



IMCP

CONDA
COMISIÓN DE NORMAS Y
PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

BOLETÍN 3160

COMUNICACIONES CON
LOS ENCARGADOS DEL
GOBIERNO CORPORATIVO

Noviembre 2009

México, D.F., a 19 de octubre de 2009

**A la membresía del
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.**

Se acompaña el Boletín 3160, *Comunicaciones con los encargados del gobierno corporativo*, el cual fue aprobado por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (CONPA) en su reunión efectuada el 10 de septiembre de 2009, una vez concluido el proceso de auscultación entre su membresía, y por el Comité Ejecutivo Nacional de nuestro Instituto en su reunión del 16 de octubre de 2009.

Este boletín continúa con el proceso de convergencia con las Normas Internacionales de Auditoría. La CONPA consideró conveniente emitir este Boletín, basada en la Norma Internacional de Auditoría 260, *Communication with Those Charged with Governance*, emitida por la *International Auditing and Assurance Standards Board*, dependiente de la *International Federation of Accountants (IFAC)*.

El boletín establece los pronunciamientos normativos relacionados con las obligaciones que asume el auditor con los encargados del gobierno corporativo, relacionadas con la auditoría de los estados financieros. Asimismo, proporciona una guía para identificar a los encargados del gobierno corporativo, ya sean independientes o bien, que formen parte de la misma administración de la entidad.

Este boletín proporciona los asuntos mínimos a ser comunicados, así como la forma y oportunidad (el proceso) que debe llevarse a cabo al informar dichos asuntos. Por otra parte, este boletín establece que todos los asuntos comunicados deben quedar documentados y que la comunicación con el gobierno corporativo debe hacerse por escrito.

Al igual que los recientes boletines emitidos por la CONPA, este boletín incluye dos secciones: la primera se refiere a la sección normativa y la segunda, denominada "Aplicación y otro material aclaratorio" (que se identifica en párrafos con numeración antecedida con la letra "A") es parte integrante del boletín, en la cual se amplían y ejemplifican conceptos normativos contenidos en la primera sección.

Se propone que este boletín inicie su vigencia a partir de las auditorías que se efectúen para los ejercicios que se inicien el 1 de enero de 2010, con el propósito de que se tenga una amplia difusión y preparación para ser adoptado.

La CONPA está trabajando en otros proyectos de boletines que se relacionan con el proyecto de claridad de la IAASB, que fue terminado hace unos meses (marzo de 2009), por lo que en fechas próximas se estarán sometiendo más boletines al proceso de auscultación.

Atentamente,

C.P.C. Fernando J. Morales Gutiérrez
Vicepresidente de Legislación

C.P.C. José Luis Franco Murayama
*Presidente de la Comisión de Normas y
Procedimientos de Auditoría.*

Boletín 3160

COMUNICACIONES CON LOS ENCARGADOS DEL
GOBIERNO CORPORATIVO

ÍNDICE

	Párrafos	Párrafos
Introducción		Documentación 19
Alcance de esta norma.....	1-3	Aplicación y otro material aclaratorio
Vigencia	4	El papel de la comunicación..... A1-A4
Objetivos	5	Los encargados del gobierno corporativo..... A5-A12
Definiciones	6	Asuntos a comunicarse..... A13-A31
Requisitos:		El proceso de comunicación A32-A47
Encargados del gobierno corporativo	7-9	Documentación A48
Asuntos a ser comunicados.....	10-13	Anexo 1: Aspectos cualitativos de prácticas contables
Proceso de comunicación.....	14-18	

BOLETÍN 3160

COMUNICACIONES CON LOS ENCARGADOS DEL GOBIERNO CORPORATIVO

Introducción

ellos también ejerzan alguna función dentro del gobierno corporativo.

Alcance

- Esta norma de auditoría establece la responsabilidad del auditor de comunicarse con aquellas personas a cargo del gobierno corporativo, en relación con una auditoría de estados financieros. Esta norma se aplica independientemente de la estructura de gobierno corporativo o tamaño de una entidad; sin embargo, algunas consideraciones particulares se aplican cuando todos aquellos responsables del gobierno corporativo están involucrados en la dirección de una entidad, y para aquellas entidades que coticen en algún mercado de valores. Esta norma no establece requisitos acerca de la comunicación del auditor con la administración o los propietarios de una entidad, a menos que
- Esta norma ha sido elaborada para el desarrollo de auditorías de estados financieros, pero también puede ser aplicable, adaptada conforme sea necesario en las circunstancias, a exámenes de otra información financiera histórica, cuando los encargados del gobierno corporativo tengan responsabilidad de vigilar la elaboración y presentación de la información financiera.
- Reconociendo la importancia de una comunicación efectiva bilateral durante una auditoría de estados financieros, esta norma proporciona un esquema general para la comunicación del auditor con los encargados del gobierno corporativo e identifica algunos asuntos que fortalecen los esquemas de comunicación con ellos. Otros asuntos no requeridos por ésta u

otras normas podrían ser requeridos por alguna ley o reglamento, y deben ser comunicados, con base en un acuerdo con la entidad o mediante requisitos adicionales aplicables al trabajo de auditoría, por ejemplo, las normas de un organismo profesional. Esta norma no descarta que el auditor comunique cualquier otro asunto a los encargados del gobierno corporativo que considere pertinentes (ver párrafos A28–A31).

Vigencia

- 4 Esta norma es aplicable para las auditorías de estados financieros correspondientes a los ejercicios que inicien a partir el 1 de enero de 2010.

Objetivos

- 5 Los objetivos de esta norma se relacionan con la responsabilidad del auditor con respecto a lo siguiente:
 - a) Comunicar a los encargados del gobierno corporativo la responsabilidad del auditor relacionada con la auditoría de los estados financieros y un resumen general del alcance planeado y la oportunidad de la misma.
 - b) Obtener de los encargados del gobierno corporativo, información relevante para la auditoría.
 - c) Proporcionar a los encargados del gobierno corporativo, las observaciones significativas y relevantes que surjan durante la auditoría, como parte de su responsabilidad de vigilar el proceso de reportes financieros.
 - d) Promover una comunicación efectiva entre el auditor y los encargados del gobierno corporativo (ver párrafos A1–A4).

