

NIA-ES 260. COMUNICACIÓN CON LOS RESPONSABLES DEL GOBIERNO DE LA ENTIDAD

Alejandro Larriba Díaz-Zorita

Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad

Auditor de Cuentas

EXTRACTO

La NIA-ES 260 trata de facilitar la comunicación de los auditores con los responsables del gobierno de la entidad auditada intentando conseguir su máxima eficacia, y contemplando los diferentes supuestos en que dichas comunicaciones pueden llevarse a cabo.

Tras una breve introducción en una primera parte, en la que expone la importancia de regular estas comunicaciones, justifica los diferentes motivos a que pueden obedecer y lo que debe esperarse de ellos. En su segunda parte se identifican las distintas clases de comunicaciones que se prevén y los resultados que se esperan de las mismas.

Es en la tercera parte, una de las más importantes en nuestra opinión, en la que se identifican los distintos órganos de la entidad auditada, distinguiendo entre «representantes de gobierno» y «dirección», dado el diferente ámbito de competencia dentro de la entidad auditada de dichos órganos e identificando la «persona de contacto».

Las cuestiones que pueden ser objeto de comunicación están desarrolladas en la parte cuarta, así como la delimitación de responsabilidades, el alcance y momento de realizar las comunicaciones, dificultades habidas en el proceso de comunicación, cuestiones acerca de la independencia del auditor y otras cuestiones igualmente interesantes para el proceso del trabajo de auditoría.

Finalmente, la quinta parte de esta NIA-ES se ocupa del proceso de comunicación indicando sus modalidades, distintas formas de comunicarse y momentos de realizar las comunicaciones.

Palabras claves: comunicaciones, gobierno de la entidad y dirección.

COMMUNICATION WITH RESPONSIBLES GOVERNMENT ENTITY

Alejandro Larriba Díaz-Zorita

ABSTRACT

ISA-ES 260 is to facilitate communication with the auditors responsible for governance of the audited entity trying to get maximum efficiency, and contemplating the different assumptions on which such communications may be conducted.

After a brief introduction in the first part, setting out the importance of regulating these communication justifies the different reasons that they can obey and what to expect from them. The second part of the various types of communications that are expected and the results expected from them are identified.

It is in the third part, one of the most important in our opinion, in which different organs of the audited entity, distinguishing between «government representatives» and «direction» given the different level of competition within identified the audited entity of such bodies and identifying the «contact person for person».

The issues may be the subject of communication are developed in the fourth and the de-limitation of liability, scope and time of the communication difficulties encountered in the process of communication, concerns about auditor independence and other equally interesting questions for the process of the audit work.

Finally, the fifth part of this ISA-ES addresses the communication process indicating its forms, different ways of communicating and making time communications.

Keywords: communications, government entity and management.

Sumario

- I. Introducción
- II. Objetivo de las comunicaciones
- III. Identificación de los órganos responsables de la entidad auditada
 - 3.1. Responsables del gobierno
 - 3.2. Dirección
 - 3.3. Persona de contacto
- IV. Cuestiones que el auditor debe comunicar
 - 4.1. Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros
 - 4.2. Alcance y momento de realización de la auditoría planificada
 - 4.3. Hallazgos significativos de la auditoría
 - 4.4. Aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables
 - 4.5. Dificultades significativas surgidas durante la realización de la auditoría
 - 4.6. Cuestiones significativas discutidas con la dirección o que le fueron comunicadas por escrito
 - 4.7. Otras cuestiones significativas relevantes para el proceso de información financiera
 - 4.8. Cuestiones respecto de su independencia
 - 4.9. Cuestiones adicionales
- V. El proceso de comunicación
 - 5.1. Comunicación con la dirección
 - 5.2. Comunicación con terceros
 - 5.3. Formas de comunicación
 - 5.4. Momento de realización de las comunicaciones
 - 5.5. Adecuación del proceso de comunicación

I. INTRODUCCIÓN

Dada la importancia de que exista un canal de intercambio de información, eficaz y recíproco, entre el auditor y la entidad auditada durante la realización de una auditoría, la NIA-ES 260 que comentamos establece para ello un marco general e identifica varios de los asuntos que deberán ser objeto de información, si bien no impide al auditor comunicar cualquier otro asunto no específicamente contemplado a los responsables del gobierno de la entidad. Una comunicación de este tipo es importante para:

- Facilitar al auditor y a los responsables del gobierno de la entidad auditada la comprensión de los asuntos relacionados con la auditoría, estableciendo una relación de trabajo constructiva, aunque manteniendo en todo caso la independencia y objetividad del auditor.
- Facilitar al auditor la identificación de las personas responsables que le habrán de facilitar la información necesaria para la realización de la auditoría. Le podrán facilitar, tanto el conocimiento de la entidad y su entorno, como la identificación de las fuentes adecuadas para obtener la evidencia de auditoría y proporcionarle información sobre transacciones o hechos específicos.
- Facilitar a los responsables del gobierno de la entidad el cumplimiento de su responsabilidad de supervisar el proceso de información financiera, reduciendo así los riesgos de incorrección material en los estados financieros.

En ciertos casos, las disposiciones legales o reglamentarias pueden limitar al auditor la comunicación de determinadas cuestiones a los responsables del gobierno de la entidad –por ejemplo, cuando pueda perjudicar a la investigación de un acto ilegal o presuntamente ilegal llevada a cabo–. Como en tales circunstancias los conflictos potenciales entre el deber de confidencialidad del auditor y las obligaciones de comunicación pueden ser complejos, el auditor podrá contemplar obtener asesoramiento jurídico adecuado.

II. OBJETIVO DE LAS COMUNICACIONES

Podemos identificar los siguientes:

- Comunicar claramente a los responsables del gobierno de la entidad sobre las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría con una descripción general de su planificación, alcance y momento de realizarla.

- Obtener de los responsables de la entidad la información necesaria para realizar la auditoría.
- Comunicar oportunamente a los responsables de la entidad acerca de los hechos observados que sean significativos y relevantes en relación con su responsabilidad de supervisión.
- Fomentar una comunicación eficaz y recíproca entre el auditor y los responsables de la entidad.

Aunque su ámbito de aplicación previsto es la auditoría de estados financieros, también puede aplicarse –adaptada en su caso–, a las auditorías de otra información financiera, cuando los responsables del gobierno de la entidad sean los responsables de supervisar su preparación.

En la medida en que el objetivo de las comunicaciones quede claro, el auditor y los responsables del gobierno de la entidad estarán mejor situados para llegar a tener un entendimiento mutuo respecto de los asuntos relevantes y de las acciones que se deriven del proceso de comunicación.

III. IDENTIFICACIÓN DE LOS ÓRGANOS RESPONSABLES DE LA ENTIDAD AUDITADA

Para su aplicación en España se habrán de tener presentes las normas legales de aplicación según la naturaleza jurídica de la entidad, si bien, en general, se pueden identificar dos grados o niveles de órganos responsables de la dirección y control de una entidad.

3.1. RESPONSABLES DEL GOBIERNO

Son responsables del gobierno de una entidad la persona, personas u organizaciones –por ejemplo una sociedad nombrada como administrador de otra–, que tengan responsabilidad en la supervisión de la dirección estratégica de la entidad y obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas de la entidad, lo cual incluye la supervisión del proceso de información financiera. En España se entenderá que se refiere, con carácter general, a los miembros del órgano de administración o equivalente de la entidad auditada.

Dado que las estructuras de gobierno varían según el tipo de entidad de que se trate, en función de los diferentes entornos culturales y legales, podremos apreciar que, en algunos casos:

- Existe un consejo de supervisión –total o mayoritariamente no ejecutivo–, separado legalmente del consejo ejecutivo de dirección, creando una estructura de «doble consejo», mientras que, en otros casos, hay un solo consejo –estructura de «consejo único»–, que tiene la responsabilidad tanto de las funciones de supervisión como de las ejecutivas.

- Los responsables del gobierno de la entidad ocupan puestos que son parte integrante de su estructura legal –por ejemplo como administradores–, mientras que en otras –por ejemplo en algunas entidades públicas– la labor de gobierno la ejerce un órgano que no forma parte de la entidad.
- La totalidad –o al menos parte– de los responsables del gobierno de la entidad participan en la dirección, mientras que en otros, responsables del gobierno y de la dirección son personas diferentes.
- Los responsables del gobierno de la entidad tienen la responsabilidad de aprobar sus estados financieros, mientras que, en otros casos, esa responsabilidad recae en la dirección.

