



# EL EFECTO DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA EN EL INFORME DE UN AUDITOR INDEPENDIENTE

Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche.

**Titulación:** Administración y Dirección de Empresas.

**Curso académico:** Cuarto curso.

**Nombre del alumno:** José Antonio López Gómez

**Nombre del Tutor:** José Antonio Trigueros Pina



## Índice

|   |    |
|---|----|
| Introducción .....  | 1  |
| Objetivos .....   | 1  |
| Metodología .....   | 2  |
| Parte1 .....  | 3  |
| <b>a.</b> Modificación de la ley de auditoría contable.....   | 3  |
| <b>b.</b> Cambios más importantes .....   | 5  |
| i) Aspectos a destacar.....   | 5  |
| ii) El nuevo informe de auditoría de cuentas anuales.....   | 7  |
| Parte 2.....  | 18 |
| <b>c.</b> Normas internacionales de auditoría.....  | 18 |
| i) NIA-ES 701. Comunicación de las cuestiones clave de auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente..... | 18 |
| ii) Ejemplo práctico.....   | 32 |
| <b>d.</b> Valoración sobre el cambio producido en el informe.....   | 37 |
| Parte 3.....  | 41 |
| <b>e.</b> Estudio sobre las empresas del IBEX 35.....   | 41 |
| Conclusión.....   | 46 |
| Bibliografía .....  | 49 |



## Tabla de ilustraciones

|  |    |
|--|----|
| Ilustración 1 Estructura del informe emitido por un auditor independiente .....    | 8  |
| Ilustración 2. Tipos de opinión de un auditor independiente. ....                  | 10 |
| Ilustración 3. Aspectos que influyen a la hora de elegir un AMRA/CCA .....         | 15 |
| Ilustración 4. Responsabilidad de los administradores. ....                        | 17 |
| Ilustración 5. Responsabilidad de los administradores .....                        | 17 |
| Ilustración 6. Nº medio CCA en un informe.....                                     | 23 |
| Ilustración 7. Aspectos que requieren una atención significativa del auditor. .... | 25 |
| Ilustración 8. Identificación de AMRA/CCA.....                                     | 26 |
| Ilustración 9. Nº AMRA en un informe. ....   | 31 |
| Ilustración 10. Opinión de un auditor independiente. ....                          | 33 |
| Ilustración 11. Comunicación de CCA. ....  | 36 |
| Ilustración 12 Beneficios de las AMRA .....  | 38 |
| Ilustración 13. Beneficios esperados de los AMRA/CCA.....                          | 39 |
| Ilustración 14. Ventajas y desventajas del nuevo informe .....                     | 41 |
| Ilustración 15. CCA más usados.....  | 44 |
| Ilustración 16. Media CCA por Sector.....  | 45 |

## Resumen

Eran muchas las personas que pedían y en el caso de clientes y usuarios de la información financiera como es el caso de entidades financieras, las que necesitaban un cambio a la hora de comunicar dicho informe. Con la antigua ley de Auditoría contable, únicamente lo que mostraba que las cuentas anuales y los estados financieros de la empresa mostraban una imagen fiel y por la que tanto clientes como personas afines a la utilización de este informe se podían guiar, era a través de la opinión del auditor. Con la reforma de la Ley de Auditoría Contable veremos cómo el informe ve aumentada su representatividad a través de la redacción de CCA/AMRA gracias a la instrucción de la NIA-ES 701. Más adelante veremos en qué consisten y qué es necesario para que un riesgo al realizar todo el trabajo de auditoría se convierta en CCA o AMRA. A parte de lo comentado, es en independencia, fiabilidad y transparencia en lo que se ve aumentada la redacción del informe de auditoría.



## Palabras clave

NIA. Norma Internacional de Auditoría.

LAC. Ley de Auditoría Contable.

CCA. Cuestión Clave de Auditoría.

AMRA. Aspecto Más Clave de Auditoría.

ICAC. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

(IAASB). International Auditing and Assurance Standards Board o Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad y Auditorías.

KPMG. Fusión de las empresas. Peat Marwick Internacional y Klynveld Main Goerdeler.

PWC. Price Waterhouse Cooper.

E&Y Ernst & Young.

EIP. Entidad de Interés Público.

No EIP. No Entidad de Interés Público.

ICJCE. Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España.

ICJCC. Instituto de Censores Jurados de Cuentas de Cataluña.

TI. Tecnología de la información.

RGE. Responsables de Gobierno de la entidad.





# Introducción

---

Con la exposición de este trabajo, daremos a conocer el importante cambio que sufrió, no solo la Ley de Auditoría Contable sino también la adaptación que tuvieron que soportar los determinados profesionales que para esta ejercen. Esta reforma dio intentó solucionar los problemas que tanto tiempo llevaban queriendo subsanar como es el caso de la transparencia y la independencia entre Auditor y Auditado. Suponen un elemento esencial en el desarrollo de esta profesión, los cuales se ven aumentados en gran medida. Con esta reforma tratan de elevar la calidad de las auditorías y reforzar la confianza en la información económica y financiera.

## Objetivos

---

Con este trabajo trataremos de dar respuesta a preguntas como, ¿ha producido algún efecto este cambio normativo en el informe?, ¿ha sido beneficioso? Para la contestación de estas preguntas necesitaremos realizar un paso previo. Se estudiará y analizará el nuevo modelo de informe de auditoría de un auditor independiente, el cual se vio modificado tras la reforma de la LAC y donde aparecen nuevos apartados como es el caso de las Cuestiones Claves de Auditoría o Aspectos Más Relevantes de la auditoría. Con este cerramos el primer bloque del trabajo y pasaremos a la siguiente fase, la cual será algo más específica. De las mencionadas Cuestiones Claves de Auditoría/Aspectos Más Relevantes de la Auditoría, entraremos en más detalle estudiando la NIA 701 y su efecto sobre el informe. Norma Internacional de Auditoría que entró completamente nueva tras la nueva reforma de la LAC y que dio un giro importante a la hora de formular el informe de auditoría. Ya que 2018 ha sido el primer año de aplicación de esta Ley, cuantiosas son las dudas que aparecen sobre la correcta su aplicación. Con la introducción de la nueva NIA y la de estos nuevos apartados en el informe se nos formulan preguntas como, ¿ha valido la pena el cambio del informe?, ¿ganan o pierden los usuarios?, ¿ha mejorado la calidad informativa del informe? Daremos respuesta a estas preguntas en el transcurso del trabajo. Una vez establecido como objetivo

principal del trabajo el hallar el posible efecto (tanto positivo como negativo) que la reforma de la Ley de Auditoría Contable ha producido en el informe de auditoría, podemos pasar al siguiente apartado.

Continuaremos el trabajo desarrollando un objetivo más específico con la elaboración del estudio acerca de la utilización de CCA en las empresas del Ibex 35. Resolveremos algunas dudas como, ¿cuáles son las CCA más utilizadas y porque?, ¿cuál es el subsector con más empresas en común? ¿Qué sector necesita más CCA/AMRA? Con este estudio llegaremos a una mejor comprensión de cómo los auditores aplican la NIA 701 en Entidades de Interés Público. Veremos en qué se basan los auditores para establecer una cuestión/aspecto viendo algunos ejemplos, como es el caso del “Reconocimiento de Ingresos”.

Con el desarrollo de estos objetivos, lo que intentamos buscar es la total comprensión del trabajo sin olvidar a aquellos lectores que no tienen grandes conocimientos en este sector. Para ello nos apoyaremos en ejemplos lo que hará que el lector se haga el menor de preguntas posibles.

## Metodología.

---

Para la explicación del primer objetivo, veremos los cambios más importantes que la LAC introdujo, ya que sin el conocimiento de estos sería difícil la comprensión de los siguientes apartados. Continuaremos con la exposición de la nueva estructura del informe de auditoría, detallando cada apartado y viendo cuales han sido las novedades respecto a su predecesor.

Seguidamente, detallaremos la redacción de la NIA-ES 701, obteniendo gran parte de la información del Boletín Oficial del ICAC y donde incluiremos dentro de ellas opiniones personales, datos y gráficos acerca del primer año de aplicación de esta norma. Esta fase es puramente descriptiva, pero es necesario recorrer la Norma Internacional para poder conocer y valorar el alcance de este cambio normativo y su efecto en los informes de auditoría.

Para llegar a la consecución de este objetivo, necesitaremos la ayuda del ICJCE, pues en este caso, dispondremos de algunos datos necesarios para comprobar si el efecto de esta reforma ha sido positivo o negativo. Es en este momento, cuando habiendo recopilado toda la información necesaria, desarrollaremos una tabla donde se citarán las oportunas ventajas y desventajas. De ahí podremos sacar una conclusión argumentada.

Continuamos con el objetivo específico. Para realizar el estudio de las empresas del Ibex 35 nos serviremos de todos y cada uno de sus informes formulados para este año 2019. Una vez tengamos todos los informes, la base de datos en la que pondremos las correspondientes CCA que cada entidad ha obtenido durante el proceso de auditoría, nos proporcionará una serie de datos que nos servirán para conocer más a fondo los nuevos informes de auditoría de las EIP.

## Parte 1.

### a. Modificación de la ley de auditoría contable.

El pasado 9 de Julio de 2015 fue aprobada la nueva Ley de Auditoría contable (Ley 22/2015 de auditoría de cuentas), fruto de la adaptación de la normativa española a la directiva del Parlamento Europeo. Tras cumplirse el periodo de adaptación de dos años establecido por los legisladores europeos, que aprobaron en 2014 el nuevo marco regulatorio, el 17 de Junio de 2016 la reforma comenzó su aplicación formal. Afectaría a las cuentas anuales de ejercicios que se inicien a partir del 17 de Junio de 2016 y trabajos de auditoría contratados o encargados a partir del 1 de Enero de 2018.

Fué el ICAC quien relató el nuevo marco legal y donde se ve con claridad el nuevo giro que han querido dar a la Auditoría de cuentas. Dice así: (ICAC, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 2018) “*en primer lugar,*

*incrementar la transparencia en la actuación de los auditores clarificando la función que desempeña la auditoría y el alcance y las limitaciones que tiene, al objeto de reducir la denominada brecha de expectativas entre lo que espera un usuario de una auditoría y lo que realmente es. El principal cambio incorporado es el nuevo modelo de informe de auditoría, junto con mayores obligaciones de comunicación e información que se exigen a quienes auditan entidades de interés público, mejorando la información que debe proporcionarse a la entidad auditada, a los inversores y demás interesados. En segundo lugar, persigue reforzar la independencia de los auditores en el ejercicio de su actividad, pilar básico y fundamental en que reside la confianza que se deposita en el informe de auditoría, incorporándose requisitos más restrictivos, potenciándose la actitud de escepticismo profesional y la atención especial que debe prestarse para evitar conflictos de interés o la presencia de determinados intereses. Igualmente, se exigen requisitos mayores para quienes auditan entidades de interés público, mediante una lista de servicios distintos de auditoría prohibidos, que no pueden prestarse a aquellas entidades, su matriz y sus controladas; determinadas normas por las que se limitan los honorarios que pueden percibir por los servicios distintos de los de auditoría permitidos o en relación con una determinada entidad de interés público, la obligación de rotación externa, y determinadas obligaciones en relación con las comisiones de auditoría de estas entidades. Y en cuarto lugar, al objeto de evitar una fragmentación en el mercado de auditoría en el ámbito de la Unión Europea, la nueva normativa pretende un mayor grado de armonización, también en las normas que vigilan la actividad, exigiendo mayor transparencia e independencia en la actividad supervisora e introduciéndose el criterio de riesgo como rector en las revisiones de control de calidad que ha de realizar dicha autoridad.”*

Muchas han sido las opiniones acerca de esta reforma, como cita el Presidente del Internacional Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) Arnold Schilder “*El hecho de que el auditor aporte mayor transparencia sobre la auditoría es una cuestión de interés público. Aumentar el valor comunicativo del Informe de Auditoría es crucial para el valor que se percibe de la auditoría de los estados financieros*” (KPMG, 2018) o el Socio Responsable de Auditoría de KPMG en España Borja Guinea, “*Los inversores operan en mercados globales*

*y estos cambios ayudarán a comparar la profundidad y claridad de los informes, y en definitiva contribuirán a mejorar la calidad de la auditoría.”* (KPMG, 2018)

## **b. Cambios más importantes**

### **i) Aspectos a destacar**

La nueva reforma de la Ley de Auditoría Contable trajo consigo numerosos cambios respecto a la anterior, de los cuales se citarán los más destacables:

- **Periodo de Rotación.**

Marcado por la obligación a las compañías auditadas a cambiar a sus auditores para la revisión de sus cuentas anuales. Por ello quizás sea la novedad más importante, ya que afecta directamente al denominado “Big Four” de empresas de auditoría y consultoría: E&Y, Deloitte, PwC y KPMG.