Definiciones

- 6 Para efectos de esta norma, los siguientes términos tienen los significados que se describen a continuación:

a) *Encargados del gobierno corporativo.* La(s) persona(s) u órganos colegiados (por ejemplo: un director corporativo, un administrador único o el Comité de Auditoría), con responsabilidad de vigilar la dirección estratégica de la entidad y las obligaciones relacionadas a la responsabilidad de la entidad. Esto incluye vigilar el proceso de reportes financieros. Para algunas entidades, los encargados del gobierno corporativo pueden incluir personal de administración, por ejemplo, miembros ejecutivos de una junta de gobierno corporativo de una entidad del sector público o privado o un propietario (accionista)-administrador. En algunos casos, los encargados del gobierno corporativo son responsables de aprobar los estados financieros de la entidad (en otros casos la administración tiene esta responsabilidad). Para discusión de la diversidad de las estructuras de gobierno corporativo, ver párrafos A5–A12.

b) *Administración.* La(s) persona(s) con responsabilidad ejecutiva para la conducción de las operaciones de la entidad. En algunas entidades la administración incluye a alguno o a todos los encargados del gobierno corporativo, por ejemplo, los miembros ejecutivos de una junta de gobierno corporativo, o un propietario-administrador. La administración es responsable de aprobar los estados financieros de la entidad (en otros casos los encargados de gobierno corporativo tienen esta responsabilidad).

Requisitos

Encargados del gobierno corporativo

- 7 El auditor determinará la(s) persona(s) apropiada(s) dentro de la estructura del gobierno corporativo de la entidad con quién comunicarse (ver párrafos A5 – A8).

Comunicación con un subgrupo de los encargados del gobierno corporativo

- 8 Cuando el auditor se comunique con un órgano de gobierno de nivel inferior al de los encargados del gobierno corporativo, por ejemplo, un comité de auditoría, o un individuo, el auditor debe

determinar, conforme a su entendimiento de la estructura operativa de la entidad, si también es necesario comunicarse con el órgano supremo responsable del gobierno corporativo (ver párrafos A9–A11).

Cuando todos los encargados del gobierno corporativo están involucrados en la administración de la entidad

- 9 En algunos casos, todos los encargados del gobierno corporativo están involucrados en la administración de la entidad, por ejemplo, un pequeño negocio en donde el único propietario administra la entidad y nadie más desempeña un papel en el gobierno corporativo. En estos casos, si los asuntos requeridos por esta norma se comunican a personas a cargo de la administración de la entidad, y éstas también tienen responsabilidades para realizar funciones de gobierno corporativo, los asuntos no necesitan comunicarse nuevamente a las mismas personas, en su papel de gobierno corporativo. Estos asuntos se tratan en el párrafo 12(c) siguiente. Sin embargo, el auditor debe asegurarse de que las personas a cargo de la administración, informen a todos aquéllos que realicen funciones de gobierno corporativo, los asuntos que el auditor comunicaría, en su caso (ver párrafo A12).

Asuntos a ser comunicados

Responsabilidad del auditor en relación a la auditoría de estados financieros

- 10 El auditor debe comunicar a los encargados del gobierno corporativo, respecto a la ejecución de la auditoría de los estados financieros, lo siguiente (Ver párrafos A13–A14):
- El auditor es responsable de formarse una opinión sobre los estados financieros que han sido preparados por la administración con la vigilancia de los encargados del gobierno corporativo.
 - Que la auditoría de los estados financieros no libera a la administración o a los encargados del gobierno corporativo de sus responsabilidades.

Alcance planeado y tiempo estimado en la auditoría

- 11 El auditor debe comunicar a los encargados del gobierno corporativo, un resumen del alcance de auditoría planeado y el tiempo estimado en el desarrollo de la auditoría de los estados financieros (ver párrafos A15–A19).

Hallazgos significativos de la auditoría

- 12 El auditor debe comunicar a los encargados del gobierno corporativo (Ver párrafo 20):
- La opinión del auditor acerca de aspectos cualitativos importantes de las prácticas contables de la entidad, incluyendo políticas contables, estimaciones contables y revelaciones en los estados financieros. Cuando sea aplicable, el auditor debe explicar a los encargados del gobierno corporativo, porqué considera una práctica contable significativa aceptable, bajo la normatividad financiera aplicable, o bien, porqué no pudiera ser la más apropiada a las circunstancias particulares de una entidad (ver párrafo A21).
 - Dificultades significativas, encontradas durante la auditoría de estados financieros, en su caso (ver párrafo A22).
 - A menos de que todos los encargados del gobierno corporativo estén involucrados en la administración de la entidad:
 - Deficiencias, en su caso, en el diseño, implementación o efectividad de operación del control interno, que hayan llamado la atención del auditor y que fueron comunicados a la Administración.
 - Asuntos significativos, en su caso, que surjan de la auditoría y que se hayan discutido o hayan sido sujetos de correspondencia con la administración y (ver párrafo A23).
 - Representaciones escritas que requiera el auditor.
 - Otros asuntos, en su caso, que surjan de la auditoría que, en la opinión profesional del auditor, sean significativos para la vigilancia

del proceso de reportes financieros (ver párrafo A24).

Independencia del auditor

13 Para las entidades que coticen en un mercado de valores, el auditor debe comunicar a los encargados del gobierno corporativo (ver párrafos A25 – A27):

a) Que el equipo de auditoría asignado al trabajo de auditoría y otros miembros en la Firma que sean apropiados, la misma firma y, cuando sea aplicable, la red de firmas, han cumplido con los requisitos éticos y relevantes acerca de la independencia.

b) i) Todas las relaciones y otros asuntos entre la Firma, la red de Firmas y la entidad que, en la opinión profesional del auditor, puedan razonablemente influir en la independencia. Esto debe incluir los honorarios totales cargados durante el ejercicio por servicios de auditoría u otros servicios diferentes prestados por la Firma y la red de Firmas, a la entidad y otras entidades o componentes controlados por la entidad. Estos honorarios deben ser analizados con los miembros apropiados para asistir a los encargados del gobierno corporativo, en evaluar el efecto de los servicios en la independencia del auditor.

ii) Las salvaguardas relativas que hayan sido aplicadas para eliminar amenazas a la independencia identificadas o reducirlas a un nivel aceptable.

significativos en la auditoría cuando, en el juicio profesional del auditor, la comunicación oral no es adecuada. Las comunicaciones escritas no necesitan incluir todos los asuntos que surgieron en el curso de la auditoría (ver párrafos A41–A43).

