar públicamente el asunto, así como el punto de vista de la Administración sobre la significatividad de las consecuencias adversas que puede originar esa comunicación.

- A55. También puede resultar necesario que el auditor considere las implicaciones de comunicar un asunto que se considera asunto clave de la auditoría teniendo en cuenta los requerimientos de ética aplicables. Adicionalmente, es posible que las disposiciones legales o reglamentarias obliguen al auditor a comunicarse con las pertinentes autoridades reguladoras, ejecutoras o supervisoras en relación con el asunto, con independencia de si el asunto se comunica en el informe del auditor. Esa comunicación también puede ser de utilidad para fundamentar la consideración del auditor acerca de las consecuencias adversas que puede originar esa comunicación.
- A56. Los aspectos que tiene en cuenta el auditor en relación con la decisión de no comunicar un asunto son complejos e implican juicios significativos del auditor. En consecuencia, el auditor puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico.

Estructura y contenido de la sección “Asuntos clave de la auditoría” en otras circunstancias (Ref: Apartado 16)

- A57. El requerimiento del apartado 16 se aplica en tres circunstancias:
- (a) El auditor determina, de conformidad con el apartado 10, que no hay asuntos clave de la auditoría (véase apartado A59).
 - (b) El auditor determina, de conformidad con el apartado 14, que un asunto clave de la auditoría no se comunicará en el informe del auditor y no se ha considerado que ningún otro asunto sea asunto clave de la auditoría.
 - (c) Los únicos asuntos considerados asuntos clave de la auditoría son la que se han comunicado de conformidad con el apartado 15.

A58. A continuación, se recoge un ejemplo de redacción en el informe del auditor si el auditor ha determinado que no existen asuntos clave de la auditoría a comunicar:

Asuntos clave de la auditoría

[Excepto por el asunto descrito en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades o de la opinión desfavorable (adversa)* o en la sección *Incertidumbre material relacionada con la Empresa en marcha*]. Hemos determinado que no existen [otros] asuntos clave de la auditoría a comunicar en nuestro informe.

A59. La determinación de asuntos clave de la auditoría implica emitir un juicio sobre la importancia relativa de los asuntos que han requerido atención significativa del auditor. En consecuencia, puede resultar poco frecuente que el auditor de un conjunto completo de estados financieros con fines generales de una entidad listada no considere que por lo menos uno de los asuntos comunicados a los responsables del gobierno corporativo de la entidad sea un asunto clave de la auditoría a comunicar en el informe del auditor. Sin embargo, en algunas circunstancias concretas (por ejemplo, en el caso de una entidad listada con un número muy reducido de operaciones), es posible que el auditor determine que no existen asuntos clave de la auditoría de conformidad con el apartado 10 porque no existen asuntos que hayan requerido atención significativa del auditor.

Comunicación con los responsables del gobierno corporativo de la entidad (Ref: Apartado 17)

A60. La Naga 260 (Revisada) requiere que el auditor se comunique con los responsables del gobierno corporativo de la entidad oportunamente³⁴. La oportunidad adecuada para efectuar las comunicaciones sobre asuntos clave de la auditoría depende de las circunstancias del trabajo. Sin embargo, el auditor puede comunicar unos puntos de vista preliminares sobre asuntos clave de la auditoría al discutir el alcance y la oportunidad de realización planificados de la auditoría y puede discutir de nuevo esos asuntos al informar sobre los hallazgos de auditoría. Esto puede contribuir a reducir las dificultades prácticas que conlleva intentar mantener una sólida comunicación recíproca sobre asuntos clave de la auditoría en el momento en el que se están finalizando los estados financieros para su emisión.

A61. La comunicación con los responsables del gobierno corporativo de la entidad permite a estos conocer la naturaleza de los asuntos específicos que el auditor tiene intención de destacar en el informe del auditor, y, en su caso, les proporciona la oportunidad de obtener del auditor aclaraciones adicionales. Puede ser útil para el auditor proporcionar a los responsables del gobierno corporativo de la entidad un borrador del informe del auditor para facilitar esta discusión. La comunicación con los responsables del gobierno corporativo de la entidad reconoce la importancia de su papel en la supervisión del proceso de preparación y presentación de información financiera, y les proporciona una base para comprender los fundamentos de las decisiones del auditor en relación con asuntos clave de la auditoría y el modo en que esos asuntos se describirán en el informe del auditor. También permite que los responsables del gobierno corporativo de la entidad consideren si puede resultar útil nueva información a revelar o mejorar la información a revelar teniendo en cuenta que esos asuntos se comunicarán en el informe del auditor.

A62. La comunicación con los responsables del gobierno corporativo de la entidad requerida por el apartado 17(a) también trata las circunstancias extremadamente poco frecuentes en las que no se comunica en el informe del auditor un asunto que ha sido considerado asunto clave de la auditoría (véase los apartados 14 y A54).

A63. El requerimiento del apartado 17(b) de comunicarse con los responsables del gobierno corporativo de la entidad cuando el auditor ha determinado que no existen asuntos clave de la auditoría a comunicar en el informe del auditor puede proporcionarle la oportunidad de mantener discusiones adicionales con otros que estén familiarizados con la auditoría y con los asuntos significativos que hayan podido surgir (incluido el revisor de la calidad del trabajo cuando este se haya nombrado). Estas discusiones pueden llevar al auditor a reevaluar su decisión de que no existen asuntos clave de la auditoría.

Documentación (Ref: Apartado 18)

A64. El apartado 8 de la Naga 230 requiere que el auditor prepare documentación de auditoría que sea suficiente para permitir a un auditor experimentado, que no haya tenido contacto previo con la auditoría, la comprensión de, entre otros, los juicios profesionales significativos. En el contexto de los asuntos clave de la auditoría, esos juicios profesionales incluyen la determinación, entre los asuntos que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno corporativo de la entidad, de los asuntos que han requerido atención significativa del auditor, así como si cada uno de esos asuntos es un asunto clave de la auditoría. Es probable que los juicios del auditor a este respecto se fundamenten en la documentación de sus comunicaciones con los responsables del gobierno corporativo de la entidad y en la documentación relativa a cada asunto por separado (véase el apartado A39), así como en otra documentación de los asuntos significativos que surgieron durante la realización de la auditoría (por ejemplo, un memorando final). Sin embargo, esta Naga no requiere que el auditor documente el motivo por el que otros asuntos que fueron objeto de comunicación con los responsables del gobierno corporativo de la entidad no han sido asuntos que han requerido atención significativa del auditor.

³⁴ NAGA 260 (Revisada), apartado 21