*“Se establece así un sistema de rotación obligatorio de auditores, fijando un período máximo de contratación, incluidas las prórrogas de diez años. De esta forma, se limita el período de tiempo consecutivo en el que una firma puede auditar las cuentas de una empresa. No obstante, una vez finalizado el período total de contratación máximo de diez años de la firma de auditoría, podrá prorrogarse dicho período adicionalmente hasta un máximo de cuatro años, siempre que se haya contratado de forma simultánea al mismo auditor, junto a otro u otros auditores para actuar conjuntamente en este período adicional a través de la coauditoría y bajo determinados supuestos.”* (AUREN, 2017)

Para las entidades no EIP continúa el modelo anterior en lo que se refiere a contratación y designación de auditores: periodo de contratación mínimo de tres años y un máximo de nueve con prórrogas sucesivas máximas de hasta tres. Aunque no sea necesario la rotación obligatoria de auditores en estas entidades, si se tiene que mantener un marco legal de independencia entre empresa-auditor, afectando este al periodo de tiempo en el que la auditoría audita a esta. Este marco de independencia se valorará de forma subjetiva,

teniendo el ICAC la última palabra a la hora de valorar si se está cumpliendo o no dicha independencia.

- **Incompatibilidades**

Continuando la intención de garantizar la independencia de las sociedades que se auditan respecto de los auditores, la reforma de la LAC incluye una serie de incompatibilidades. Podemos encontrar hasta once servicios incompatibles que el auditor no puede realizar respecto de la ley anterior destacando, auditoría interna, diseño de procedimientos de control interno, gestión de riesgos relacionados con la información financiera o servicios de contabilidad. Estas incompatibilidades se llevarán a cabo siempre que la empresa auditada sea Entidad de Interés Público.

- **Nuevo informe de auditoría**

Uno de los cambios más destacables introducidos por la Ley 22/2015 es el relacionado con el contenido del nuevo informe de auditoría cuyo cambio definitivo se produjo cuando el IAASB finalizó el proceso de revisión de determinadas normas, principalmente las relacionadas con el proceso de emisión y contenido del informe de auditoría y de comunicación con los órganos rectores de la entidad auditada.

La revisión de estas normas afectó tanto a la estructura del informe como a la información que éste recoge. Las normas revisadas han sido las siguientes: 260,510, 570, 805, 700, 705, 706 y 720. Destacar la incorporación de la NIA 701, la cual detalla la adición en el informe de auditoría de cuentas anuales las determinadas cuestiones clave de la auditoría realizada.

Con la entrada de las nuevas NIA-ES, lo primero que podemos ver es que los nuevos informes cambian totalmente de enfoque. Hasta ahora era un informe corto de una o dos páginas (en circunstancias normales), donde era la opinión del auditor lo que se exponía, y en su caso los motivos por los cuales la opinión era modificada. Sin embargo, el nuevo informe es mucho más largo con más páginas donde el aspecto fundamental seguirá siendo la opinión del auditor, pero posteriormente tiene una serie de párrafos anexos al informe en el que se describen aspectos críticos de la empresa, incertidumbres, riesgos

responsabilidad de los auditores y trabajo que realiza el auditor y su responsabilidad.

## ii) El nuevo informe de auditoría de cuentas anuales

A continuación se detalla la nueva estructura del informe de auditoría de cuentas anuales tanto para Entidades de Interés Público como no Entidades de Interés Público. En color **Rojo** los nuevos epígrafes que surgen de la reforma, pero antes de eso haremos una breve diferenciación entre EIP y no EIP.

Nos apoyaremos en el Art. 3.5 de la LAC y su desarrollo para entender mejor estos conceptos.

Dice así, “*Tendrán la consideración de entidades de interés público:*

- *Las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores, las entidades de crédito y las entidades aseguradoras sometidas al régimen de supervisión y control atribuido al Banco de España, a la Comisión Nacional del Mercado de Valores y a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, y a los organismos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras, respectivamente, así como las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en el mercado alternativo bursátil pertenecientes al segmento de empresas en expansión.*
- *Las entidades que se determinen reglamentariamente en atención a su importancia pública significativa por la naturaleza de su actividad, por su tamaño o por su número de empleados.*
- *Los grupos de sociedades en los que la sociedad dominante sea una entidad de las contempladas en las letras a) y b) anteriores.” (BOE N° 173, 2015)*

# Estructura del informe

Informe emitido por un auditor independiente

| Entidad Interés Público  | Entidad NO Interés Público                     |
|--|--|
| Identificación   | Identificación                                 |
| Opinión  | Opinión  |
| Fundamento de la opinión                                       | Fundamento de la opinión                       |
| Empresa en funcionamiento                                      | Empresa en funcionamiento                      |
| <b>Cuestiones Clave de la auditoría</b>                        | <b>Aspectos más relevantes de la auditoría</b> |
| Párrafo de énfasis   | Párrafo de énfasis                             |
| Párrafo de otras cuestiones                                    | Párrafo de otras cuestiones                    |
| Otra información : Informe de gestión                          | Otra información: informe de gestión           |
| <b>Responsabilidad administradores y comisión de auditoría</b> | Responsabilidad administradores                |
| Responsabilidad del auditor                                    | Responsabilidad del auditor                    |
| Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios    |  |
| Fecha y firma  |  |

Ilustración 1 Estructura del informe emitido por un auditor independiente

Fuente: Elaboración propia

Contenido de los diferentes apartados.

## 1 Identificación:

Constituido por la empresa auditada o los estados financieros objeto de auditoría, personas físicas o jurídicas que se benefician del trabajo y también, personas a las cuales va dirigido el informe.

## 2 Opinión:

En este apartado se expresa de forma clara y concisa, si los estados financieros ofrecen una imagen fiel tanto de la situación económica como del patrimonio de la entidad auditada. Pasaremos a ver los cuatro tipos de opinión que el auditor puede detallar en la redacción de dicha opinión.



### No modificada o favorable

*“El informe de auditoría no incluye ninguna salvedad, cuando el auditor concluye que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable”. (ICJCC, 2018)*

### Con salvedades

El informe de auditoría incluye una o algunas salvedades:

- *“cuando habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el auditor concluye que las incorrecciones identificadas, individualmente o de forma agregada, son materiales, pero no generalizadas, para los estados financieros” (ICJCC, 2018); o*
- *“cuando el auditor no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión, pero concluye que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales, aunque no generalizados”. (ICJCC, 2018)*

### Desfavorable o adversa

*“El informe de auditoría contiene una opinión desfavorable o adversa cuando, habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el auditor concluye que las incorrecciones identificadas, individualmente o de forma agregada, son materiales y generalizadas en los estados financieros”. (ICJCC, 2018)*

### Denegada o abstención de opinión

El informe de auditoría contiene una opinión denegada o el auditor se abstiene de opinar:

- *“cuando el auditor no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión y concluya que los posibles efectos*

sobre las cuentas anuales o los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados” (ICJCC, 2018)

- “cuando, en circunstancias extremadamente poco frecuentes que supongan la existencia de múltiples incertidumbres, el auditor concluya que, a pesar de haber obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con cada una de las incertidumbres, no es posible formarse una opinión sobre las cuentas anuales o los estados financieros debido a la posible interacción de las incertidumbres y su posible efecto acumulativo en los estados financieros”. (ICJCC, 2018)

| Tipo de salvedad      | No significativa | Significativa pero no generalizada         | Significativa y generalizada    |
|-----------------------|------------------|--|---------------------------------|
| Incorrecciones        |                  |  | Desfavorable                    |
| Limitación al alcance | Favorable        | Con salvedades                             | Denegada                        |
| Incertidumbre         | Favorable (1)    | Favorable (1), denegada (2) o desfavorable | Denegada (2) o desfavorable (3) |

Ilustración 2. Tipos de opinión de un auditor independiente.

Fuente: (Rodríguez, 2018)

- (1) Se incluirá un párrafo de énfasis explicando la incertidumbre y la nota de la memoria donde aparece desglosada.
- (2) Si hubiese falta de disposición de la dirección para justificar la evaluación de los factores.
- (3) Si la información desglosada en las cuentas anuales no es adecuada o se ha utilizado inadecuadamente el principio de la empresa en funcionamiento.

Podremos ver mejor este epígrafe con un ejemplo. Esta opinión será de tipo favorable o no modificada donde haremos una comparativa respecto al apartado de opinión del auditor de la misma empresa pero del año anterior, último año en el que estuvo la antigua Ley de Auditoría Contable.

CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS DEL BANCO SANTANDER, S.A.  
(2017)

*“En nuestra opinión, las cuentas anuales consolidadas adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera del Grupo Santander a 31 de diciembre de 2017, así como de sus resultados y flujos de efectivo, todos ellos consolidados, correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, adoptadas por la Unión Europea (NIIF-UE), demás disposiciones del marco normativo de información financiera que resultan de aplicación en España”* (Alejandro Esnal . PWC, 2018)

CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS DEL BANCO SANTANDER, S.A.  
(2016).

*“En nuestra opinión, las cuentas anuales consolidadas adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio consolidado y de la situación financiera consolidada de Banco Santander, S.A. y sus sociedades dependientes a 31 de diciembre de 2016, así como de sus resultados consolidados y flujos de efectivo consolidados correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, adoptadas por la Unión Europea, y demás disposiciones del marco normativo de información financiera que resultan de aplicación en España.* (Alejandro Esnal. PWC, 2017)

Vemos claramente que este apartado no ha sufrido cambio alguno. Prácticamente son una copia el uno del otro y más si tenemos en cuenta que ha sido la misma empresa la que ha realizado el informe en ambos años. La reforma de la LAC se centró en completar y reforzar este epígrafe ya que solo

con la redacción de este apartado, la opinión del auditor aportaba poca información financiera.

Hablando un poco de este epígrafe, destacar su importancia. De los más de 600 folios que tiene el informe de Informe de Cuentas Anuales Consolidadas del Banco Santander de 2017, tanto de auditoría como de gestión, el grueso de las personas que necesita del informe para desempeñar su trabajo, presta la mayor atención a este párrafo. La información más importante de este viene resumida en pocas palabras, “las cuentas anuales adjuntas expresan la imagen fiel del patrimonio y de su situación financiera”, siendo estas escritas minuciosamente para que no den ocasión a error o confusión.