16 El auditor deberá comunicar por escrito a los encargados del gobierno corporativo acerca de la independencia del auditor cuando así lo requieran (ver párrafo 13).

Oportunidad de comunicaciones

17 El auditor debe comunicarse, oportunamente, con los encargados del gobierno corporativo (ver párrafos A43–A44).

Suficiencia del proceso de comunicación

18 El auditor debe evaluar si la comunicación entre el auditor y los encargados del gobierno corporativo ha sido adecuada para efectos de la auditoría. Si el auditor considera que no ha sido adecuada, debe evaluar el efecto, en su caso, de los riesgos de errores materiales y la habilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para tomar las medidas correctas (Ver párrafos A45–A47).

Documentación

19 El auditor debe documentar como parte de sus papeles de trabajo, los asuntos que hayan sido informados oralmente, conforme lo señala esta norma, indicando cuándo y a quién fueron comunicados. Por los asuntos que hayan sido comunicados por escrito, el auditor debe retener una copia de dicha comunicación como parte de la documentación de auditoría (ver párrafo A48).

Proceso de comunicación

Estableciendo el proceso de comunicación

14 El auditor debe comunicar a los encargados del gobierno corporativo la forma, oportunidad y contenido en general esperado de las comunicaciones (ver párrafos A32–A40).

Formas de comunicación

15 El auditor debe comunicar por escrito a los encargados del gobierno corporativo, hallazgos

Aplicación y otro material explicativo

El papel de la comunicación (ver párrafo 5)

A1 Este boletín se enfoca, principalmente, en las comunicaciones del auditor con los encargados del gobierno corporativo. Sin embargo, la

comunicación bilateral efectiva es importante para ayudar:

- a) Al auditor y a los encargados del gobierno corporativo a entender asuntos relacionados con la auditoría y a desarrollar una relación de trabajo constructiva. Esta relación se desarrolla al tiempo que se mantiene la independencia y la objetividad del auditor.
- b) Al auditor a obtener de los encargados del gobierno corporativo la información relevante para la auditoría. Por ejemplo, los encargados del gobierno corporativo podrían ayudar al auditor a entender la entidad y su ambiente, a identificar las fuentes apropiadas de evidencia de auditoría y a proporcionar información acerca de transacciones o eventos específicos.
- c) A los encargados del gobierno corporativo a cumplir con su responsabilidad de vigilar el proceso de reportes financieros, reduciendo así los riesgos de errores materiales en los mismos.

A2 Aunque el auditor sea responsable de comunicar asuntos requeridos por este boletín, la administración también tiene una responsabilidad de comunicar asuntos de interés para el gobierno corporativo a los encargados del mismo. La comunicación de parte del auditor no exime a la administración de tal responsabilidad. Similarmen- te, la comunicación por parte de la administración hacia los encargados del gobierno corporativo sobre asuntos que el auditor requiera que le comuniquen, no exime al auditor de la responsabilidad de comunicarlos también. La comunicación de estos asuntos por parte de la administración puede, sin embargo, afectar la manera o la oportunidad de la comunicación del auditor con los encargados del gobierno corporativo.

A3 La comunicación clara de asuntos específicos que requieran ser comunicados es una parte integral de cada auditoría. Sin embargo, este boletín no requiere que el auditor realice procedimientos específicos para identificar cualquier otro asunto a comunicarse a los encargados del gobierno corporativo.

Restricciones legales o reglamentos sobre la comunicación con los encargados del gobierno corporativo

A4 Las leyes o reglamentos pueden restringir la comunicación del auditor sobre ciertos asuntos a los encargados del gobierno corporativo. Por ejemplo, las leyes o reglamentos podrían específicamente prohibir una comunicación u otra acción que pudiera predisponer una investigación por parte de una autoridad competente a un acto ilegal real o sospechado. En algunas circunstancias, los conflictos potenciales entre las obligaciones de confidencialidad del auditor y las obligaciones de comunicar podrían ser complejos. En dichos casos, el auditor podría considerar obtener asesoría legal.

Los encargados del gobierno corporativo (ver párrafo 7)

A5 Las estructuras del gobierno corporativo varían por jurisdicción y por entidad, reflejando influencias tales como diferentes antecedentes culturales y legales, así como características de tamaño y propiedad. Por ejemplo:

- En algunas jurisdicciones existe una junta supervisora (entera o, principalmente, no ejecutiva), que está legalmente separada de una junta ejecutiva (administración). En otras jurisdicciones, las funciones supervisoras y ejecutivas son la responsabilidad legal de una junta única o unitaria.
- En algunas entidades, los encargados del gobierno tienen puestos que son parte integral de la estructura legal de la entidad, por ejemplo, los directores de una Compañía. En otras, por ejemplo, algunas entidades de gobierno corporativo, un cuerpo que no es parte de la entidad está encargado del mismo.
- En algunos casos, parte o todos los encargados del gobierno corporativo están involucrados en administrar la entidad. En otros, los encargados del gobierno corporativo y administración se componen de diferentes personas.

A6 En la mayoría de las entidades, el gobierno corporativo es responsabilidad colectiva de un cuerpo colegiado, tal como la junta de directores,

una junta supervisora, socios, propietarios, un comité de administración, un consejo de gobernadores, miembros, o persona equivalentes. En algunas entidades menores, sin embargo, una persona puede estar encargada del gobierno corporativo, por ejemplo, el propietario-administrador cuando no existan otros propietarios o un miembro único. Cuando el gobierno corporativo es una responsabilidad colectiva, un subgrupo tal como el comité de auditoría o bien un individuo, pueden estar encargados de tareas específicas para apoyar al primero a cumplir con sus responsabilidades. Alternativamente, un subgrupo o individuo podría tener responsabilidades específicas, legalmente identificadas que difieran de las del organismo gobernante.

