

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

La NIA-ES 260 *“Comunicación con los Responsables del Gobierno de la Entidad”*, encuadrada en el primer bloque de las NIA que recoge los Principios Generales y Responsabilidades, proporciona un marco general para la comunicación del auditor con los responsables del gobierno de la entidad e identifica algunos asuntos específicos que deberán ser objeto de comunicación. Adicionalmente, en otras NIA-ES se recogen otras cuestiones adicionales que deberán ser objeto de comunicación y que complementan los requerimientos de esta norma.

La norma requiere que el auditor comunique sus responsabilidades en su actuación como tal, una descripción general del alcance y de la programación temporal de la auditoría planificados, así como los hallazgos significativos de la auditoría y cuestiones relacionadas con la independencia del auditor. Por otra parte, si bien la norma no establece una obligación específica del modo de comunicar, se indica que si se hace de forma verbal deberá dejarse evidencia en los papeles de trabajo.

En la normativa anterior no existía una NTA específica sobre comunicación con los responsables de gobierno de la entidad, mientras que la NIA-ES 260 establece una guía de comunicación de los asuntos de la auditoría a los niveles adecuados.

Las dificultades en la aplicación de esta norma surgen como consecuencia del problema de identificar a quién debe dirigirse el auditor en sus comunicaciones. La propia norma pone de manifiesto la diversidad de estructuras de gobierno según la jurisdicción y el tipo de entidad, lo que hace que no sea posible establecer para todas las auditorías la persona o personas a las que el auditor debería comunicar las cuestiones específicas. En este sentido, en el apartado de definiciones de esta NIA-ES se incluyen dos notas aclaratorias indicando que para la aplicación de la definición de “Responsable del gobierno de la entidad” y “Dirección” habrá que acudir a las normas que resultan de aplicación a cada entidad, según su naturaleza jurídica. Por otra parte, en relación con la comunicación a las autoridades y reguladores, en el apartado A35 de la Guía de aplicación se ha incluido una nota aclaratoria que remite a la disposición final primera del TRLAC y su normativa de desarrollo, así como en el resto de normativa legal que resulte de aplicación.

Finalmente, la norma incorpora dos Anexos (*véase apartado 7 de este documento*), el primero recoge los requerimientos específicos de documentación incluidos en la Norma internacional de control de calidad (NICC) y en otras NIA-ES; y el segundo incluye algunas de las cuestiones que pueden incluirse en la comunicación sobre aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad auditada y otras cuestiones relacionadas.

1.- Introducción

La NIA-ES 260 trata de la **responsabilidad que tiene el auditor de comunicarse con los responsables del gobierno durante la realización de una auditoría de los estados financieros**. Una comunicación clara sobre lo que debe informarse según las NIA-ES, es parte integrante de toda auditoría.

La norma se centra en una comunicación recíproca eficaz del auditor con los responsables de gobierno de la entidad para facilitar:

- a) La comprensión, por parte del auditor y de los responsables de la entidad, de los asuntos relacionados con la auditoría y el desarrollo de una relación de trabajo constructiva, manteniendo la independencia y objetividad del auditor;
- b) La obtención por parte del auditor de la información necesaria para la realización de la auditoría; y
- c) El cumplimiento por parte de los responsables del gobierno de la entidad de su responsabilidad de supervisión del proceso de información financiera.

La comunicación, de las cuestiones requeridas en la presente NIA-ES, es **responsabilidad del auditor**, pero no exime a la dirección de comunicar a los responsables del gobierno de la entidad los asuntos que puedan ser relevantes para dicho gobierno relacionados con la auditoría.

Por otra parte, debe tenerse en cuenta que las disposiciones legales o reglamentarias pueden limitar/o exigir al auditor la comunicación de determinadas cuestiones, y en algunas circunstancias puede haber conflictos entre el deber de confidencialidad del auditor y las obligaciones de comunicación, en cuyo caso el auditor debe contemplar la posibilidad de solicitar asesoramiento jurídico.

2.- Objetivo

Los objetivos del auditor son:

- a) La comunicación clara a los responsables del gobierno de la entidad de **las responsabilidades del auditor** en relación con su auditoría, así como una descripción general del **alcance y momento de realización de la auditoría**;
- b) La obtención de los responsables del gobierno de la entidad de **la información necesaria para la auditoría**;
- c) La comunicación oportuna a los responsables del gobierno de la entidad de los **hechos observados que sean significativos y relevantes** en relación con su responsabilidad de supervisión del proceso de información financiera; y
- d) Favorecer una comunicación eficaz entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad.

3.- Definiciones

Se definen los términos Responsables del gobierno de la entidad y Dirección.