### **3 Fundamento de la opinión**

El auditor explica los motivos que le han llevado a formular su opinión junto con una serie de manifestaciones, según el siguiente detalle:

- 3.1 *“Reflejo en el informe de todas las salvedades, en el caso de que existan.”*
- 3.2 *“Referencia a las normas de auditoría conforme a las cuales se ha llevado a cabo la auditoría y, en su caso, de los procedimientos previstos en ellas que no haya sido posible aplicar como consecuencia de cualquier limitación puesta de manifiesto en el desarrollo de la auditoría ”*
- 3.3 *“Una declaración de que no se han prestado servicios distintos a los de la auditoría de las cuentas anuales o concurrido en situaciones o circunstancias que hayan afectado a la necesaria independencia del auditor de cuentas, de acuerdo con el régimen regulado en la propia Ley de Auditoría.”*
- 3.4 *“Manifestación de que la evidencia de auditoría obtenida supone una base suficiente y adecuada para el tipo de opinión que se emite.”*  
(ICJCC, 2018)

Podremos ver mejor este apartado haciendo lo mismo que en el anterior, compararemos este epígrafe con la antigua normativa y con la nueva.

## CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS DEL GRUPO INDITEX A 31-01-2019

*“Somos independientes del Grupo de conformidad con los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales consolidadas en España, según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En este sentido, no hemos prestado servicios distintos a los de la auditoría de cuentas ni han concurrido situaciones o circunstancias que, de acuerdo con lo establecido en la citada normativa reguladora, hayan afectado a la necesaria independencia de modo que se haya visto comprometida. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión”* (DELOITTE, 2019)

Como se ha detallado anteriormente, el auditor fundamenta su opinión basándose en la suficiente independencia que existe entre ambas partes, la cual es fundamental e imprescindible para la realización de dicho trabajo. Podemos ver que no existe ningún tipo de salvedad. Con este apartado haremos lo mismo que con el anterior, compararemos el epígrafe realizado

## CUENTAS ANUALES DE LA UNIVERSIDAD DE MÁLAGA. (2014)

*“En relación a la obtención de evidencia de la auditoría correspondiente a la adecuada valoración e integridad del epígrafe de inmovilizado Material del Balance, la universidad dispone de un módulo de inventario detallado por elementos que no ha podido ser conciliado con el mencionado epígrafe. En consecuencia no nos ha sido posible pronunciarnos sobre la adecuación de la valoración de las inmovilizaciones Materiales y su posible efecto en el epígrafe de Patrimonio Neto a 31 de diciembre de 2014 así como el epígrafe de amortizaciones de la cuenta de resultado económico-patrimonial del ejercicio anual terminado en dicha fecha.”* (Domínguez, 2015)

A diferencia del párrafo sobre las cuentas de INDITEX, este epígrafe cuenta con dos modalidades de opinión. En el primero de ellos, el más actual y con él, el nuevo marco normativo, muestra un fundamento de la opinión sin hacer referencia a salvedad alguna, únicamente basándose en la suficiente

independencia que existe entre entidad y auditor, tal y como hace referencia el punto 3.3.

El siguiente ejemplo al ser de 2014 estaba regido por la antigua LAC. Tras leer el apartado vemos que menciona una salvedad, en concreto a la valoración de los Inmovilizados, donde podemos ver, tal y como cita el punto 3.1, “en el caso de que existan salvedades se debe hacer reflejo de ella”, cumple con dicho apartado. También añadir, que en este último ejemplo hace referencia al punto 3.4 mostrando evidencia de la auditoría siendo en este caso del apartado del Inmovilizado Material.

Con todo esto llegamos a la conclusión de que, independientemente de si el epígrafe está influenciado bajo el marco normativo antiguo o nuevo, el fundamento de la opinión cumple con sus respectivos manifiestos.

#### **4 Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento**

El principio de empresa en funcionamiento consiste en la afirmación de que la empresa continuará en un futuro, salvo que los directivos quieran disolver la empresa o finalizar su actividad. *“Existe una incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento cuando la magnitud de su impacto potencial y la probabilidad de que ocurra son tales que, a juicio del auditor, es necesaria una adecuada revelación de información sobre la naturaleza y las implicaciones de la incertidumbre para la presentación fiel de los estados financieros”* (ICJCC, 2018).

Con la correcta aplicación del principio de empresa en funcionamiento, el auditor incluirá un apartado citando las incertidumbres más destacables relacionadas con hechos que puedan generar cuestiones importantes para el funcionamiento y desarrollo de la empresa

#### **5 Cuestiones clave o aspectos más relevantes de la auditoría**

Como bien sabemos este apartado aparece tras la reforma de la LAC. Dependiendo de si estamos hablando de una EIP o de una no EIP, en el informe se detallarán las cuestiones clave de auditoría o los aspectos más

relevantes de la auditoría, respectivamente. El auditor comunicará a los directivos de la empresa dichas cuestiones, de las cuales determinará aquellas que requieran una atención significativa al realizar la auditoría. Tendrá que tener en cuenta los siguientes aspectos:

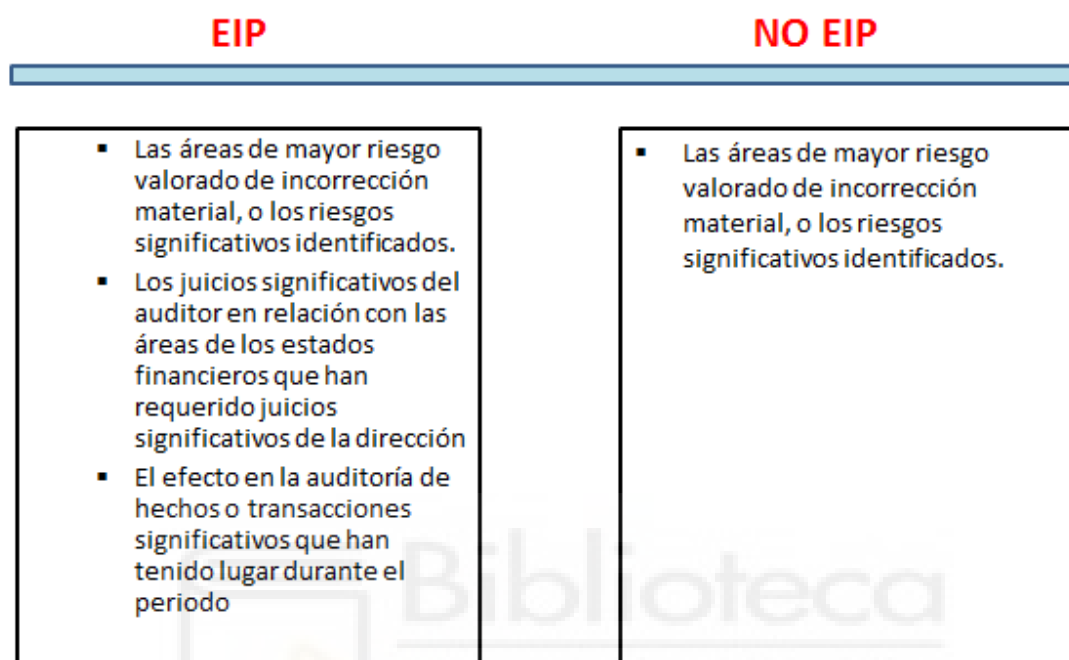


Ilustración 3. Aspectos que influyen a la hora de elegir un AMRA/CCA .

Fuente: Elaboración propia

De las cuestiones identificadas en relación al apartado anterior, el auditor determina las de mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual y serán, en consecuencia, las cuestiones clave o aspectos más relevantes de la auditoría.

### 6 Párrafos de énfasis

Presentan una serie de aclaraciones, que aunque no forman una cuestión clave de auditoría, una salvedad o modificación, tiene una importancia fundamental para que los usuarios puedan entender las cuentas anuales de la empresa auditada.

## **7 Párrafos de otras cuestiones**

Al igual que en el apartado anterior, estas cuestiones son presentadas a juicio del auditor para hacer que los lectores del informe comprendan mejor la auditoría y las responsabilidades del auditor.

## **8. Otra información: informe de gestión**

El auditor incluirá una opinión en este apartado en el caso de que el informe de gestión tenga presencia en los estados financieros. Esta opinión estará fundamentada por la posible relación de éste con las cuentas anuales del ejercicio que se estén auditando y si el contenido del informe de gestión es acorde con la normativa de aplicación.

## **9 Responsabilidad de los administradores y comisión de auditoría**

Expresa la responsabilidad de los administradores de la entidad tras la formulación de las cuentas anuales al igual que del marco normativo de información financiera que se aplica en la elaboración de dichas cuentas.

Mostraremos una situación en la que se puede apreciar el cambio producido por la reforma. Seguiremos poniendo de ejemplo el informe de auditoría de las cuentas anuales de la Universidad de Málaga. Con el podremos ver un cambio respecto al nuevo marco normativo.

El apartado en el que se habla sobre la responsabilidad de los administradores, aparece en un epígrafe llamado “Introducción”, el cual debería aparecer en un epígrafe específico llamado “Responsabilidad de los administradores”.

Para una mejor comprensión adjuntaremos una fotografía.



## I. INTRODUCCIÓN

El Gerente de la Universidad Málaga es responsable de la formulación de las cuentas anuales de la Universidad de acuerdo con el marco de información financiera que se detalla en la nota 2 de la memoria adjunta y en particular de acuerdo con los principios y criterios contables aplicables, asimismo, es responsable del control interno que considere necesario para permitir que la preparación de las citadas cuentas anuales esté libre de incorrección material.

Ilustración 4. Responsabilidad de los administradores.

Fuente: (Domínguez, 2015)

Ha diferencia de este suceso, en los nuevos informes de auditoría, la responsabilidad de los administradores aparece correctamente situada en el apartado que marca la normativa. Adjuntamos fotografía.

---

### **Responsabilidad de los Administradores y de la Comisión de Auditoría y Control de la Sociedad dominante en relación con las cuentas anuales consolidadas**

Los Administradores de la Sociedad dominante son responsables de formular las cuentas anuales consolidadas adjuntas, de forma que expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados consolidados del Grupo, de conformidad con las NIIF-UE y demás disposiciones del marco normativo de información financiera aplicable al Grupo en España, y del control interno que consideren necesario para permitir la preparación de cuentas anuales consolidadas libres de incorrección material, debida a fraude o error.

En la preparación de las cuentas anuales consolidadas, los Administradores de la Sociedad dominante son responsables de la valoración de la capacidad del Grupo para continuar como empresa en funcionamiento, revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con empresa en funcionamiento y utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento excepto si los citados Administradores tienen intención de liquidar el Grupo o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.

La Comisión de Auditoría y Control de la Sociedad dominante es responsable de la supervisión del proceso de elaboración y presentación de las cuentas anuales consolidadas.

Ilustración 5. Responsabilidad de los administradores

Fuente: (Deloitte, 2018)

Con lo redactado anteriormente, no quiero decir que todas las entidades de NO interés público, cuando estuvieran bajo la antigua Ley de Auditoría Contable, hicieran lo mismo que el ejemplo de la Universidad de Málaga si no que a la conclusión a la que quiero llegar es, que a diferencia de la antigua Ley de Auditoría Contable, con este nuevo marco normativo el informe de auditoría da

un paso más allá, en este caso formalizando los procesos y mejorando la estructura del informe.

#### **10 Responsabilidad del auditor**

Referencia a la responsabilidad del auditor de expresar una opinión sobre las cuentas anuales y a la descripción general del alcance de la auditoría realizada.