- A7 Dicha diversidad significa que no es posible que este boletín especifique para todas las auditorías, las personas a quienes el auditor debe comunicar asuntos particulares. En algunos casos las personas apropiadas con quien comunicarse pueden no ser claramente identificables en el marco legal aplicable, o pueden existir otras circunstancias de trabajo de auditoría, por ejemplo, las entidades donde la estructura de gobierno corporativo no esté formalmente definida, tales como entidades familiares y algunas organizaciones no lucrativas. En dichos casos, el auditor puede requerir definir y acordar con la parte contratante las personas relevantes con quien comunicarse.

Para decidir con quién comunicarse, el entendimiento del auditor de la estructura de gobierno corporativo de la entidad es relevante. Las personas apropiadas con quién comunicarse puede variar, dependiendo del asunto a ser comunicado.

- A8 Cuando la entidad es el componente de un grupo, las personas apropiadas con las que el auditor del componente se comunica dependen de las circunstancias del trabajo de auditoría y el asunto a ser comunicado. En algunos casos, dos o más componentes pueden estar realizando los mismos negocios con el mismo sistema de control interno y usando las mismas prácticas contables. Cuando los encargados del gobierno corporativo de aquellos componentes sea el mismo (por ejemplo, junta de directores común), la duplicidad puede evitarse tratando con estos mismos componentes al mismo tiempo para efectos de comunicación.

Comunicación con un Subgrupo de los Encargados del gobierno corporativo (ver párrafo 8)

- A9 Cuando se considere necesario comunicarse con un órgano de gobierno de nivel inferior al de los encargados del gobierno corporativo, el auditor puede considerar asuntos tales como:

- Las responsabilidades respectivas del órgano de gobierno de nivel inferior al del gobierno corporativo.
- La naturaleza del asunto a ser comunicado.
- Requisitos legales o reglamentarios relevantes.
- Si el subgrupo tiene la autoridad de tomar acción en relación a la información comunicada, y puede proporcionar más información y explicaciones que el auditor pudiera necesitar.

- A10 Al decidir si también hay necesidad de comunicar información, completa o en forma de resumen, al organismo gobernante, el auditor evaluará que tan efectiva y apropiadamente comunica el subgrupo la información al organismo gobernante. El auditor puede ser explícito en acordar los términos del trabajo de auditoría que, a menos que lo prevengan las leyes o reglamentos, el auditor retenga el derecho de comunicarse directamente con el organismo gobernante.

- A11 Los comités de auditoría (o subgrupos similares con diferentes nombres) existen en muchos lugares y entidades. Aunque su autoridad y funciones específicas puedan diferir, la comunicación con el comité de auditoría, cuando exista, se ha vuelto un elemento clave en la comunicación del auditor con los encargados del gobierno corporativo. Los buenos principios de gobierno corporativo sugieren que:

- El auditor sea invitado a asistir regularmente a las juntas del comité de auditoría.
- El presidente del Comité de Auditoría y, cuando sea relevante, los demás miembros del comité de auditoría, mantengan un estrecho contacto con el auditor.
- El Comité de Auditoría se reúna con el auditor, sin que esté presente la administración, cuando menos una vez al año.

Cuando todos los encargados del gobierno corporativo están involucrados en la administración de la entidad (ver párrafo 9)

A12 En algunos casos, todos los encargados del gobierno corporativo están involucrados en la administración de la entidad, y la aplicación de requisitos de comunicación se modifica para reconocer dicha posición. En dichos casos, la comunicación a personas con responsabilidad de administración puede no informar adecuadamente a todos aquéllos con quienes el auditor se comunicaría de otra manera en su capacidad de gobierno corporativo. Por ejemplo, en una compañía donde todos los directores están involucrados en administrar la entidad, algunos de estos directores (por ejemplo, un responsable de mercadotecnia) pueden desconocer asuntos significativos discutidos con otro director (por ejemplo, un responsable de la preparación de los estados financieros).

Asuntos a comunicarse

Las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros (ver párrafo 10)

A13 Las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de estados financieros frecuentemente se incluyen en la carta compromiso de auditoría u otra forma adecuada de acuerdo escrito que registre los términos acordados para llevar a cabo el trabajo de auditoría. El entregar a los encargados del gobierno corporativo una copia de esa carta compromiso u otra forma adecuada de acuerdo escrito, puede ser la manera adecuada de comunicarles asuntos tales como:

- La responsabilidad del auditor de realizar la auditoría de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas en México, que se enfoca en la expresión de una opinión sobre los estados financieros. Los asuntos que las normas requieren sean comunicados, por lo tanto, incluyen asuntos significativos que surjan de la auditoría de los estados financieros y que sean relevantes para los encargados del gobierno corporativo de vigilar el proceso de reportes financieros.

- El hecho de que las normas de auditoría generalmente aceptadas no requieran diseñar procedimientos para efectos de identificar asuntos suplementarios a comunicar a los encargados del gobierno corporativo.
- Cuando sea aplicable, la responsabilidad del auditor de comunicar asuntos particulares requeridos por leyes o reglamentos, por acuerdo con la entidad o por requisitos adicionales aplicables al trabajo de auditoría.

A14 Las leyes o reglamentos, un acuerdo con la entidad o requisitos adicionales aplicables al trabajo de auditoría, pueden prever una comunicación más amplia con los encargados del gobierno corporativo. Por ejemplo: a) un acuerdo con la entidad puede prever asuntos particulares a ser comunicados cuando surjan de servicios prestados por una firma o red de firmas, que no constituyan una auditoría de los estados financieros, o b) a un auditor del sector público se le puede requerir el informar asuntos que llamen la atención del auditor como resultado de otros trabajos, tales como auditorías de desempeño.