En la mayoría de las entidades, el gobierno es responsabilidad colectiva de un órgano específico, tal como un consejo de administración, un consejo de supervisión, socios, propietarios, un consejo de dirección, un consejo de gobierno, un administrador o figuras equivalentes. Sin embargo, en entidades de pequeña dimensión, una sola persona puede ser responsable del gobierno –por ejemplo el propietario gerente–, al no haber otros propietarios, o un administrador único. Cuando en el gobierno de una entidad participa un colectivo, se puede encargar a un subgrupo –comité de auditoría, presidente o vicepresidente ejecutivo o consejero delegado– que realice determinadas tareas para facilitar al órgano de gobierno el cumplimiento de sus responsabilidades, mientras que otras veces un subgrupo o una persona legalmente puede tener responsabilidades específicas diferentes de las del órgano de gobierno.

3.2. DIRECCIÓN

Está constituida por la persona o personas con responsabilidad ejecutiva para dirigir las operaciones de la entidad. En algunas de ellas la dirección incluye a todos o algunos de los responsables del gobierno de la entidad, por ejemplo los miembros ejecutivos del consejo de administración.

3.3. PERSONA DE CONTACTO

Vista la diversidad anterior, que puede llegar a ser muy compleja, suele ser normal que para los contactos con el auditor se especifique la persona o personas que actuarán como interlocutores inmediatos, aunque la persona o personas designadas pueden variar según la cuestión que deba ser comunicada.

El auditor determinará la persona o personas que, dentro de la estructura de gobierno de la entidad, considera más adecuadas a efectos de realizar sus comunicaciones. Para su propuesta de elección y designación de la persona o grupo de personas de contacto deberá tener en cuenta aspectos tales como los siguientes:

- Las responsabilidades del grupo y del órgano de gobierno.
- La naturaleza de las cuestiones a comunicar.
- Los requerimientos legales o reglamentarios aplicables.
- Analizar si el grupo tiene autoridad para actuar en relación con la información comunicada, y si puede proporcionar información y explicaciones adicionales que pueda necesitar el auditor.

Además, para decidir si será necesario comunicar al órgano de gobierno la información de forma completa y detallada o resumida, el auditor valorará hasta qué punto puede ser adecuada la comunicación de información relevante de una u otra forma por parte del grupo de contacto al órgano de gobierno. Ante estas situaciones, dentro de los términos del encargo, el auditor puede establecer explícitamente que, salvo disposiciones legales que lo prohíban, se reserva el derecho de comunicarse directamente con el órgano de gobierno.

Como dentro de la organización de una entidad pueden existir comités de auditoría –o colectivos con funciones similares–, la comunicación con dichos comités –caso de que existan– se ha convertido en un elemento clave en la comunicación del auditor con los responsables del gobierno de la entidad, colaboración que puede discurrir por los siguientes cauces:

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

Cuando todos los responsables del gobierno de la entidad participen en su dirección habrá que tener en cuenta esta circunstancia. En estos casos, al comunicarse con uno o más directivos puede ocurrir que el auditor no informe adecuadamente a todos a los que debería informar. Por ejemplo en una sociedad en la que todos los administradores participen en su dirección, algunos de ellos –por ejemplo, el responsable de marketing– pueden no estar informados de cuestiones significativas discutidas con otro consejero –por ejemplo con el responsable de la preparación de los estados financieros–; en estos casos el auditor se asegurará de que la comunicación con el directivo o directivos adecuados sea suficiente para considerar que todos los responsables del gobierno de la entidad han sido informados.

IV. CUESTIONES QUE EL AUDITOR DEBE COMUNICAR

Sin que la relación pretenda ser exhaustiva, el auditor deberá comunicar a los responsables del gobierno de la entidad las siguientes cuestiones o materias:

4.1. RESPONSABILIDADES DEL AUDITOR EN RELACIÓN CON LA AUDITORÍA DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

Las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros a menudo se incluyen en el contrato de auditoría –o en la carta de encargo–, donde en forma escrita se registran los términos del encargo. Proporcionar a los responsables del gobierno de la entidad una copia del encargo puede ser una forma apropiada de comunicarles cuestiones tales como las siguientes:

- La responsabilidad del auditor es realizar su trabajo de conformidad con las NIA-ES, con el objetivo de expresar una opinión sobre los estados financieros. Deberán ser comunicadas aquellas cuestiones significativas que se pongan de manifiesto en el transcurso de la auditoría, que sean relevantes para los responsables del gobierno de la entidad al supervisar el proceso de información financiera.
- La auditoría de los estados financieros no exime a la dirección ni a los responsables del gobierno de la entidad del cumplimiento de sus responsabilidades.
- Las NIA-ES no obligan al auditor a diseñar procedimientos especiales con el propósito de identificar cualquier otra cuestión adicional a comunicar a los responsables del gobierno de la entidad.
- Cuando proceda, el auditor tiene la responsabilidad de comunicar otras cuestiones específicas en aplicación de disposiciones legales o reglamentarias, por acuerdo con la entidad o debido a requerimientos adicionales aplicables al encargo, por ejemplo, por las normas emitidas por una organización profesional nacional de contabilidad¹.

Disposiciones legales o reglamentarias, acuerdos con la entidad o requerimientos adicionales aplicables al encargo pueden dar lugar a una comunicación más amplia con los responsables de la entidad.

4.2. ALCANCE Y MOMENTO DE REALIZACIÓN DE LA AUDITORÍA PLANIFICADA

La comunicación de la planificación del alcance y el momento de realización de la auditoría puede:

- Facilitar a los responsables de la entidad una mejor comprensión de las consecuencias del trabajo del auditor, la discusión con el auditor de los temas relacionados con

¹ La referencia a normas emitidas por una organización profesional de contabilidad debe entenderse realizada conforme a las normas establecidas en el artículo 6 del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (TRLAC) y normativa de desarrollo.

el riesgo y con el concepto de importancia relativa y la identificación de las áreas en las que pueden solicitar al auditor que desarrolle procedimientos adicionales.

- Facilitar al auditor una mejor comprensión de la entidad y su entorno.

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

Las cuestiones comunicadas en este punto pueden incluir:

- La manera en la que piensa investigar los riesgos significativos de incorrecciones materiales debidas a fraudes o errores.
- Su enfoque en relación con los controles internos relevantes para la auditoría.
- La aplicación del concepto de importancia relativa en el contexto de la auditoría.

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

- En el caso de que la entidad cuente con una función de auditoría interna, el grado en que utilizará su trabajo y la mejor forma de conseguir que los auditores externos e internos puedan trabajar juntos de manera constructiva y complementaria.
- Las opiniones de los responsables del gobierno de la entidad sobre:
 - La persona o personas apropiadas dentro de la estructura de gobierno con las que comunicarse.
 - El reparto de responsabilidades entre los responsables del gobierno de la entidad y la dirección.
 - Los objetivos y estrategias de la entidad, y los riesgos de negocio relacionados que pueden originar incorrecciones materiales.
 - Cuestiones que los responsables del gobierno de la entidad consideren que requieren una atención especial durante la realización de la auditoría y cualquier área en la que soliciten que el auditor lleve a cabo procedimientos adicionales.
 - Las comunicaciones significativas con las autoridades reguladoras.
 - Otras cuestiones que los responsables del gobierno de la entidad consideren que pueden tener un efecto sobre la auditoría.

- La actitud, la concienciación y las acciones de los responsables del gobierno de la entidad en relación con el control interno de la entidad y su importancia –incluido el modo en el que los responsables del gobierno de la entidad lo supervisan–, o la detección o posibilidad de fraude.
- Las actuaciones de los responsables de la entidad en respuesta a la evolución de las normas contables, las prácticas de buen gobierno, las normas del mercado de valores y cuestiones relacionadas.
- Las respuestas de los responsables de la entidad a anteriores comunicaciones con el auditor.