#### **11 Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios**

Se indican todos los servicios que tengan relación con el trabajo realizado al igual que la confirmación de que el informe de auditoría es coherente, representando una imagen fiel de los estados financieros.

#### **12 Fecha y firma de quien ha realizado el informe**

## Parte 2.

### **c. Normas internacionales de auditoría.**

#### **i) NIA-ES 701. Comunicación de las cuestiones clave de auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.**

Pasamos ahora a explicar la parte más específica del trabajo. Explicación minuciosa de la NIA-ES 701, descripción de su alcance, objetivos y requerimientos entre otros. Como bien hemos explicado en otros apartados, como en la introducción o en el desarrollo de los objetivos, a diferencia de las anteriores NIA-ES revisadas, esta se redacta por completo en la nueva Reforma de la LAC, de ahí la importancia de ésta en el trabajo. Principalmente encontraremos aportaciones citadas en el Boletín del Instituto de Contabilidad y

Auditoría de Cuentas, ya que es este el encargado de asegurar su correcta aplicación en la práctica, compaginadas con algunos gráficos obtenidos del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE).

Tal y como cita el título de esta Norma Internacional de Auditoría, la NIA-ES 701 es la responsable de comunicar las Cuestiones Clave de la Auditoría (CCA) en el caso de entidades de interés público o Aspectos Más Relevantes de la Auditoría (AMRA) en el caso de no ser entidad de interés público, en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente

Con el fin de resolver cualquier alguna duda acerca de esta norma durante este trabajo, detallaremos todos los aspectos a destacar sobre esta, siendo imprescindibles de explicar alcance, objetivos, definición y requerimiento de esta norma, donde también aportaremos algunas anotaciones explicativas extraídas de la guía de aplicación.

## Introducción.

### Alcance

1. *“Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de comunicar las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría. Su finalidad es la de tratar tanto el juicio del auditor en relación con lo que se debe comunicar en el informe de auditoría como la estructura y contenido de dicha comunicación”*. (ICAC, BOICAC, 2016)
2. *“El propósito de la comunicación de las cuestiones clave de la auditoría es mejorar el valor comunicativo del informe de auditoría al proporcionar una mayor transparencia acerca de la auditoría que se ha realizado. La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría también puede ayudar a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros a conocer la entidad y las áreas de los estados financieros auditados en las que la dirección aplica juicios significativos.”* (ICAC, BOICAC, 2016).

Podemos entender por significatividad como la importancia que tiene una cuestión en el desarrollo del trabajo. La significatividad de esta

cuestión variará dependiendo del juicio del auditor, el cual utilizará variables objetivas y subjetivas como su naturaleza o influencia de la cuestión sobre los estados financieros para la valoración de esta. Esto hace necesario un análisis sobre la extensión de la comunicación con los administradores de la entidad quienes tienen que tener un conocimiento razonable de la actividad económica y empresarial de la entidad. Tal y como explica el apartado A4 sobre la GUIA DE APLICACIÓN Y OTRAS ANOTACIONES EXPLICATIVAS de la NIA-ES 701, *“La NIA 320 explica que es razonable que el auditor asuma que los usuarios de los estados financieros:*

- *tienen un conocimiento razonable de la actividad económica y empresarial, así como de la contabilidad y están dispuestos a analizar la información de los estados financieros con una diligencia razonable;*
- *comprenden que los estados financieros se preparan, presentan y auditan teniendo en cuenta los niveles de importancia relativa;*
- *son conscientes de las incertidumbres inherentes a la determinación de cantidades basadas en la utilización de estimaciones y juicios y en la consideración de hechos futuros y*
- *toman decisiones económicas razonables basándose en la información contenida en los estados financieros.”* (ICAC, BOICAC, 2016)

3. *“La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría también puede proporcionar a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros una base para involucrarse más con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad acerca de determinadas cuestiones relativas a la entidad, a los estados financieros auditados o a la auditoría que se ha realizado.”* (ICAC, BOICAC, 2016)
4. *“La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría se realiza en el contexto de la opinión que se ha formado el auditor sobre los estados financieros en su conjunto. La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría:*

- *no sustituye la información que debe revelar la dirección en los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, o aquella otra que sea necesaria para lograr la presentación fiel;*
- *no exime al auditor de expresar una opinión modificada cuando lo requieran las circunstancias de un encargo de auditoría específico de conformidad con la NIA 705 (Revisada);*
- *no exime de informar de conformidad con la NIA 570 (Revisada)<sup>2</sup> cuando exista una incertidumbre material en relación con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento; o*
- *no constituye una opinión separada sobre cuestiones particulares.” (ICAC, BOICAC, 2016).*

Tal y como cita en último apartado del punto 4, la NIA-ES 706 (revisada), (ICAC, BOICAC, 2016) “*establece mecanismos para que los auditores de estados financieros de cualquier tipo de entidad incluyan una comunicación adicional en el informe de auditoría mediante la utilización de párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones cuando el auditor lo considere necesario. En estos casos, dichos párrafos se presentan separados de la sección “Cuestiones clave de la auditoría del informe de auditoría”.*

5. *“Esta NIA se aplica a las auditorías de conjuntos completos de estados financieros con fines generales de entidades cotizadas y en circunstancias en las que, de otro modo, el auditor decida comunicar cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría. Esta NIA se aplica también cuando las disposiciones legales o reglamentarias requieren que el auditor comunique las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría.<sup>3</sup> Sin embargo, la NIA 705 (Revisada) prohíbe*

*al auditor comunicar las cuestiones clave de la auditoría cuando deniega la opinión (se abstiene de opinar) sobre los estados financieros, salvo si las disposiciones legales o reglamentarias requieren dicha información.”*  
(ICAC, BOICAC, 2016)

Cabe destacar que entenderemos “entidades cotizadas” como “entidades de interés público”.

*“En la auditoría de las entidades que no tienen la consideración de interés público únicamente será obligatorio lo establecido en el apartado 8.a) y demás apartados concordantes aplicables. No obstante, de forma voluntaria podrán tenerse en cuenta también las circunstancias previstas en las letras b) y c) de dicho apartado 9, en cuyo caso los requerimientos de la NIA deben aplicarse en su totalidad. De acuerdo con ello, las referencias en la Norma a “Cuestiones claves de auditoría” deben entenderse realizadas a “Aspectos más relevantes de la auditoría”, por lo que debe sustituirse una expresión por la otra en el informe a emitir y aplicar el mismo tratamiento establecido en los distintos apartados de la norma, salvo en el caso de que se aplicara de forma voluntaria lo establecido en las letras b) o c) del citado apartado.”*

(ICAC, BOICAC, 2016)

## Objetivos.

6. Describir las Cuestiones Clave de la Auditoría o los Aspectos Más Relevantes de la Auditoría es el principal objetivo del auditor y tras haber construido su opinión, informar sobre estas cuestiones/aspectos describiéndolas en el informe de auditoría.

## Definición.

7. *“Cuestiones clave de la auditoría: aquellas cuestiones que, según el juicio profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual. Las cuestiones clave de la auditoría se seleccionan entre las cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad.”* (ICAC, BOICAC, 2016)

Aprovechamos la definición de CCA y el objetivo que persiguen para introducir un dato interesante sobre estas cuestiones. Apoyados en un estudio realizado recientemente por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE) sobre la aplicación del primer año de la NIA-ES 701, determinaremos el nº medio de CCA por informe emitido.

Datos obtenidos de la base de datos de ejemplos del ICJCE

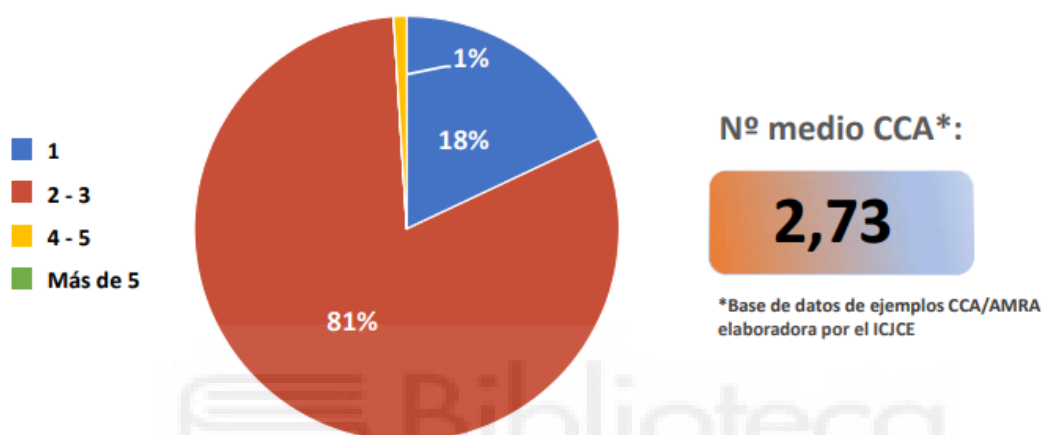


Ilustración 6. Nº medio CCA en un informe

Fuente: (ICJCE, Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España de TOLEDO, 2018)

## Requerimientos.

Determinación de las cuestiones clave de la auditoría

*“En el caso de auditoría de entidades no consideradas de interés público únicamente será obligatorio tener en cuenta a los efectos de este apartado las circunstancias referidas en el apartado 9.a), y los apartados concordantes correspondientes. No obstante, las circunstancias incluidas en las letras b) y c) de dicho apartado 9 podrán tenerse en cuenta voluntariamente, en cuyo caso los requerimientos de la NIA deberán aplicarse en su totalidad.”*

(ICAC, BOICAC, 2016)

8. *“El auditor determinará, entre las cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad aquellas que hayan requerido atención significativa del auditor al realizar la auditoría. Para su determinación, el auditor tendrá en cuenta lo siguiente:*
- *Las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material, o los riesgos significativos identificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada).” (ICAC, BOICAC, 2016)*

*“La NIA 315 (Revisada) define el riesgo significativo como un riesgo identificado y valorado de incorrección material que, a juicio del auditor, requiere una consideración especial en la auditoría. Las áreas en las que la dirección aplica juicios significativos y las transacciones significativas inusuales se pueden, a menudo, identificar como riesgos significativos. En consecuencia, los riesgos significativos son, a menudo, áreas que requieren atención significativa del auditor.” (ICAC, BOICAC, 2016).* Al hablar sobre un riesgo significativo que es valorado bajo el razonamiento del auditor, este riesgo puede variar durante el transcurso de la auditoría.

Tal y como explica la NIA 260, obliga al auditor a comunicar cualquier riesgo significativo a los administradores de la entidad al igual que informar a estos sobre el modo en el que prevé enfocar los aspectos de determinarán las áreas de mayor riesgo de incorrección material.

- *“Los juicios significativos del auditor en relación con las áreas de los estados financieros que han requerido juicios significativos de la dirección, incluyendo las estimaciones contables para las que se ha identificado un grado elevado de incertidumbre en la estimación.” (ICAC, BOICAC, 2016)*
- *“El efecto en la auditoría de hechos o transacciones significativos que han tenido lugar durante el periodo.”*





Ilustración 7. Aspectos que requieren una atención significativa del auditor.

Fuente: (ICJCE, Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España de TOLEDO, 2018)

9. *“El auditor determinará entre las cuestiones identificadas de conformidad con el apartado 8 las que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual y que son, en consecuencia, las cuestiones clave de la auditoría.”* (ICAC, BOICAC, 2016).