Alcance planeado y oportunidad de la auditoría (ver párrafo 11)

A15 La comunicación acerca del alcance planeado y oportunidad de la auditoría puede:

- Ayudar a los encargados del gobierno corporativo a entender mejor las consecuencias del trabajo del auditor, a discutir temas de riesgo y materialidad con el auditor, y a identificar cualquier área en la que puedan solicitar al auditor realizar procedimientos adicionales.
- Ayudar al auditor a entender mejor la entidad y su ambiente.

A16 Se requiere cuidado al comunicarse con los encargados del gobierno corporativo acerca del alcance planeado y la oportunidad de la auditoría para no comprometer la efectividad de la misma, particularmente cuando todos o algunos de los encargados del gobierno corporativo están involucrados en administrar la entidad. Por ejemplo, comunicar la naturaleza y oportunidad de los procedimientos detallados de auditoría puede reducir la efectividad de aquellos procedimientos al hacerlos demasiado predecibles.

A17 Los asuntos a comunicarse pueden incluir:

- Cómo propone el auditor encarar los riesgos significativos de errores materiales, ya sea debido a fraude o error.
- El enfoque del auditor hacia el control interno relevante a la auditoría.
- La aplicación de materialidad en el contexto de una auditoría.

A18 Otros asuntos de planeación que podría ser apropiado discutir con los encargados del gobierno corporativo incluyen:

- Cuando la entidad tiene una función de auditoría interna, el grado en que el auditor usará su trabajo, y cómo pueden trabajar los auditores internos y externos de manera constructiva y complementaria.
- Las opiniones de los encargados del gobierno corporativo sobre:
 - La(s) persona(s) apropiada(s) en la estructura de gobierno corporativo de la entidad con quien comunicarse.
 - La distribución de responsabilidades entre los encargados del gobierno corporativo y la administración.
 - Los objetivos y estrategias de la entidad y los riesgos de negocio relacionados, que pudieran resultar en errores materiales.
 - Asuntos que los encargados del gobierno corporativo consideran que ameriten atención particular durante la auditoría, y cualquier área en donde se requiera que se realicen procedimientos adicionales.
- Las actitudes, conocimiento y acciones de los encargados del gobierno corporativo acerca de: a) el control interno de la entidad y su importancia en la entidad, incluyendo cómo los encargados del gobierno corporativo vigilan la efectividad del control interno, y b) la detección o posibilidad de fraude.

A19 Aunque la comunicación con los encargados del gobierno corporativo puede ayudar al auditor a planear el alcance y oportunidad de la auditoría, no cambia la responsabilidad única del auditor

de establecer la estrategia general de auditoría y el plan de la misma, incluyendo la naturaleza, oportunidad y grado de procedimientos necesarios para obtener evidencia suficiente y adecuada de auditoría.

Hallazgos significativos de la auditoría (ver párrafo 12)

A20 La comunicación de hallazgos de la auditoría puede incluir solicitar más información de los encargados del gobierno corporativo para completar la evidencia de auditoría obtenida. Por ejemplo, el auditor puede confirmar que los encargados del gobierno corporativo tienen el mismo entendimiento de los hechos y circunstancias relevantes a transacciones o eventos específicos.

Aspectos cualitativos importantes de prácticas contables (ver párrafo 12(a))

A21 Los esquemas de reportes financieros ordinariamente requieren que la entidad realice estimaciones contables, defina políticas contables y efectúe revelaciones en los estados financieros. La comunicación abierta y constructiva acerca de aspectos significativos cualitativos de las prácticas contables de la entidad puede incluir comentarios sobre la aceptabilidad de prácticas contables significativas. El apéndice 1 identifica asuntos que pueden incluirse en esta comunicación.

Dificultades significativas encontradas durante la auditoría (ver párrafo 12(b))

A22 Las dificultades significativas encontradas durante la auditoría, incluyen asuntos tales como:

- Retrasos significativos de la administración en proporcionar la información requerida.
- Un tiempo innecesariamente breve para completar la auditoría.
- Esfuerzo extenso e inesperado para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
- La falta de disponibilidad de la información esperada.
- Restricciones impuestas al auditor por la administración.

- La falta de voluntad de la administración de hacer o extender su evaluación de la habilidad de la entidad de continuar como negocio en marcha, cuando se requiera.

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

Asuntos significativos discutidos, o sujetos a correspondencia con la administración (ver párrafo 12(c)(ii))

A23 Los asuntos significativos discutidos o sujetos a correspondencia con la administración, pueden incluir asuntos tales como:

- Las condiciones de negocio que afectan la entidad, así como los planes y estrategias de negocio que pudieran tener efecto en los riesgos de errores materiales.
- Las inquietudes acerca de las consultas de la administración con otros contadores sobre asuntos de contabilidad o auditoría.
- Discusiones o correspondencia en conexión con la cita inicial o recurrente del auditor acerca de las prácticas contables, la aplicación de las normas de auditoría generalmente aceptadas u honorarios para servicios de auditoría u otros.

Otros asuntos significativos relevantes al proceso de reportes financieros (ver párrafo 12(d))

A24 Otros asuntos significativos que surjan de la auditoría, que son directamente relevantes a los encargados del gobierno corporativo en vigilar el proceso de los reportes financieros, pueden incluir asuntos tales como: errores materiales de hecho o inconsistencias materiales en la información que acompaña a los estados financieros auditados, que hayan sido o no corregidos.

Independencia del auditor (ver párrafo 13)

A25 El auditor está sujeto a independencia y otros requisitos éticos, definidos en el Código de Ética Profesional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., relacionados con una auditoría de estados financieros, junto con otros requisitos legales que sean más restrictivos.

A26 Las relaciones y otros asuntos y salvaguardas a ser comunicados varían con las circunstancias del trabajo de auditoría, pero generalmente tratan sobre:

- a) Amenazas a la independencia, que pueden ser clasificadas en: amenazas de interés personal, amenazas de auto-revisión, amenazas de apoyo, amenazas de familiaridad, y amenazas de intimidación.
- b) Las salvaguardas creadas por la profesión, legislación o reglamentos, dentro de la entidad, y las desarrolladas dentro de los sistemas y procedimientos propios de la firma.