- En la definición de los **responsables del gobierno** se indica que son quienes tienen responsabilidad en la dirección estratégica de la entidad, incluido el proceso de información financiera; asimismo, se incluye un cuadro aclaratorio indicando que en la aplicación de esta definición en España habrá de acudir a las normas que resulten de aplicación a la entidad según su naturaleza jurídica; y que, al menos, se entenderá que se refiere, con carácter general, **a los miembros del órgano de administración o equivalente de la entidad auditada.**

- **Dirección** se define como: persona/s con responsabilidad ejecutiva para dirigir las operaciones de la entidad. De la misma forma que en relación con los responsables del gobierno, en la aplicación de esta definición debe acudir a las normas que resulten de aplicación a la entidad según su naturaleza jurídica, tal y como se indica en cuadro aclaratorio incluido al respecto. Asimismo, se indica que las referencias realizadas a las afirmaciones o manifestaciones de la dirección incluidas en los estados financieros se entenderán sin perjuicio de las que realicen los órganos de administración que tengan atribuidas las competencias para la formulación, suscripción o emisión de dichos estados financieros.

4.- Requerimientos

Los requerimientos previstos en esta NIA-ES se refieren a:

4.1 **Determinación** de las personas adecuadas a efectos de la comunicación a **los Responsables del gobierno de la entidad**. El auditor determinará la persona/s o comités o dirección, que dentro de la estructura del gobierno de la entidad, sean las adecuadas para realizar sus comunicaciones.

Cuando el auditor se comunique **con un subgrupo de los responsables** de gobierno o con una persona, **determinará si es necesario** comunicarse con el **órgano de gobierno en pleno**.

4.2 **Cuestiones** que deben comunicarse:

4.2.1 **Responsabilidades del auditor** en relación con la auditoría de los estados financieros, haciéndoles saber que:

- a. El auditor tiene la responsabilidad de expresar una opinión sobre los estados financieros;
- b. La auditoría no exime a la dirección ni a los responsables de gobierno del cumplimiento de sus responsabilidades;

4.2.2 **Planificación del alcance y momento de realización** de la auditoría;

4.2.3 **Hallazgos significativos de la auditoría**. Prácticas contables no aceptables, dificultades importantes en la realización de la auditoría, manifestaciones escritas y cuestiones significativas discutidas con la Dirección, entre otros;

4.2.4 Independencia del auditor en el caso de entidades **cotizadas**. En estos casos, el auditor deberá comunicar, por escrito, a los responsables del gobierno una declaración de cumplimiento de requerimientos de independencia y ética por parte del equipo del encargo, así como todas las relaciones que puedan afectar a la independencia, los honorarios totales cargados y las salvaguardas aplicadas para eliminar, o reducir a un nivel aceptable, las amenazas a la independencia identificadas. Información que, además, deberá darse en relación con la firma de auditoría y otras firmas de la red.

En un cuadro aclaratorio se hace mención a la DA 18ª de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, que regula las **confirmaciones de independencia** al **Comité de Auditoría** de entidades **cotizadas**.

4.3 Proceso de comunicación. El auditor comunicará la forma, momento y contenido previsto para las comunicaciones, estableciendo una comunicación recíproca eficaz. Salvo lo indicado en el apartado 4.2.4, la comunicación se realizará verbalmente o por escrito, lo que se considere más adecuado, y en el momento oportuno.

4.4 Documentación de los asuntos que deben ser comunicados. Se dejará constancia en la documentación de auditoría, ya sea mediante copia de las comunicaciones escritas o documentación de las comunicaciones verbales, con indicaciones del momento y las personas a las que se dirigió dicha comunicación.

5.- Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

5.1 Responsables del gobierno de la entidad (A1 a A8)

La guía de aplicación ofrece pautas que ayudan a identificar a los responsables del gobierno de la entidad, según la jurisdicción y el tipo de entidad de que se trate; asimismo se incluyen los aspectos que puede tener en cuenta el auditor al considerar la posibilidad de comunicarse con un subgrupo de responsables del gobierno de la entidad auditada y la comunicación con comités de auditoría en el caso de que estos existan.

5.2 Cuestiones que deben comunicarse (A9 a A27)

Las cuestiones que deben comunicarse al gobierno de la entidad son:

5.2.1 Las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros, que normalmente se comunican a los responsables del gobierno de la entidad, a través de la **carta de encargo**.

5.2.2 El alcance y momento de realización de la auditoría planificados, en donde se incluyen las cuestiones que **pueden** comunicarse, como el enfoque del auditor en relación con los controles internos relevantes para la auditoría, la forma en la que el auditor pretende responder a los riesgos significativos de incorrecciones materiales debidas a fraude o error y la aplicación del

concepto de importancia relativa, así como otros aspectos relativos a la planificación que puede ser adecuado discutir con los responsables del gobierno de la entidad.