Aunque la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad pueda facilitar al auditor la planificación del alcance y el momento de realización de la auditoría, esto no modifica la responsabilidad exclusiva del auditor respecto a la determinación de la estrategia global y del plan de auditoría, incluidos la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

4.3. HALLAZGOS SIGNIFICATIVOS DE LA AUDITORÍA

La comunicación de hallazgos en el transcurso de la auditoría puede incluir una solicitud de información adicional a los responsables de la entidad para completar la evidencia de auditoría obtenida. Por ejemplo, el auditor puede confirmar que los responsables del gobierno de la entidad tienen el mismo parecer sobre hechos o circunstancias referidos a transacciones o acontecimientos específicos. En el transcurso de su trabajo, el auditor les comunicará las siguientes cuestiones:

- 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 financieros. Cuando proceda, les explicará los motivos por los que considera que una práctica contable significativa, aceptable en el marco de información financiera aplicable, no es la más adecuada teniendo en cuenta las circunstancias específicas de la entidad.
- En su caso, las dificultades significativas encontradas durante la realización de la auditoría.
- Excepto cuando todos los responsables del gobierno de la entidad participen en la dirección, aquellas cuestiones significativas puestas de manifiesto en el transcurso de la auditoría ya discutidas con la dirección o comunicadas por escrito a esta y las manifestaciones escritas que el auditor solicite.
- En su caso, otras cuestiones puestas de manifiesto en la realización de la auditoría que, según su juicio profesional, sean significativas para la supervisión del proceso de información financiera.

4.4. ASPECTOS CUALITATIVOS SIGNIFICATIVOS DE LAS PRÁCTICAS CONTABLES

Los marcos de información financiera normalmente permiten a la entidad realizar estimaciones contables y formular juicios sobre las políticas contables y sobre la revelación de información en los estados financieros. Una comunicación abierta y constructiva sobre estos aspectos de las prácticas contables de la entidad puede incluir comentarios sobre si algunas de ellas que sean significativas son aceptables.

4.5. DIFICULTADES SIGNIFICATIVAS SURGIDAS DURANTE LA REALIZACIÓN DE LA AUDITORÍA

Las más significativas son las que se pueden referir a las siguientes situaciones:

- Retrasos significativos de la dirección en proporcionar la información solicitada.
- Plazo innecesariamente corto para completar la auditoría.
- Necesidad de tener que realizar un esfuerzo mayor del esperado para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
- Falta de disponibilidad de la información que se esperaba obtener.
- Restricciones impuestas al auditor por parte de la dirección.
- Falta de disposición de la dirección, para cuando el auditor solicite realizar o ampliar su valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

En algunas circunstancias, este tipo de dificultades en función de su importancia relativa puede llegar a suponer una limitación al alcance en la opinión.

4.6. CUESTIONES SIGNIFICATIVAS DISCUTIDAS CON LA DIRECCIÓN O QUE LE FUERON COMUNICADAS POR ESCRITO

Las cuestiones significativas discutidas con la dirección o comunicadas por escrito pueden incluir:

- Las condiciones de negocio que afecten a la entidad y los planes y estrategias de negocio que puedan tener un efecto sobre el riesgo de incorrección material.
- Las consultas realizadas por la dirección a otros expertos sobre cuestiones de contabilidad o de auditoría que sean de interés para el auditor.

- Las discusiones o comunicaciones escritas para el nombramiento del auditor o su renovación, relacionadas con las prácticas contables, la aplicación de normas de auditoría o los honorarios por la auditoría o por otros servicios.

4.7. OTRAS CUESTIONES SIGNIFICATIVAS RELEVANTES PARA EL PROCESO DE INFORMACIÓN FINANCIERA

Otras cuestiones significativas puestas de manifiesto en la realización de la auditoría, directamente relacionadas con la supervisión del proceso de información financiera por parte de los responsables de la entidad, pueden incluir cuestiones tales como incorrecciones materiales en la descripción de un hecho, o incongruencias que resulten materiales en la información que acompaña a los estados financieros auditados.

4.8. CUESTIONES RESPECTO DE SU INDEPENDENCIA

El auditor está obligado a cumplir los requerimientos éticos aplicables, dentro de los que se encuentran los relativos a la independencia, en relación con los encargos de auditoría de estados financieros.

Las relaciones y otros asuntos, así como las salvaguardas que deben comunicarse, varían según las circunstancias del encargo y, generalmente, comprenden lo siguiente:

- Amenazas a la independencia, que pueden clasificarse como: amenazas de interés propio, de autorrevisión, de abogacía, de familiaridad y de intimidación.
- Salvaguardas establecidas por la profesión, o por disposiciones legales o reglamentarias; las salvaguardas existentes dentro de la propia entidad; o las salvaguardas establecidas en los propios sistemas y procedimientos de la firma de auditoría.