La comunicación requerida para con los encargados del gobierno corporativo de las entidades que coticen en un mercado de valores que se detalla en el párrafo 13(a), puede incluir una violación involuntaria de requisitos éticos relevantes que se relacionen a la independencia del auditor y cualquier acción correctiva tomada o propuesta.

A27 Los requisitos de comunicación relacionados con la independencia del auditor que aplican en el caso de las entidades públicas, también pueden ser relevantes en el caso de algunas otras entidades, particularmente aquellas que puedan ser de interés significativo para el público porque, como resultado de su negocio, su tamaño o su estatus corporativo, tienen un amplio rango de accionistas. Los ejemplos de entidades que no son entidades listadas, pero donde la comunicación de la independencia del auditor puede ser apropiada, incluyen entidades del sector público, instituciones de crédito, compañías de seguros y Administradoras de Fondos para el Retiro. Por otro lado, pueden existir situaciones en donde las comunicaciones acerca de la independencia pueden no ser relevantes, por ejemplo, en donde todos los encargados del gobierno corporativo hayan sido informados de hechos relevantes como consecuencia de sus actividades de administración. Esto es particularmente posible en donde la entidad está sobre-administrada y la firma y firmas red del auditor, tienen poca participación en la entidad más allá de una auditoría de los estados financieros.

Asuntos suplementarios (ver párrafo 3)

A28 Los encargados del gobierno corporativo son responsables de asegurar, mediante la vigilancia de la administración, que la entidad establezca y mantenga un control interno efectivo, para proporcionar seguridad razonable con respecto a la confiabilidad de los reportes financieros, efectividad y eficiencia de operaciones y cumplimiento de las leyes y reglamentos aplicables.

A29 Pueden llamar la atención del auditor, los asuntos suplementarios que no necesariamente se relacionan a la vigilancia del proceso de preparación de información financiera pero, no obstante lo anterior, sean significativas para las responsabilidades de los encargados del gobierno corporativo para vigilar la dirección estratégica de la entidad, o las obligaciones de la misma. Dichos asuntos pueden incluir, por ejemplo, deficiencias significativas en estructuras o procesos de gobierno corporativo y las decisiones o acciones significativas tomadas por la alta administración que no tengan la autorización apropiada.

A30 Para determinar si se comunican asuntos suplementarios a los encargados del gobierno corporativo, el auditor puede discutir este tipo de asuntos de los cuales se ha enterado con el nivel apropiado de la administración, a menos que no sea apropiado hacerlo en las circunstancias.

A31 Si un asunto suplementario es comunicado, puede ser apropiado para el auditor hacerles saber a los encargados del gobierno corporativo que:

- a) La identificación y comunicación de dichos asuntos es secundario al propósito de la auditoría, que es formar una opinión sobre los estados financieros.
- b) No se realizaron procedimientos con respecto al asunto que no fueran necesarios para formar una opinión sobre los estados financieros.
- c) No se realizaron procedimientos para determinar si existen otros asuntos.

El proceso de comunicación

Establecer el proceso de comunicación (ver párrafo 14)

A32 La comunicación clara de las responsabilidades del auditor, el alcance planeado, la oportunidad de la auditoría y el contenido general esperado de las comunicaciones, ayuda a establecer la base para una comunicación bilateral efectiva.

A33 Los asuntos que también pueden contribuir a una comunicación bilateral efectiva incluyen la discusión de:

- El propósito de las comunicaciones. Cuando el propósito es claro, el auditor y los encargados del gobierno corporativo están mejor ubicados para tener un entendimiento mutuo de asuntos relevantes y las acciones esperadas que surjan del proceso de comunicación.
- La manera en que las comunicaciones serán hechas.
- La(s) persona(s) en el equipo de auditoría y los encargados del gobierno corporativo a quienes se comunicarán asuntos particulares.
- La expectativa del auditor de que la comunicación será bilateral, y que los encargados del gobierno corporativo comunicarán al auditor los asuntos que consideren relevantes a la auditoría, por ejemplo, decisiones estratégicas que pudieran afectar significativamente la naturaleza, tiempo y alcance de los procedimientos de auditoría, la sospecha o la detección de fraude, e inquietudes con la integridad o competencia de la alta dirección.
- El proceso para tomar acción y reportar sobre asuntos comunicados por el auditor.
- El proceso para tomar acción y reportar sobre asuntos comunicados por los encargados del gobierno corporativo.

A34 El proceso de comunicación variará con las circunstancias, incluyendo el tamaño y estructura del gobierno corporativo de la entidad, así como la forma en que los encargados del gobierno corporativo operan y la opinión del auditor sobre la importancia de asuntos a ser comunicados. La

dificultad para establecer comunicación bilateral efectiva puede indicar que la comunicación entre el auditor y los encargados del gobierno corporativo no es adecuada para el propósito de la auditoría (ver párrafo A48).

Consideraciones específicas para entidades pequeñas

A35 En el caso de auditorías de entidades pequeñas, el auditor puede comunicarse en una manera menos estructurada con los encargados del gobierno corporativo, que en el caso de entidades públicas o más grandes.

Comunicación con la administración

A36 Muchos asuntos podrán discutirse con la administración en el curso ordinario de una auditoría, incluyendo asuntos requeridos por este boletín y que serán comunicados a los encargados del gobierno corporativo. Dichas discusiones reconocen la responsabilidad ejecutiva de la administración en el modo de conducir las operaciones de la entidad y, en particular, la responsabilidad de la administración en la preparación de los estados financieros.

A37 Antes de comunicar asuntos a los encargados del gobierno corporativo, el auditor puede discutirlos con la administración, a menos que no sea apropiado. Por ejemplo, puede no ser apropiado discutir cuestiones de competencia o integridad de la administración con la administración. Además de reconocer la responsabilidad ejecutiva de la administración, estas discusiones iniciales pueden clarificar hechos y asuntos, y dar a la administración una oportunidad de proporcionar más información y explicaciones. Similarmente, cuando la entidad tiene una función de auditoría interna, el auditor puede discutir asuntos con el auditor interno antes de comunicarlos a los encargados del gobierno corporativo.