Tal y como explica este apartado, la determinación de las cuestiones clave de la auditoría persigue el fin de seleccionar de entre todas las cuestiones comunicadas a los responsables de gobierno un menor número de estas, resultando de aplicar el juicio del auditor para aquellas que han de mayor significatividad. Estas cuestiones estarán relacionadas con los estados financieros del periodo actual, inclusive las que se presentan como estados financieros comparativos (cuando la opinión del auditor se refiere a cada uno de los periodos para los que se presentan estados financieros).

Aunque la determinación de las CCA/AMRA se refiere a la auditoría de los estados financiero del periodo actual y por lo consiguiente, esta NIA no exige al auditor a actualizar las CCA/AMRA del periodo anterior puede ser útil para el

auditor tener en cuenta que una CCA/AMRA del año anterior sigue siendo CCA/AMRA en este ejercicio.

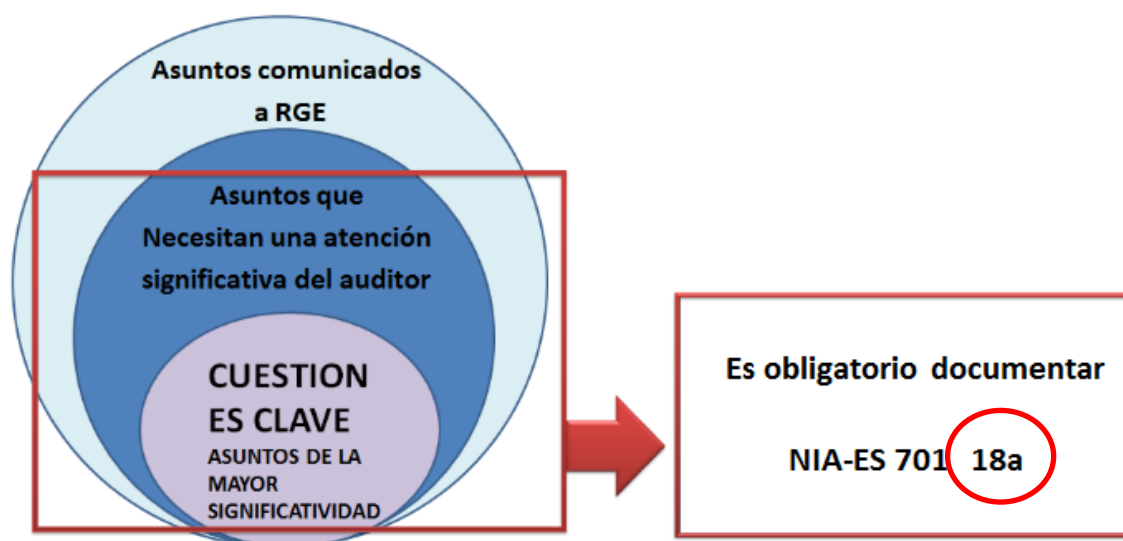


Ilustración 8. Identificación de AMRA/CCA

Fuente: (ICJCE, Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España de TOLEDO, 2018)

NOTA **18a** de la GUIA DE APLICACIÓN de la NIA 701-ES.

*Dice así: “Además de las cuestiones relacionadas con las consideraciones específicas requeridas en el apartado 8, pueden existir otras cuestiones que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad que han requerido atención significativa del auditor y que, en consecuencia, se pueden considerar cuestiones clave de la auditoría de conformidad con el apartado 9. Dichas cuestiones pueden incluir, por ejemplo, cuestiones relevantes para la auditoría que se ha realizado que puede no ser necesario revelar en los estados financieros. Por ejemplo, la implementación de un nuevo sistema de TI (o cambios significativos al sistema de TI existente) durante el periodo puede ser un área que requiera atención significativa del auditor, en especial si ese cambio ha tenido un efecto significativo en la estrategia global de auditoría o estaba relacionado con un riesgo significativo (por ejemplo, cambios en un sistema que afectan al reconocimiento de los ingresos).” (ICAC, BOICAC, 2016)*

Entenderemos por TI como Tecnología de información.

## Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría.

10. *“El auditor describirá cada cuestión clave de la auditoría, utilizando un subtítulo adecuado en una sección separada del informe de auditoría titulada “Cuestiones clave de la auditoría”, salvo si resultan de aplicación las circunstancias descritas en los apartados 13 o 14. La redacción de la introducción de esta sección del informe de auditoría declarará que:*

- a. las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según el juicio profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros [del periodo actual] y;*
- b. dichas cuestiones han sido tratadas en el contexto de la auditoría de los estados financieros en su conjunto, y en la formación de la opinión de auditoría sobre éstos, sin expresar una opinión por separado sobre esas cuestiones.” (ICAC, BOICAC, 2016)*

*“ En el caso de entidades auditadas no definidas como entidad de interés público por el artículo 3.5 de la LAC y su normativa de desarrollo, la sección “Cuestiones clave de la auditoría” será sustituida por la sección “Aspectos más relevantes de la auditoría” y en la introducción de dicha sección se declarará que*

- a. en ella se describen los riesgos que, según el juicio profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de las cuentas anuales y que*
- b. dichos riesgos han sido tratados en el contexto de la auditoría de las cuentas anuales en su conjunto, y en la formación de la opinión de auditoría sobre éstas, sin expresar una opinión por separado sobre dichos riesgos .” (ICAC, BOICAC, 2016)*

*“En el supuesto de que adicional y voluntariamente se haya optado por aplicar las circunstancias previstas en las letras b) y c) del apartado 8, la sección se denominará “Cuestiones clave de la auditoría” con la declaración contenida en este apartado 10. El párrafo introductorio a que se refiere este apartado 10 debe incluirse en todos los casos en que se incorpore en el informe de auditoría la sección “Cuestiones clave de la auditoría”, o “Aspectos más relevantes de la auditoría.” (ICAC, BOICAC, 2016)*

11. *“El auditor no comunicará una cuestión en la sección “Cuestiones clave de la auditoría” de su informe cuando, como resultado de esa cuestión, se requeriría que expresara una opinión modificada de conformidad con la NIA 705 (Revisada).” (ICAC, BOICAC, 2016)*
  
12. *“ La descripción de cada cuestión clave de la auditoría en la sección “Cuestiones clave de la auditoría” del informe de auditoría incluirá, si es aplicable, una referencia a la correspondiente información o informaciones a revelar en los estados financieros y tratará:
  - a. *el motivo por el cual la cuestión se consideró de la mayor significatividad en la auditoría y se determinó, en consecuencia, que se trataba de una cuestión clave de la auditoría y*
  - b. *el modo en que se ha tratado la cuestión en la auditoría.” (ICAC, BOICAC, 2016)**
  
13. *“El auditor describirá cada cuestión clave de la auditoría en el informe de auditoría excepto cuando:
  - a. *las disposiciones legales o reglamentarias prohíban revelar públicamente la cuestión*
  - b. *en circunstancias extremadamente poco frecuentes, el auditor determine que la cuestión no se debería comunicar en el informe de auditoría porque cabe razonablemente esperar que las consecuencias adversas de hacerlo sobrepasarían los beneficios en el interés público que dicha comunicación tendría. Esto no se aplicará si la entidad ha revelado públicamente información sobre la cuestión ” (ICAC, BOICAC, 2016)**

Un ejemplo claro de disposición legal que prohibiría revelar una cuestión es el blanqueo de capitales, dicha acción si fuera comunicada públicamente podría perjudicar a la investigación de este acto ilegal o presuntamente ilegal llevado a cabo por la entidad.

Relación entre las descripciones de las cuestiones clave de la auditoría y otros elementos que se deben incluir en el informe de auditoría.

14. *“Una cuestión que da lugar a una opinión modificada de conformidad con la NIA 705 (Revisada), o una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada), son, por su propia naturaleza, cuestiones clave de la auditoría. Sin embargo, en tales circunstancias, estas cuestiones no se describirán en la sección “Cuestiones clave de la auditoría” del informe de auditoría y no son aplicables los requerimientos descritos en los apartados 12-13. En cambio, el auditor:*
- a. *informará sobre esta cuestión o cuestiones de conformidad con las NIA aplicables; y*
  - b. *incluirá en la sección “Cuestiones clave de la auditoría” una referencia a la sección o secciones “Fundamento de la opinión con salvedades” o, en su caso, “Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)” o a la sección “Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento”. ” (ICAC, BOICAC, 2016)*

Lo que aparece en el apartado 14 b) resultará de igual aplicación en situaciones donde se tenga que emitir un informe con opinión denegada.

15. *“Si el auditor determina, según los hechos y las circunstancias de la entidad y de la auditoría, que no hay cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar o que las únicas cuestiones clave de la auditoría comunicadas son las que se tratan en el apartado 14, el auditor incluirá una afirmación en este sentido en una sección separada del informe de auditoría titulada “Cuestiones clave de la auditoría”. ”*

Aprovechando el apartado en el que nos encontramos, haremos un inciso para explicar un tema de discusión bastante frecuente entre los profesionales del sector.

¿Es de obligada redacción un AMRA en el informe de auditoría, aunque este no sea necesariamente significativo?

Muchas son las incertidumbres acerca de esta pregunta.

En el último estudio realizado por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE) sobre la aplicación del primer año de la NIA-ES 701, únicamente un 3% de sus 100 encuestados afirma la necesidad de haber al menos un AMRA en el informe. El grueso de los encuestados (83%) opina que pueden emitirse informe sin AMRA, pero solo en los siguientes dos casos:

- cuando se esté trabajando sobre una entidad “dormida”, esto es, una sociedad sin activos y pasivos significativos ni actividad alguna, o
- entidades no complejas, entidades tenedoras de activos homogéneos y sin riesgo de deterioro con operaciones homogéneas y no complejas, sin problemas de liquidez o financiación, donde el único riesgo significativo sea el de elusión de controles por parte de la dirección y el riesgo de fraude en el reconocimiento de ingresos sin que éstos hayan requerido de la atención significativa del auditor y no haya otras áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material.

El 14% restante se dejará para emitir informes sin AMRA en otros casos especiales, como es el caso de prohibición de la publicación de AMRA por disposiciones legales o reglamentarias. Este caso en especial lo veremos más adelante en el apartado 13.

Resolvemos esta pregunta con la Consulta 1 del BOICAC 113 en el que cita textualmente, “la norma no obliga a que se tengan que incluir necesariamente alguna o algunas cuestiones o aspectos más relevantes”. (ICAC, Consulta 1, BOICAC 113, 2015)

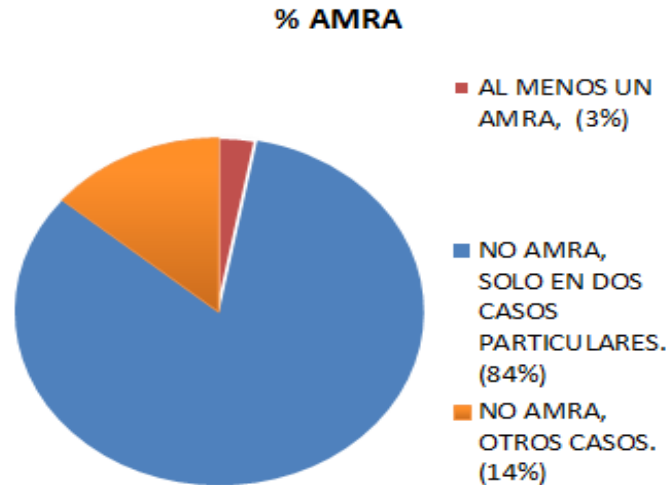


Ilustración 9. Nº AMRA en un informe.