Tratándose de entidades cotizadas –aunque igualmente puede aplicarse al resto de entidades auditadas, especialmente de aquellas que puedan ser de interés público debido a que tengan gran cantidad de interesados por razón de su actividad, dimensión o naturaleza jurídica–, el auditor transmitirá a los responsables del gobierno de la entidad:

- Una declaración en el sentido de que su equipo, y en su caso otras personas pertenecientes a la firma de auditoría, la propia firma de auditoría, y cuando proceda otras firmas de la red, han cumplido los requerimientos éticos aplicables en relación con la independencia.
- Todas las relaciones y otros asuntos existentes entre la firma de auditoría, las firmas de la red y la entidad que, según su juicio profesional, puedan afectar a su independencia.

Incluirá los honorarios totales cargados a la entidad y a los componentes controlados por ella durante el periodo cubierto por los estados financieros, por los servicios de auditoría y otros servicios distintos prestados por la firma de auditoría y otras firmas de la red. Los honorarios se detallarán por conceptos para facilitar a los responsables del gobierno de la entidad evaluar su efecto en la independencia del auditor.

- Las salvaguardas aplicadas para eliminar las amenazas a la independencia identificadas o para reducirlas a un nivel aceptable.

Las actuaciones y procedimientos establecidos en las NIA-ES para quienes auditen entidades cotizadas también son de aplicación para quienes auditen las entidades de interés público a que se refiere el artículo 2.5 del TRLAC y debe tenerse en consideración, respecto de las entidades cotizadas, lo establecido en la disposición adicional decimoctava de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

4.9. CUESTIONES ADICIONALES

La supervisión de la dirección por los responsables del gobierno de la entidad incluye asegurar que diseñan, implementan y mantienen un control interno adecuado sobre la fiabilidad de la información financiera, la eficacia y eficiencia de las operaciones y el cumplimiento de las disposiciones legales.

El auditor puede llegar a conocer otras cuestiones no necesariamente relacionadas con la supervisión del proceso de información financiera y que, sin embargo, puedan ser importantes teniendo en cuenta las responsabilidades de los integrantes del gobierno de la entidad, y que podrán incluir, por ejemplo, temas relacionados con la estructura o proceso de gobierno, o con las decisiones o actuaciones significativas de la alta dirección que carezcan de autorización.

Para determinar si algunas de dichas cuestiones deben comunicarse a los responsables del gobierno de la entidad, el auditor podrá discutir al nivel de dirección adecuado los asuntos que hayan llegado a su conocimiento, a no ser que no resulte apropiado teniendo en cuenta las circunstancias concurrentes.

Si el auditor tuviera que comunicar alguna cuestión adicional, podría ser adecuado que informara a los responsables del gobierno de la entidad acerca de que:

- La identificación y comunicación de las citadas cuestiones es accesoria al objetivo de la auditoría, que consiste en la formación de una opinión sobre los estados financieros.
- No ha aplicado procedimientos en relación con dichas cuestiones diferentes de los que fueron necesarios para la formación de su opinión.
- No ha aplicado procedimientos para determinar si existen otras cuestiones similares.

V. EL PROCESO DE COMUNICACIÓN

El auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad la forma, el momento y el contenido general previsto para las comunicaciones, ya que pueden contribuir a una comunicación recíproca eficaz.

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

5.1. COMUNICACIÓN CON LA DIRECCIÓN

Antes de comunicar los asuntos correspondientes a los responsables del gobierno de la entidad, el auditor puede comentarlos con la dirección, a menos que no sea adecuado; puede no ser adecuado discutir con la dirección temas relacionados con su competencia o integridad. Además de reconocer la responsabilidad ejecutiva de la dirección, las discusiones previas pueden aclarar determinados hechos y problemas, y facilitar a la dirección la oportunidad de proporcionar información y explicaciones adicionales.

Cuando la entidad cuente con auditoría interna, el auditor puede comentar con su director las cuestiones que crea oportunas antes de comunicárselas a los responsables del gobierno de la entidad.