A38 Los encargados del gobierno corporativo podrían querer proporcionar a terceros, por ejemplo, banqueros o ciertas autoridades reglamentarias, copias de una comunicación escrita del auditor. En algunos casos, la revelación a terceros puede ser ilegal o por demás inapropiada. Cuando una comunicación escrita preparada para los encargados del gobierno corporativo se proporciona a terceros, puede ser importante en las circunstancias que los terceros sean informados de que la comunicación no fue preparada específicamente para ellos, indicando, por ejemplo,

en una comunicación escrita a los encargados del gobierno corporativo lo siguiente:

- Que la comunicación ha sido preparada para el uso único de los encargados del gobierno corporativo y, en su caso, la administración y el auditor del grupo, por lo que terceras partes no deberán depender de la misma para sus propósitos.
- Que el auditor no asume responsabilidad para con terceros.
- Cualquier restricción sobre revelación o distribución a terceros.

A39 En ocasiones, las leyes o reglamentos pueden requerir que el auditor, por ejemplo:

- Notifique a un organismo regulador ciertos asuntos comunicados a los encargados del gobierno corporativo. Por ejemplo, en algunos países el auditor tiene una obligación de reportar errores a las autoridades cuando la administración y los encargados del gobierno corporativo no toman acción correctiva.
- Entregar copias de ciertos reportes preparados para los encargados del gobierno corporativo a organismos reguladores o de financiamiento relevantes, u otros como la autoridad central, en el caso de algunas entidades del sector público.
- Hacer públicamente disponibles los reportes preparados para los encargados del gobierno corporativo.

A40 A menos que las leyes o reglamentos requieran proporcionar a un tercero una copia de las comunicaciones escritas del auditor a los encargados del gobierno corporativo, el auditor podría necesitar el consentimiento previo de los encargados del gobierno corporativo antes de hacer esto mismo.

Formas de comunicación (ver párrafo 15-16)

A41 La comunicación efectiva puede incluir presentaciones estructuradas y reportes escritos, así como comunicaciones menos estructuradas, incluyendo discusiones. El auditor puede comunicar asuntos que no sean de los identificados en los párrafos 15 y 16, ya sea oralmente o por

escrito. Las comunicaciones escritas pueden incluir una carta trabajo de auditoría que es proporcionada a los encargados del gobierno corporativo.

A42 Además de la importancia de un asunto particular, la forma de comunicación (por ejemplo, ya sea comunicar oralmente o por escrito, el alcance del detalle o resumen en la comunicación, y comunicar o no de manera estructurada o no estructurada), puede ser afectada por factores tales como:

- Si el asunto se ha resuelto satisfactoriamente.
- Si la administración ha comunicado previamente el asunto.
- El tamaño, estructura operativa, ambiente de control, y estructura legal de la entidad.
- En el caso de una auditoría de estados financieros de propósito específico, si el auditor también audita los estados financieros de propósito general.
- Requisitos legales. En algunas ocasiones los requisitos legales obligan al auditor a una comunicación escrita con los encargados del gobierno corporativo.
- Las expectativas de los encargados del gobierno corporativo, incluyendo arreglos hechos para juntas periódicas o comunicaciones con el auditor.
- La cantidad de contacto y diálogo continuo que el auditor tenga con los encargados del gobierno corporativo.
- Si ha habido cambios significativos en la membresía de un cuerpo de gobierno corporativo.

Oportunidad de comunicaciones (ver párrafo 17)

A43 La oportunidad apropiada para las comunicaciones variará con las circunstancias del trabajo de auditoría. Las circunstancias relevantes incluyen la importancia y la naturaleza del asunto y la acción que se espera sea tomada por los encargados del gobierno corporativo. Por ejemplo:

- Las comunicaciones acerca de asuntos de planeación pueden, frecuentemente,

hacerse al inicio del trabajo de auditoría y, para el caso de primeras auditorías, pueden hacerse al momento de acordar los términos del trabajo de la misma.

- Puede ser apropiado comunicar una dificultad significativa encontrada durante la auditoría tan pronto como sea posible, si los encargados del gobierno corporativo pueden asistir al auditor a superar la dificultad, o si ésta puede llevar a la emisión de una opinión modificada. De la misma forma, puede ser apropiado comunicar deficiencias en el diseño, implementación o efectividad operativa del control interno que hayan llamado la atención del auditor.
- Las comunicaciones acerca de la independencia pueden ser apropiadas cuando se tengan amenazas a la independencia y salvaguardas relacionadas, por ejemplo, cuando se acepta un trabajo de auditoría para prestar servicios diferentes a ésta. También puede acordarse la oportunidad para comunicar hallazgos de la auditoría, incluyendo las opiniones del auditor acerca de los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad.
- Al auditar estados financieros de propósito general y propósito específico, puede ser apropiado coordinar la oportunidad de las comunicaciones.

A44 Otros factores que pueden ser relevantes a la oportunidad de comunicaciones incluyen:

- El tamaño, estructura operativa, ambiente de control y estructura legal de la entidad auditada.
- Cualquier obligación legal de comunicar ciertos asuntos dentro de un margen de tiempo específico.
- Las expectativas de los encargados del gobierno corporativo, incluyendo arreglos que se hicieron para juntas periódicas o comunicaciones con el auditor.
- El tiempo en el que el auditor identifique ciertos asuntos, por ejemplo, el auditor puede no identificar un asunto particular (por ejemplo, incumplimiento de una ley) a tiempo para que se tome acción preventiva,

pero la comunicación del asunto puede causar que se tomen acciones correctivas.