Fuente: (ICJCE, Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España de TOLEDO, 2018)

Según cita el BOICAC 113 , Consulta nº1 , ” *En el caso de entidades que NO son EIP pueden darse situaciones en las que el auditor no haya identificado áreas o aspectos para las que hubiese evaluado la existencia de mayor riesgo de incorrección material o de riesgos significativos que hubiesen requerido una atención significativa del auditor y haber sido de la mayor significatividad a juicio del auditor.* ” (ICAC, Consulta 1, BOICAC 113, 2015)

Comunicación con los responsables de gobierno de la entidad.

16. *“El auditor se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad acerca de:*
  - a. *aquellas cuestiones que el auditor ha determinado que son cuestiones clave de la auditoría; o*
  - b. *en su caso, en función de los hechos y circunstancias de la entidad y de la auditoría, el hecho que el auditor ha determinado que no hay cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar en el informe de auditoría. ”* (ICAC, BOICAC, 2016)

## Documentación

### 17. *“El auditor incluirá en la documentación de auditoría*

- a. *las cuestiones que han requerido una atención significativa del auditor, tal como se establece en el apartado 8, y el fundamento del auditor para determinar si cada una de esas cuestiones es o no una cuestión clave de la auditoría de conformidad con el apartado 9;*
- b. *en su caso, el fundamento del auditor para determinar que no existen cuestiones clave de la auditoría que se deben comunicar en el informe de auditoría o que las únicas cuestiones clave de la auditoría que se deben comunicar son las cuestiones tratadas en el apartado 14 y*
- c. *en su caso, el fundamento del auditor para determinar que una cuestión que es una cuestión clave de la auditoría no se comunique en el informe de auditoría.” (ICAC, BOICAC, 2016)*

### **ii) Ejemplo práctico**

No cabe duda, que la gran novedad en los nuevos informes de auditoría es la obligación de comunicar al gobierno responsable de la entidad los aspectos más relevantes o las cuestiones clave de la auditoría, pero es de forma práctica como veremos realmente la complicidad que tiene la formulación de estos.

Es a nivel práctico donde supone un verdadero reto la toma de decisión, por primera vez en España, de cuáles son los aspectos relevantes o cuestiones clave que deben comunicarse. En este contexto y tal y como cita el ICJCE en su cuaderno técnico número 25 de Enero de 2018, *“podría ser de interés recurrir a la experiencia del Reino Unido, en cuya normativa de auditoría ya en 2013 se introdujeron cambios relevantes que podrían considerarse alineados –*



*pero en ningún caso coincidentes – con este nuevo enfoque de los informes de auditoría.” (ICJCE 2. , 2018)*

Queriendo decir con esto, que ante el complicado panorama al que se enfrentaban los auditores a la hora de describir los AMRA o CCA, fueron muchos los que se ayudaron de este cuaderno técnico número 25, en el que les dio la posibilidad de encontrar informes de auditoría con AMRA y CCA traducidos directamente del inglés al español.

Se mostrará a continuación la opinión por parte del auditor independiente y las CCA del informe de auditoría de cuentas anuales consolidadas del grupo INDITEX.

---

### Opinión

Hemos auditado las cuentas anuales consolidadas de Industria de Diseño Textil, S.A. (en adelante, “la Sociedad dominante”) y sus sociedades dependientes (en adelante, “el Grupo”), que comprenden el balance de situación a 31 de enero de 2018, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria, todos ellos consolidados, correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha (en adelante, “el ejercicio 2017”).

En nuestra opinión, las cuentas anuales consolidadas adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera del Grupo a 31 de enero de 2018, así como de sus resultados y flujos de efectivo, todos ellos consolidados, correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, adoptadas por la Unión Europea (NIIF-UE), y demás disposiciones del marco normativo de información financiera que resultan de aplicación en España.

Ilustración 10. Opinión de un auditor independiente.

Fuente: **(Deloitte, 2018)**

Opinión del Auditor auditor Independiente.

Se expresa de forma clara y concisa que tanto el Balance de cuentas, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de patrimonio neto y el estado de flujo de efectivo muestran una imagen fiel de su patrimonio y situación financiera y por lo tanto sus flujos de efectivo y resultados están conformes con las Normas Internacionales de Información Financiera, un ejemplo claro de opinión favorable y sin salvedades.

## Cuestiones clave de la auditoría

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de las cuentas anuales consolidadas del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales consolidadas en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre éstas, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones.

| Valoración de existencias   |  |
|---|--|
| Descripción   | Procedimientos aplicados en la auditoría   |
| <p>Según se indica en la Nota 12 de la memoria consolidada adjunta, el valor de las existencias del Grupo al cierre del ejercicio asciende a 2.685 millones de euros, representando un 13,3% del total de sus activos. Dichas existencias corresponden, principalmente, a productos terminados y se encuentran distribuidas entre los distintos puntos de venta, centros de distribución y otros almacenes gestionados por el Grupo. Dada la naturaleza del negocio de Inditex, durante el ejercicio se diseñan y ponen a la venta miles de referencias, las cuales van rotando en función de la temporada y la demanda de los clientes, generando, en consecuencia, un elevado volumen de movimientos de las mismas.</p> <p>Hemos considerado esta cuestión como clave en nuestra auditoría debido a la relevancia que tienen los juicios e hipótesis aplicados por el Grupo para determinar el coste y el valor recuperable de cada referencia y a la complejidad de las actividades logísticas desarrolladas por el Grupo para gestionar sus productos, lo cual implica la existencia de multitud de movimientos de unidades de mercancía entre distintas ubicaciones.</p> | <p>Como respuesta a esta cuestión clave, nuestra auditoría ha incluido, entre otros, los siguientes procedimientos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Evaluación de la consistencia de los principios y criterios contables aplicados por el Grupo para la valoración del inventario de existencias al 31 de enero de 2018 con el marco normativo de información financiera que le es de aplicación.</li> <li>- Evaluación del diseño, la implementación y la eficacia operativa de los controles clave implementados en el proceso de gestión y valoración de existencias, contando con la involucración de nuestros expertos en sistemas de información (TI) en la realización de los test de los controles automáticos implementados sobre las aplicaciones informáticas relevantes que intervienen en el proceso.</li> </ul> <p>Para una muestra representativa, contraste de la correcta valoración de las existencias de producto terminado, realizando el cálculo de la valoración de las mismas a partir del coste de adquisición del proveedor y considerando los costes directamente imputables a dichas mercancías.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Evaluación de las estimaciones clave empleadas por la Dirección del Grupo para determinar el valor neto de realización y su consistencia con la política del Grupo, con la información histórica real y con otra información disponible, tales como las ventas y devoluciones posteriores a la fecha de cierre.</li> <li>- Evaluación del cumplimiento de los desgloses incluidos en la memoria consolidada con el marco normativo aplicable.</li> </ul> <p>El resultado de los procedimientos realizados referentes al análisis de los principios y criterios contables y estimaciones aplicados por el Grupo, a la evaluación de los controles clave implementados en el proceso de valoración y de los desgloses incluidos en la memoria consolidada y a la ejecución de pruebas sustantivas específicas, ha sido satisfactorio.</p> |

## Deterioro de los activos fijos (tiendas)

| Descripción   | Procedimientos aplicados en la auditoría   |
|---|--|
| <p>Según se indica en la Nota 13 de la memoria consolidada, el inmovilizado material del Grupo asciende a 31 de enero de 2018 a 7.644 millones de euros y corresponde, principalmente, a las inversiones realizadas en las tiendas explotadas por el Grupo y al valor de las inversiones en inmovilizado de carácter corporativo (centros logísticos, oficinas, etc.).</p> <p>Bajo NIIF-UE, el Grupo debe realizar un test de deterioro del portfolio de sus tiendas cuando hay indicadores de potenciales deterioros o de reversión de los mismos.</p> <p>La definición de los indicadores de que los activos fijos afectos a las tiendas podrían haber sufrido un deterioro de valor así como la realización del test de deterioro de los mismos han sido identificados como aspectos clave en nuestra auditoría, dado que la evaluación por parte de la Dirección del posible deterioro es un proceso complejo que incluye un elevado nivel de estimaciones, juicios e hipótesis.</p> <p>Las principales hipótesis consideradas por el Grupo son:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- la determinación de las unidades generadoras de efectivo,</li> <li>- las tasas de crecimiento de ingresos y gastos por país y unidad generadora de efectivo,</li> <li>- las tasas de descuento específicas empleadas en cada país,</li> <li>- la duración estimada de los contratos de arrendamiento de las tiendas explotadas en dicho régimen y</li> <li>- las tasas impositivas a las que se gravarán los flujos de efectivo generados.</li> </ul> | <p>Como respuesta a esta cuestión clave, nuestra auditoría ha incluido, entre otros, los siguientes procedimientos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Evaluación de si la metodología establecida por la Dirección del Grupo para identificar los indicios de deterioro, así como la cuantificación del importe de éste para cada una unidad generadora de efectivo es adecuada, comparando su consistencia con el marco de información financiera aplicable.</li> <li>- Evaluación del diseño, la implementación y la eficacia operativa de los controles relevantes implantados por el Grupo para asegurar la exactitud de la estimación del deterioro y de la integridad en su registro contable.</li> <li>- Involucración en el equipo de auditoría de expertos en valoración para evaluar las metodologías e hipótesis utilizadas por el Grupo y, en particular, las que permiten el cálculo de las tasas de descuento en las diferentes zonas geográficas.</li> <li>- Análisis de la consistencia y razonabilidad de las hipótesis consideradas por la Dirección del Grupo en los test de deterioro, incluyendo, entre otros, la revisión detallada de los test de sensibilidad en los que la Dirección estresa aquellas hipótesis consideradas clave.</li> <li>- Sobre la base de una muestra representativa de unidades generadoras de efectivo, revisión de la precisión y exactitud de los cálculos realizados para determinar el valor recuperable de las citadas unidades generadoras de efectivo.</li> <li>- Evaluación del cumplimiento de los desgloses incluidos en la memoria consolidada con el marco normativo aplicable.</li> </ul> <p>El resultado de los procedimientos realizados referentes al análisis de la metodología, criterios e hipótesis aplicados por el Grupo, a la evaluación de los controles clave implementados en el proceso de cálculo y registro del deterioro de tiendas y de los desgloses incluidos en la memoria consolidada y a la ejecución de las pruebas sustantivas específicas sobre los cálculos realizados, ha sido satisfactorio.</p> |

| Sistemas de tecnología de la información (TI)  |   |
|--|---|
| Descripción  | Procedimientos aplicados en la auditoría  |
| <p>El elevado volumen de operaciones, la alta automatización de los procesos de negocio y la relevancia de los sistemas de tecnología de la información (TI) en los procesos de generación de información financiera, exponen al Grupo a una alta dependencia de su sistema de TI y de su correcto funcionamiento.</p> <p>En este contexto, es esencial el mantenimiento de un adecuado entorno de control sobre los sistemas de información para garantizar su correcto funcionamiento y, por tanto, el adecuado procesamiento de la información.</p> <p>Por su importancia y por el esfuerzo de auditoría necesario, el conocimiento, la evaluación y la validación de los controles generales relativos a los sistemas de información financiera, incluyendo los controles relativos al mantenimiento y el desarrollo de las aplicaciones, la seguridad física y lógica y la explotación de los sistemas, han sido considerados como una cuestión clave en nuestra auditoría.</p> | <p>Como respuesta a esta cuestión clave, nuestro trabajo ha incluido, entre otros, los siguientes procedimientos en los cuales han intervenido nuestros especialistas de TI del equipo de auditoría:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Identificación de los elementos y aplicaciones de TI relevantes en el proceso de preparación de la información financiera.</li> <li>- Obtención del entendimiento necesario de los sistemas de TI que intervienen en el proceso de preparación de la información financiera y evaluación del grado de control interno sobre los mismos. Nuestro entendimiento se ha centrado, entre otros aspectos, en la existencia de una Política de Seguridad de Sistemas de la Información y de procedimientos escritos de los procesos de TI, en la estructura, gobierno y organización del Área de Sistemas de Información, en el grado de externalización de determinadas tareas y en la identificación de las ubicaciones en donde se localiza el hardware que da soporte a las aplicaciones de TI relevantes.</li> <li>- Evaluación del diseño, implementación y eficacia operativa de los controles generales de TI relativos a la seguridad, gestión del cambio y operaciones y mantenimiento de aquellas aplicaciones que hemos considerado relevantes.</li> <li>- Evaluación del diseño, implementación y eficacia operativa de los controles automáticos clave que operan en determinados ciclos de negocio especialmente significativos, tales como ventas, existencias, cierre contable y consolidación.</li> </ul> <p>El resultado de dichos procedimientos ha sido satisfactorio y no se han identificado aspectos relevantes que pudieran afectar de forma significativa a la información incluida en las cuentas anuales consolidadas.</p> |

Ilustración 11. Comunicación de CCA.