5.2. COMUNICACIÓN CON TERCEROS

Los responsables del gobierno de la entidad pueden querer proporcionar a terceros –bancos o autoridades reguladoras– copias de alguna comunicación escrita del auditor. En estos casos puede ser importante informar de que esa información no ha sido preparada con dicha finalidad, indicando por ejemplo lo siguiente:

- Que ha sido preparada para el uso exclusivo de los responsables del gobierno de la entidad y, cuando proceda, de la dirección y del auditor del grupo, por lo que no deberá ser utilizada por terceros.
- Que el auditor no asume ninguna responsabilidad frente a terceros.
- Cualquier otra restricción a la divulgación o distribución a terceros.

No obstante, en algunas circunstancias el auditor puede estar obligado por disposiciones legales a proporcionar información. En este sentido, se deberá tener en cuenta la disposición final primera del TRLAC y otra normativa de aplicación, que indica que los requerimientos de información pueden consistir en:

- Notificar a un organismo regulador o de supervisión determinadas cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad. En España el auditor debe informar de las incorrecciones advertidas a la autoridad supervisora competente.
- Enviar copias de algunos informes preparados para los responsables del gobierno de la entidad a determinados organismos reguladores, supervisores, financiadores u otros organismos.
- Hacer públicos ciertos informes preparados para los responsables del gobierno de la entidad.

Con independencia de los casos anteriores, para la divulgación a terceros de otra información, puede ser necesario que el auditor obtenga el consentimiento de los responsables de la entidad antes de su entrega.

5.3. FORMAS DE COMUNICACIÓN

El auditor comunicará por escrito a los responsables del gobierno de la entidad los hallazgos significativos que surjan en el transcurso de la auditoría cuando, según su juicio profesional, la comunicación verbal no sea adecuada, si bien no será necesario que las comunicaciones escritas incluyan todos los hechos puestos de manifiesto en el transcurso de la auditoría.

El proceso de comunicación variará según las circunstancias, dimensión y estructura de gobierno de la entidad, la forma de actuación de los responsables del gobierno de la entidad y la opinión del auditor sobre la importancia de los hechos a comunicar. Las dificultades para realizar la comunicación pueden indicar que la forma elegida no sea la más adecuada para los fines de la auditoría.

El procedimiento de comunicación adoptado podrá abordar los puntos siguientes:

- La forma en la que se realizarán las comunicaciones.
- La persona o personas del equipo de auditoría y de la entidad que estarán en comunicación en relación con las distintas cuestiones.
- Que el propósito de que la comunicación sea recíproca, y que los responsables de la entidad comuniquen aquellas cuestiones consideradas relevantes para la auditoría, tales como las decisiones estratégicas que puedan afectar significativamente a la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría; las sospechas o detección de fraudes, o reticencias acerca de la integridad o la competencia de la alta dirección.
- Proceso para implementar medidas e informar posteriormente en relación con cuestiones comunicadas por el auditor o por los responsables de la entidad.

Formalmente la comunicación se podrá realizar verbalmente o por escrito, e incluir presentaciones, informes escritos formales y comunicaciones menos formales. Dentro de las comunicaciones escritas se puede incluir la carta de encargo proporcionada a los responsables del gobierno de la entidad. El auditor comunicará por escrito a los responsables del gobierno de la entidad aquellos asuntos relativos a su independencia.

La importancia de un asunto determinado condicionará su forma de comunicación –verbal o escrita–, grado de detalle y formalidad de la misma. En todo caso dependerá de varios factores, tales como:

- Si la cuestión ha sido satisfactoriamente resuelta.
- Si la dirección ya había comunicado previamente el asunto.
- La dimensión, estructura operativa, entorno de control y estructura legal de la entidad.
- En el caso de una auditoría de estados financieros con fines específicos, si el auditor también audita los estados financieros con fines generales de la entidad.
- Posibles requerimientos legales para las comunicaciones.
- Expectativas de los responsables del gobierno de la entidad, incluidos los acuerdos alcanzados sobre reuniones o comunicaciones periódicas con el auditor.
- Grado de contacto y de diálogo normales del auditor con los responsables del gobierno de la entidad.
- Cambios significativos que se hayan producido entre los miembros de un órgano de gobierno.