Suficiencia del proceso de comunicación (ver párrafo 18)

A45 El auditor no necesita diseñar procedimientos específicos para apoyar la evaluación de la comunicación bilateral entre el auditor y los encargados del gobierno corporativo; más bien, que la evaluación puede estar basada en observaciones que resultan de los procedimientos de auditoría realizados para otros efectos. Dichas observaciones pueden incluir:

- La conveniencia y oportunidad de acciones tomadas por los encargados del gobierno corporativo en respuesta a asuntos planteados por el auditor. Cuando asuntos significativos fueron planteados en comunicaciones previas y no se hayan tratado efectivamente, puede ser apropiado que el auditor indague por qué no se han tomado acciones apropiadas, y considere plantear el punto nuevamente. Esto evita el riesgo de dar la impresión de que el auditor está satisfecho con que el asunto ha sido tratado adecuadamente o ya no es importante.
- La aparente apertura de los encargados del gobierno corporativo en sus comunicaciones con el auditor.
- La disposición y capacidad de los encargados del gobierno corporativo en sus comunicaciones con el auditor.
- La aparente habilidad de los encargados del gobierno corporativo de comprender completamente los asuntos planteados por el auditor, es decir, que entienden los asuntos y cuestionan las recomendaciones que les hacen.
- La dificultad de establecer con los encargados del gobierno corporativo un entendimiento mutuo de la forma, oportunidad y contenido general que se espera de las comunicaciones.
- Cuando todos o algunos de los encargados del gobierno corporativo estén involucrados en la administración de la entidad, su aparente conocimiento de cómo los asuntos discutidos con el auditor afectan sus responsabilidades de gobierno corporativo

más amplias, así como sus responsabilidades de administración.

- Si la comunicación bilateral entre el auditor y los encargados del gobierno corporativo cubren los requisitos legales y reglamentarios aplicables.

A46 Como se observa en el párrafo A1, la comunicación bilateral efectiva ayuda al auditor y a los encargados del gobierno corporativo. La comunicación bilateral inadecuada puede indicar un ambiente de control no satisfactorio y la influencia de la evaluación del auditor de los riesgos de errores materiales. Existe, también, un riesgo de que el auditor pueda no haber obtenido suficiente evidencia de auditoría apropiada para formar una opinión sobre los estados financieros.

A47 Si la comunicación bilateral entre el auditor y los encargados del gobierno corporativo no es adecuada y la situación no puede ser resuelta, el auditor puede tomar acciones tales como:

- Modificar su opinión sobre los estados financieros como una limitación en el alcance.
- Obtener asesoría legal acerca de las consecuencias de los diferentes cursos de acción disponibles.
- Comunicar a terceros (por ejemplo, un regulador, en una asamblea de accionistas o una entidad del sector público), o una autoridad mayor en la estructura de gobierno corporativo que está fuera de la entidad, tal como los propietarios de un negocio (por ejemplo, accionistas en una asamblea general) o la entidad pública de gobierno corporativo responsable en el sector público.
- Retirarse del trabajo de auditoría cuando se permita.

Documentación (ver párrafo 19)

A48 La documentación de comunicaciones orales puede incluir una copia de las minutas preparadas por la entidad, retenidas como parte de la documentación de auditoría, cuando las minutas sean un registro apropiado de la comunicación.

Apéndice 1

(Ref. ver párrafos 12(a), A21)

Aspectos cualitativos de prácticas contables

La comunicación requerida por el párrafo 12(a), y discutida en el párrafo A21, puede incluir asuntos tales como:

Políticas contables

- Lo apropiado de las políticas contables a las circunstancias particulares de la entidad, tienen el propósito de equilibrar el costo de proporcionar información con el beneficio probable a usuarios de los estados financieros de la entidad. Cuando existan políticas contables alternativas aceptables, la comunicación puede incluir la identificación de rubros de estados financieros que sean afectados por la opción de políticas contables significativas, así como información sobre políticas contables utilizadas por entidades similares.
- La selección inicial de y cambios en las políticas contables significativas, incluyendo la aplicación de nuevos pronunciamientos contables. La comunicación puede incluir: el efecto de la oportunidad y método de adopción de un cambio en la política contable sobre las utilidades actuales y futuras de la entidad; y la oportunidad de un cambio en las políticas contables en relación a nuevos pronunciamientos contables esperados.
- El efecto de las políticas contables significativas en áreas controversiales o emergentes (o aquéllas únicas a una industria, particularmente, cuando hay una falta de guía autoritativa o consenso).

- El efecto del registro de transacciones en relación al ejercicio en que se registran.

Estimaciones contables

- Para rubros para los cuales las estimaciones son significativas, los asuntos discutidos en la Norma 5180, *Estimaciones contables*, incluyendo, por ejemplo:
 - La identificación de la administración de las estimaciones contables.
 - El proceso de administración para hacer estimaciones contables.
 - Los riesgos de errores materiales.
 - Indicadores de posibles prejuicios de la administración.
 - Revelación de la incertidumbre de estimaciones en los estados financieros.

Revelaciones de estados financieros

- Los asuntos involucrados y los juicios relativos a temas particularmente delicados que se hicieron al formular revelaciones a los estados financieros (por ejemplo, revelaciones relacionadas al reconocimiento de ingresos, remuneraciones, negocio en marcha, eventos subsecuentes, contingencias, etcétera).
- La neutralidad, consistencia y claridad general de las revelaciones en los estados financieros.

Asuntos relacionados

- El efecto potencial en los estados financieros de riesgos significativos, exposiciones e incertidumbres, tales como un litigio pendiente, que sean revelados en los estados financieros.
- El grado en que los estados financieros son afectados por transacciones inusuales,

incluyendo cantidades no recurrentes reconocidas durante el ejercicio y el grado en que dichas transacciones se revelan por separado en los estados financieros.

- Los factores que afectan los valores en libros de activos y pasivos, incluyendo las bases de la entidad para determinar las vidas útiles asignadas a activos tangibles e intangibles. La comunicación puede explicar cómo los factores que afectan los valores en libros fueron seleccionados y cómo las selecciones alternativas habrían afectado los estados financieros.
- La corrección selectiva de errores, por ejemplo, corregir errores que incrementan las utilidades reportadas, pero no los que tienen el efecto de disminuir las mismas.