Fuente: (Deloitte, 2018)

Como podemos ver, estas son las principales Cuestiones Claves que el auditor ha informado a los socios de la entidad. Valoración de existencias, deterioro de activos fijos y sistemas de tecnología de la información. Destacaremos esta última por el gran desarrollo tecnológico que se ha producido recientemente. Y es que el principal motivo para que este concepto sea una CCA, es la gran dependencia que se tiene sobre las TI en cualquier entidad. Con el fin de mejorar la productividad y el rendimiento de la organización cada vez son más los sistemas de información que se añaden al mundo organizacional. En el caso de INDITEX, la automatización de los procesos, y la relevancia de los sistemas de tecnología de la información en los procesos de generación de información financiera generan una gran dependencia, siendo este un riesgo significativo a la hora de realizar la auditoría.

Cada CCA cuenta con un apartado de descripción donde se pueden ver las principales razones por las que el auditor se decanta por elegir estos riesgos como significativos y otro apartado donde se detallan los procedimientos oportunos usados para dar respuesta a cada CCA/AMRA.

#### **d. Valoración sobre el cambio producido en el informe.**

Bien es cierto que los cambios siempre se han realizado para ir a mejor pero en este caso, ¿Ha obtenido beneficios el aumento de información en el que se ve afectado el informe de auditoría? o en otras palabras, ¿ha merecido la pena el cambio que se ha producido en este informe? Así es como cuantificaremos si realmente la introducción de esta norma ha producido algún efecto positivo o si ha sido todo lo contrario. Ciertamente es que la aparición de la NIA 701 es el principal motivo por el que se produce el cambio en el informe, quedando este más completo y por lo consiguiente beneficiando la seguridad de los auditores. Esto es, esta seguridad se ve aumentada por el simple hecho de obligación a redactar los riesgos más significativos que han percibido tras el transcurso de la auditoría, mientras que en el antiguo informe únicamente era el párrafo de opinión el que dictaba si una empresa representaba la imagen fiel de su patrimonio sin hacer ningún nombramiento a posibles dificultades o incertidumbres.

Internamente hablando, los despachos de auditoría han podido sacar sus propias conclusiones a cerca de los beneficios que ha producido la redacción de estas Cuestiones/Aspectos. Es en el siguiente gráfico donde podremos ver cuáles han sido los beneficios aportados, siendo 1 la puntuación más alta y 6 la puntuación más baja.

Valore de 1 a 6 (siendo 1 el de mayor beneficio y 6 el de menor beneficios) aquellos aspectos que, debido a la incorporación de los AMRA, han beneficiado más a su despacho:



Ilustración 12 Beneficios de las AMRA

Fuente: (ICJCE, Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España de TOLEDO, 2018)

En primer lugar, Valor añadido. Se ha pasado de tener un informe “pobre” donde la información era muy escasa, a tener varias páginas de detalle de información de la empresa. En segundo lugar confianza. Gracias al nuevo informe nos permite la posibilidad de informar a los usuarios o clientes sobre lo que más ha preocupado a la hora de hacer el trabajo. Ciertamente es, que son muchos los que coinciden en que se ha dado un paso más, aportando mayor transparencia y seguridad, en definitiva, un impulso a la profesión. Formación interna, debido a la continua formación que obliga la normativa a los auditores, ha permitido anticiparse a los efectos que suponía el cambio normativo, siendo este un beneficio menor pues es más un aspecto necesario para desarrollar este trabajo. Por último, los honorarios, se ha producido un descontento generalizado producido por la no recompensa en los honorarios y donde se esperaba que el aumento del valor añadido y la calidad de este informe se hubiera visto reflejado en este aspecto.

Pero a efectos de beneficios que se esperaban, ¿las CCA/AMRA están consiguiendo los rendimientos esperados?

Ha estas preguntas daremos respuesta con el segundo gráfico.

**¿Los AMRA están consiguiendo otros beneficios esperados? Marque una o varias de las siguientes opciones:**

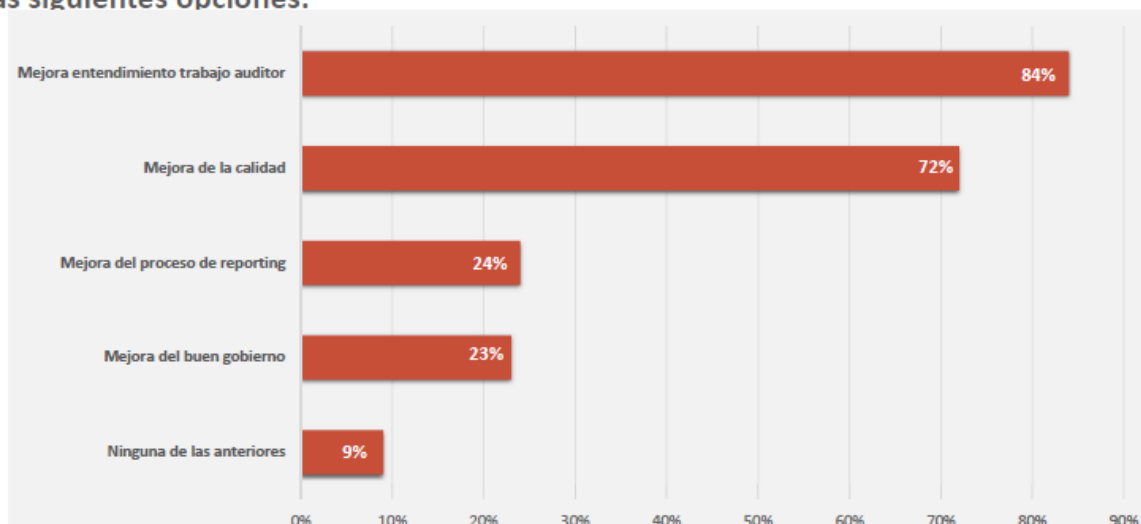


Ilustración 13. Beneficios esperados de los AMRA/CCA

Fuente: (ICJCE, Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España de TOLEDO, 2018)

- Compresión del trabajo del auditor: La mejora de la transparencia exigida por la nueva normativa ha obligado a los profesionales a desarrollar una calidad didáctica, lo que ha producido una gran compresión de su trabajo, no solo a nivel interno, sino también para los clientes y usuarios q necesitan de esta información auditada.
- Mejora del Reporting y buen gobierno: la obligación por parte de los auditores a comunicar los diferentes riesgos ha producido que se consiga un acercamiento entre RGE y auditor.
- Calidad del informe:
  - o Se ha mejorado la formación interna de los miembros del equipo de auditoría (de todas las categorías, empezando por el socio)
  - o Una mejor planificación.
- Únicamente el 9% de los encuestados no han visto beneficios en la aplicación de los AMRA

Internamente la redacción y confección de estas CCA/AMRA pueden parecer costosas y elaboradas, pero tras haber hecho algunas consultas, en especial la publicación realizada por el ICJCE, las horas de dedicación a la hora de redactar estas cuestiones o aspectos, detallan no haber visto incrementado su trabajo en más de un 10 % en la mayoría de auditores (un 57% de total). Seguidamente un 40% de auditores dice haber visto incrementadas sus horas de dedicación entre un 10% y 20% respecto al informe anterior y tan solo un 4% de los auditores revela que las horas de trabajo se han visto aumentadas entre un 20 y 30 por ciento. Datos extraídos del estudio realizado por el ICJCE. (ICJCE, Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España de TOLEDO, 2018).

Profesionalmente hablando la introducción de esta reforma parece haber adquirido buenos comentarios ya que, eran muchas las personas que comentaban la falta de información financiera de la empresa donde únicamente el párrafo de opinión del auditor era el aportaba un la información relevante. Pero a nivel usuario, ¿ha ayudado la reforma a la comprensión del informe?

Prácticamente la gran mayoría de los ciudadanos de a pie que no tenían un gran conocimiento sobre contabilidad y que por “gusto” se leían el antiguo informe de auditoría de una empresa , ya fuese por el mero hecho de leer prensa económica o por la idea de querer invertir en alguna ellas, podían entenderlo sin duda alguna. Ahora, con la introducción de los AMRA/CCA, una persona que no tenga conocimientos sobre el sector y lea que durante el proceso de auditoría han existido varios riesgos significativos que han podido afectar al informe y que cuando se han dispuesto a leerlos no han comprendido el informe por el desconocimiento de tecnicismos, esta persona es muy posible que deje de leer dichos informes.

Adjuntamos una tabla donde podremos ver las ventajas y desventajas de este efecto.



| <b>Ventajas</b>                    | <b>Desventajas</b>                                 |
|------------------------------------|--|
| Compresión del trabajo del auditor | Honorarios   |
| Valor añadido                      | Incompresión de información por parte del Usuario. |
| Calidad del informe                | Gasto en formación interna                         |
| Comunicación RGE                   |  |
| Confianza                          |  |
| Seguridad                          |  |
| Independencia                      |  |
| Transparencia                      |  |

Ilustración 14. Ventajas y desventajas del nuevo informe

Fuente: Elaboración propia

Comentaremos los resultados en la conclusión.

## Parte 3.

### e. Estudio sobre las empresas del IBEX 35.

Con la redacción de este apartado daremos a conocer algunos datos que nos servirán para tener una mejor comprensión acerca del primer año de aplicación de las CCA. Estudio empírico de las empresas del IBEX que aportará mayor valor al trabajo y fundamentará datos anteriormente dados.

Tras la realización de este estudio hemos recopilado un total de 43 CCA diferentes. Estas CCA se han ido recopilando en un archivo Excell, donde viendo cada informe con sus correspondientes CCA, hemos ido construyendo una base de datos y donde a posteriori esta información ha sido manipulada. Al final del estudio se adjunta en enlace de la página de donde hemos obtenido

los informes de auditoría de las empresas y la composición de las entidades del IBEX 35.

Volviendo a las cuestiones, este dato podrá verse alterado debido al número de empresas del mismo sector que formen parte de este mercado. En este caso, la mayoría de entidades con un mismo subsector en común es el atribuido al bancario con un total de 6 entidades. (Santander, BBVA, Bankia, Bankinter, CaixaBank y Sabadell). Destacar que el Sector financiero está formado por Subsector bancario y Subsector aseguradoras.