5.2.3 Los hallazgos significativos de la auditoría, en los que se puede incluir la solicitud de información adicional a los responsables de gobierno para completar la evidencia de auditoría obtenida.

5.2.4 Los aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables. (*Véase Anexo 2, del apartado 7 de este documento*).

5.2.5 Las dificultades surgidas durante la realización de la auditoría. Se indican en este párrafo una serie de dificultades, que en algunas circunstancias pueden suponer una limitación al alcance que implique una opinión modificada.

5.2.6 Cuestiones significativas discutidas con la dirección o que le fueron comunicadas por escrito.

5.2.7 Otras cuestiones significativas relevantes para el proceso de información financiera.

5.2.8 La independencia del auditor, en el caso de entidades cotizadas.

5.2.9 Otras cuestiones adicionales, que el auditor puede considerar necesario informar al gobierno de la entidad

5.3 El proceso de comunicación (A28 a A44)

El proceso de comunicación variará según las circunstancias, entre ellas la dimensión y estructura de gobierno de la entidad, el modo en que los responsables del gobierno de la entidad actúan y la opinión del auditor sobre la importancia de las cuestiones a comunicar. Un aspecto que contribuye a una comunicación recíproca eficaz es determinar la persona o personas del equipo de auditoría y de entre los responsables del gobierno de la entidad que estarán en comunicación en relación con las distintas cuestiones.

En relación con las **entidades de pequeñas dimensión** (A31) se indica que 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.

La guía de aplicación indica que muchos de los asuntos a comunicar a los responsables del gobierno pueden haberse discutido con carácter previo con la Dirección, aunque reconoce que algunos puede ser no adecuado comunicarlos a ese nivel.

También se hace mención a las comunicaciones con auditoría interna, en su caso, así como la comunicación a terceros (por ejemplo, bancos o autoridades reguladoras) remitiendo, a través de un cuadro aclaratorio, a la disposición final del TRLAC y su normativa de desarrollo relativa a las obligaciones de comunicación por parte de los auditores de cuentas de ciertas entidades sometidas a supervisión por el BE, CNMV, DGS y FP.

Respecto a las formas de comunicación (verbalmente o por escrito) se indican algunos factores que el auditor puede considerar a la hora de decidir cuál es la mejor. Y, en cuanto al momento de realizar las comunicaciones, aunque dependerá de las circunstancias del encargo, también recoge unos ejemplos que pueden orientar al auditor. Finalmente, la evaluación de la adecuación del proceso de comunicación es importante para determinar el efecto que una comunicación inadecuada podría tener en la valoración del riesgo de incorrección material así como en la obtención de evidencia de auditoría suficiente para la formación de una opinión sobre los estados financieros.

5.4 Documentación (A45)

La guía indica que la documentación a incluir puede consistir en copia de las actas preparadas por la entidad cuando dichas actas reflejen adecuadamente la comunicación efectuada.

6.- Requerimientos y otros aspectos de las NIA-ES diferenciadores de las NTA anteriores

Si bien en las distintas NTA de la normativa de auditoría anterior se recogía algún requisito de comunicación expresamente, o en la práctica así se venía haciendo, en las propias NTA no se incluía como tal un apartado dedicado a la comunicación con la dirección o los administradores.

Sin embargo, la NIA-ES 260 contiene una relación (en el **Anexo 1**, véase también apartado 7 d este documento) en la que se recopila una lista de **asuntos a comunicar a los responsables del gobierno de la entidad**.

7.- Aplicación práctica de la NIA-ES 260

En la aplicación de esta NIA es necesario considerar que las estructuras de gobierno varían según la jurisdicción y el tipo de entidad de que se trate, ello implica que no sea posible detallar para todas las auditorías la persona o personas a las que el auditor deberá comunicar las cuestiones específicas.

La NIA-ES ratifica que la extensión de las responsabilidades de la dirección, y cuando proceda de los responsables del gobierno de la entidad en relación con la información financiera, puede diferir según la jurisdicción de la que se trate.

El aspecto crítico es **delimitar la responsabilidad**; en este sentido cabe esperar que cuanto más desarrolladas se encuentren las estructuras de gobierno corporativo y la definición interna de responsabilidades de dicho gobierno corporativo, existirán menos dificultades de aplicación práctica y seguridad en el cumplimiento de los requisitos de comunicación del auditor.