5.4. MOMENTO DE REALIZACIÓN DE LAS COMUNICACIONES

El momento adecuado para efectuar las comunicaciones depende de las circunstancias del encargo, siendo factores relevantes a tal efecto, entre otros, los del significado y naturaleza de la cuestión y las medidas que se espera que los responsables de la entidad adopten. Por ejemplo:

- Las comunicaciones relativas a la planificación suelen hacerse al inicio del trabajo, o en el caso de un encargo inicial, formar parte del acuerdo de los términos del encargo.
- Las dificultades significativas que surjan durante la realización del trabajo deberán comunicarse sin tardanza en cuanto sea posible, sobre todo cuando los responsables de la entidad puedan facilitar la superación de dicha dificultad, o cuando sea probable que implique una salvedad en la opinión.
- Las deficiencias significativas en el control interno identificadas por el auditor las puede comunicar verbalmente de forma inmediata antes de comunicarlas por escrito.

- De manera inmediata las comunicaciones relativas a la independencia cuando se emitan juicios significativos sobre amenazas a la misma y sobre las salvaguardas correspondientes: por ejemplo, aceptar un encargo para proporcionar servicios distintos a la auditoría en una discusión de cierre.
- Una discusión de cierre también puede ser momento adecuado para comunicar los hallazgos de la auditoría, incluyendo las opiniones del auditor sobre los aspectos relevantes acerca de las prácticas contables de la entidad.
- Cuando se auditan estados financieros con fines generales y estados financieros con fines específicos, puede ser adecuado coordinar el momento de realizar las comunicaciones.

Otros factores que también pueden ser relevantes para determinar el momento de realizar las comunicaciones son los siguientes:

- La dimensión, estructura operativa, entorno de control y forma legal de la entidad auditada.
- Cualquier obligación legal de comunicar determinadas cuestiones en plazos concretos.
- Las expectativas de los responsables de la entidad, incluidos los acuerdos sobre reuniones o comunicaciones periódicas con el auditor.
- El momento en el que el auditor identifique ciertas cuestiones. Puede que no identifique un determinado hecho –por ejemplo un incumplimiento de normas– a tiempo para que se tome una medida preventiva, pero su comunicación inmediata puede permitir adoptar medidas correctoras.

5.5. ADECUACIÓN DEL PROCESO DE COMUNICACIÓN

El auditor evaluará si la comunicación recíproca entre él y los responsables del gobierno de la entidad ha sido adecuada para el propósito de la auditoría. Si no lo ha sido, evaluará el efecto que este hecho haya tenido en la valoración de los riesgos de incorrección material y en su capacidad de obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada, para adoptar las medidas adecuadas.

No será necesario que el auditor diseñe procedimientos específicos para evaluar la calidad de la comunicación, ya que puede basarse en observaciones a través de procedimientos de auditoría aplicados para otros fines. Estas observaciones pueden incluir lo siguiente:

- La adecuación y oportunidad de las medidas adoptadas por los responsables de la entidad como respuesta a las cuestiones puestas de manifiesto por el auditor. Cuando no hayan sido resueltas de manera eficaz, podrá indagar las razones por las que

no se hayan adoptado las medidas adecuadas y volver a plantearlas. Así evita el riesgo de dar la impresión de aceptar que la cuestión ha sido resuelta satisfactoriamente, o de que dicha cuestión ya no es significativa.

- La aparente franqueza de los responsables de la entidad en su comunicación con el auditor.
- La buena disposición y capacidad de los responsables del gobierno de la entidad para reunirse con el auditor sin la presencia de la dirección.
- La capacidad de los responsables de la entidad para entender plenamente las cuestiones puestas de manifiesto por el auditor, es decir, el grado en el que dichos responsables investigan los problemas y cuestionan las recomendaciones que les son formuladas.
- Dificultades para alcanzar un entendimiento mutuo con los responsables de la entidad sobre la forma, momento y contenido general previsto de las comunicaciones.
- Cuando todos o algunos de los responsables de la entidad participen en su dirección, el aparente conocimiento que tengan de la manera en que las cuestiones debatidas puedan afectar a sus responsabilidades personales o como miembros de la dirección.
- Si la comunicación recíproca entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad se adecua a los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.

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

- Incluir en su opinión una limitación al alcance.
- Obtener asesoramiento jurídico sobre las consecuencias de sus diferentes posibilidades de actuación.
- Comunicar con terceros –por ejemplo autoridades reguladoras o supervisoras– o con una autoridad de mayor nivel jerárquico en la estructura de gobierno de la entidad.
- Renunciar al encargo si las disposiciones legales lo permiten.