Respecto a los asuntos a comunicar, la NIA-ES 260 incluye **dos Anexos**:

Anexo 1

Requerimientos específicos en la NICC 1 (*) y en otras NIA-ES que se refieren a la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (*la lista no exime de tener en cuenta los requerimientos y la correspondiente guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de las NIA-ES*):

- NICC 1, “Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados”, apartado 30(a) (*comunicación de la identidad del socio de el encargo a la dirección y responsables del gobierno*);
- NIA-ES 240, “Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude”, apartados 21, 38(c) (i) y 40-42;
- NIA-ES 250, “Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros”, apartados 14, 19 y 22-24 (*incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias*);
- NIA-ES 265, “Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad”, apartado 9;
- NIA-ES 450, “Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría”, apartados 12–13;
- NIA-ES 505, “Confirmaciones externas”, apartado 9 (*identificación de litigios y reclamaciones*);
- NIA-ES 510, “Encargos iniciales de auditoría – Saldos de apertura”, apartado 7 (*incorrecciones en los saldos de apertura*);
- NIA-ES 550, “Partes vinculadas”, apartado 27 (*cuestiones significativas que surjan en la auditoría en relación con partes vinculadas*);
- NIA-ES 560, “Hechos posteriores al cierre”, apartados 7(b) (c), 10(a), 13(b), 14(a) y 17;
- NIA-ES 570, “Empresa en funcionamiento”, apartado 23 (*cuestiones que generan duda sobre la capacidad de la entidad auditada de seguir como empresa en funcionamiento*);
- NIA-ES 600, “Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)”, apartado 49 (*trabajo a realizar sobre la información financiera de los componentes*);
- NIA-ES 705, “Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente”, apartados 12, 14, 19(a) y 28 (*circunstancias y efectos en la opinión por la detección de incumplimientos y limitaciones*);
- NIA-ES 706, “Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente”, apartado 9;
- NIA-ES 710, “Información comparativa – Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos”, apartado 18 (*información material en los estados del periodo anterior auditados por un auditor predecesor*);
- NIA-ES 720, “Responsabilidad del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados”, apartados 10, 13 y 16 (*incongruencias e incorrecciones en la otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados*).

(*) Las referencias a la NICC deben entenderse referidas a la Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría publicada mediante Resolución del ICAC el 26/10/2011.

Anexo 2

Aspectos cualitativos de las prácticas contables

La comunicación exigida en el apartado 16(a) de la norma (apartado A17 de la guía de aplicación) puede incluir asuntos tales como:

Políticas contables

- La adecuación de las políticas contables a las circunstancias específicas de la entidad;
- La elección, por primera vez, de políticas contables significativas y los cambios en ellas;
- El efecto de políticas contables significativas relativas a áreas controvertidas o emergentes;
- El efecto del momento de realización de las transacciones en relación con el periodo en el que se registran.

Estimaciones contables

- En relación con las partidas para las cuales las estimaciones juegan un papel significativo, se incluirán las cuestiones descritas en la NIA 540, tales como, por ejemplo:
 - o La identificación por parte de la dirección de las estimaciones contables;
 - o El proceso seguido por la dirección para realizar las estimaciones contables;
 - o Los riesgos de incorrección material;
 - o Indicadores de un posible sesgo de la dirección;
 - o Información revelada en los estados financieros sobre la incertidumbre en las estimaciones.

Información revelada en los estados financieros

- Cuestiones relacionadas con la formulación de información especialmente sensible (por ejemplo, información revelada relacionada con el reconocimiento de ingresos, remuneraciones, empresa en funcionamiento, hechos posteriores y contingencias).
- La neutralidad, congruencia y claridad de la información revelada en los estados financieros.

Cuestiones relacionadas

- Posible efecto en los estados financieros de riesgos, exposiciones e incertidumbres significativos;
- Grado en que se han visto afectados los estados financieros por transacciones inusuales;
- Factores que inciden en los valores en libros de activos y pasivos, incluidas las bases que utiliza la entidad para determinar las vidas útiles asignadas a los activos tangibles e intangibles;
- La corrección selectiva de incorrecciones, por ejemplo, corregir incorrecciones que tienen como efecto incrementar el beneficio registrado pero no aquéllas que reducen ese beneficio.

8.- Normativa de referencia

Las NIA-ES relacionadas con esta norma y que se mencionan a lo largo de la misma son las siguientes:

- NIA-ES 200 Objetivos globales del auditor independiente y realización de la Auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.
- NIA-ES 230 Documentación de auditoría.

- NIA-ES 265 Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad.
- NIA-ES 315 Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la Entidad y de su entorno.
- NIA-ES 320 Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría.
- NIA-ES 540 Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable y de la información relacionada a revelar.
- NIA-ES 600 Consideraciones especiales. Auditorías de estados financieros de grupos.
- NIA-ES 700 Formación de la opinión y emisión del Informe de Auditoría sobre los Estados Financieros.
- NIA-ES 705 Opinión modificada en el Informe emitido por un Auditor independiente.
- NICC 1 “Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados.

CNyP y Departamento Técnico
REA+REGA Auditores del CGE