Automatización de los sistemas de información financiera, Deterioro de activos inmobiliarios, recuperabilidad de los activos por impuesto diferido y Provisiones para litigios fiscales y legales son las cuatro CCA que más han sido utilizadas, según la información recopilada en nuestro estudio, para el subsector bancario, teniendo éstas el mismo % de aplicación.

De la misma forma, si el sector con más empresas en común es el sector de Construcción/Industria, la situación cambiaría, siendo "Reconocimiento de Ingresos" la cuestión más importante sustituyendo a las anteriores más usadas.

La razón por la que el reconocimiento de ingresos pueda ser un riesgo significativo para una empresa de construcción viene determinado por el simple hecho de que la construcción de un bien puede durar varios ejercicios contables. El principal riesgo que se da en esta situación es la valoración de los posibles ingresos cuando a cierre de un ejercicio contable no se ha terminado la construcción, obligando a la periodificación de gastos e ingresos. Una vez cerrado el ejercicio contable y habiendo reconocido X ingresos se podría dar la situación en la que se necesitara de unos determinados gastos extraordinarios para acabar la construcción. Este aumento del gasto afectaría de forma directa a los ingresos reconocidos en el ejercicio anterior.

Aportando datos más genéricos, la media de CCA usados en nuestro estudio arroja un valor de 2,657 ( 93 CCA / 35 empresas ), muy parecido al dato dado anteriormente, siendo el ICJCE en su estudio sobre el primer año de AMRA, donde detalla una media de 2,73.

Volviendo a este tema, el reconocimiento de ingresos es la CCA más utilizada entre las 35 empresas, habiendo usado ésta en un total de 13 veces. *“El principio fundamental es que una entidad reconozca los ingresos para reflejar la transferencia de los bienes o servicios comprometidos con los clientes por un importe que refleje la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho a cambio de dichos bienes o servicios.”* (Enciso., 2018).

Seguidamente, Recuperabilidad de los activos por impuesto diferido con un total de 10 veces es la segunda CCA más usada. El Real Decreto-ley 3/2016 del 2 de diciembre, afecta en gran medida a esta CCA donde se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas en especial a la compensación de Bases Imponibles Negativas (BIN) para empresas con una cifra de negocios de 20 millones de euros o superior en el ejercicio anterior. Este cambio no afectará a empresas que tengan un volumen de negocio inferior a 20 millones de euros. Las entidades necesitarán cambiar el importe de compensación de las bases imponibles negativas que tengan atribuido al activo, refiriéndonos en este caso al Activo por impuesto diferido. Es a partir de ahora cuando tendrán que compensarse estas cantidades en periodos más largos por lo que las empresas deberán acumular estos saldos en sus activos durante mucho más tiempo.

En el tercer puesto Comprobación de la recuperabilidad de los fondos de comercio y Provisiones por litigios fiscales y legales son las CCA que acumulan un total de 5 aplicaciones cada una.

Adjuntaremos un gráfico donde se verá de forma más clara todo lo explicado.

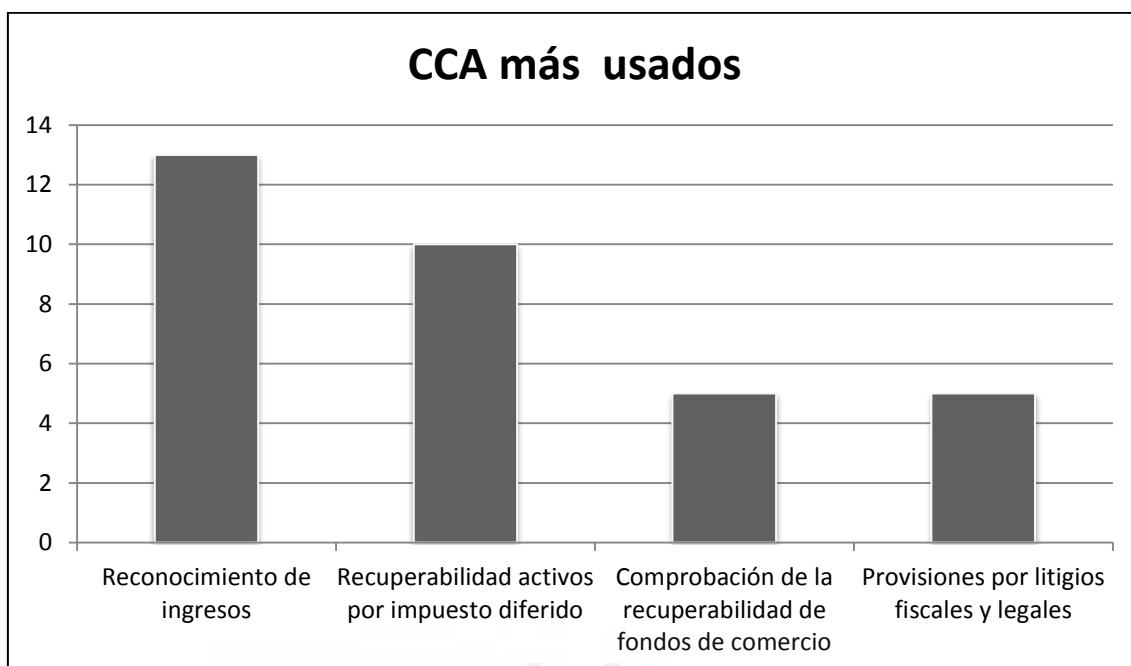


Ilustración 15. CCA más usados

Fuente: Elaboración propia

Siguiendo con el estudio, para hacerlo más completo, dividiremos las 35 empresas en sus correspondientes sectores. Nos hemos basado para hacer esta división en la clasificación que realiza la bolsa de Madrid. Los sectores serán, Petróleo Energía y eléctricas, Construcción Mat prima e Industria, Bienes de Consumo, Bienes de servicios, Sector Financiero, Tecnología y comunicaciones y por último Inmobiliario.

Con esta división obtendremos la media de CCA/AMRA en cada sector, donde podremos ver unas importantes diferencias entre unos y otros.

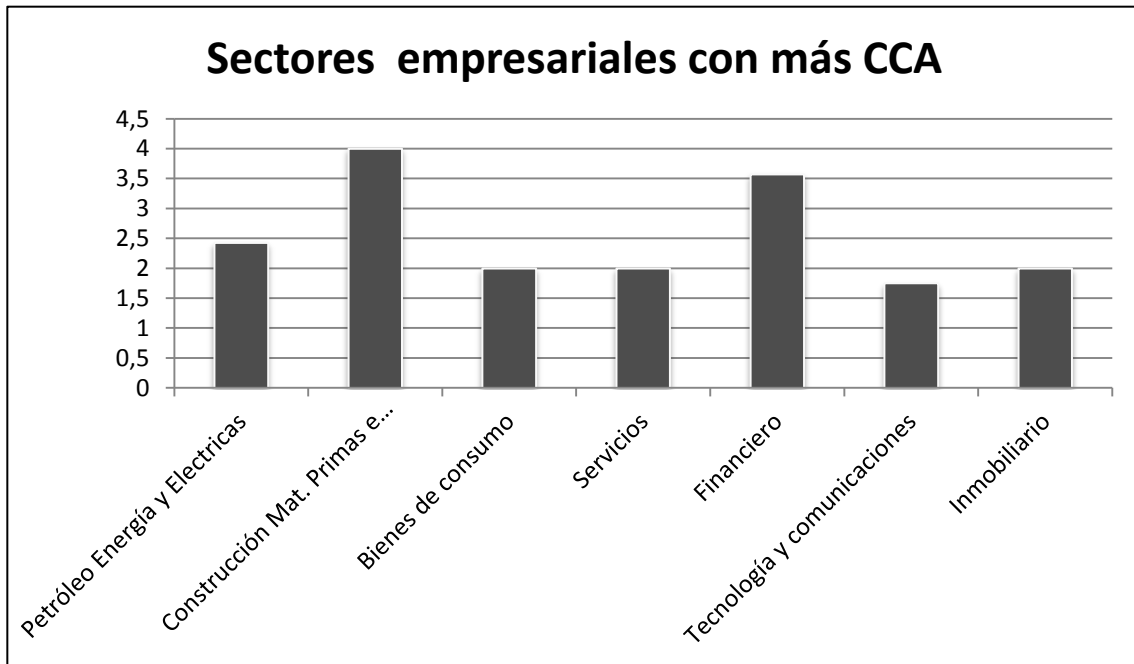


Ilustración 16. Media CCA por Sector

Fuente: Elaboración propia

Como bien hemos comentado, no es de extrañar que los sectores que tienen una media más alta son los de Construcción Mat. Prima y eléctricas y Financiero. Esto es debido a la dificultad de reconocimiento de ingresos por parte de las empresas de construcción y eléctricas o por parte del sector financiero la recuperabilidad de los activos por impuesto diferido o el deterioro de los activos inmobiliarios.

Todos los datos han sido recopilados el día 6 de Junio de 2019, donde hemos obtenido la información de los respectivos informes de auditoría relacionados con el ejercicio 2018 a través de esta página. (<http://www.economiayauditoria.com/2019/04/informes-auditoria-ibex-35-ano-2018.html>).

# Conclusión.

---

Una vez realizado el trabajo, llegamos a la parte final donde valorando los resultados obtenidos y comentando las percepciones que nos han surgido durante el transcurso del mismo, daremos respuesta al último apartado, la conclusión.

Empezar comentando la gran importancia que ha tenido en este sector la reforma de la LAC, echando un vistazo a la antigua Ley sobre Auditoría Contable era inevitable la actualización de ésta. Si era importante la necesidad de mejorar el marco legal de ésta, era de mayor importancia la mejora de la relación, profesionalmente hablando, entre Auditor y Auditado. Aportar mayor independencia sobre el trabajo realizado es otro pilar clave de esta reforma, destacando la obligación de rotación de los auditores para EIP y donde también se ve introducido el nuevo marco de independencia que afecta en mayor medida a las No EIP.

Siguiendo con la reforma de la LAC, bajo mi punto de vista, la modificación o en este caso, la aparición de nuevos apartados a la hora de redactar el informe de auditoría, es el aspecto más destacable de esta. La obligación de comunicar a los RGE los riesgos más significativos percibidos en la auditoría, en el caso de que haya, habla bastante de lo que la reforma de la LAC quería hacer. Sin duda alguna, mayor transparencia y comunicación con los RGE es lo que ha pretendido y bajo mi punto de vista, obtenido de forma clara.

Respecto a las preguntas que nos planteábamos inicialmente, muchos han sido los resultados que hemos obtenido, siendo posible la redacción de una conclusión fundamentada. Comentando los resultados almacenados en la tabla de ventajas y desventajas que hemos obtenido gracias a la información proporcionada por las encuestas realizadas a +/- 100 profesionales por el ICJCE, podemos destacar algunos aspectos. Hemos podido ver que hay una serie de beneficios esperados que sí se están cumpliendo, como es el caso de la mejora del entendimiento del trabajo del auditor con un 84% o la calidad del

informe con un 72% de éxito. La aparente mejora de la calidad y eficiencia del informe pero sobre todo el aumento del valor del mismo son los beneficios más destacados según profesionales del sector. Surge una pregunta a la que este estudio no ha entrado, ¿el aumento de valor del informe sobre su predecesor se mantendrá intacto con el paso de los años?, a esta pregunta se le podrá dar respuesta con la elaboración de otro trabajo cuando ya hayan pasado algunos cuantos años. Hablando un poco de las desventajas, podemos ver que una de ellas destaca sobre el resto. El estancamiento de los honorarios. Ha sido la principal desventaja, ya que como hemos visto, algunos auditores comentan que las horas de dedicación a la elaboración del informe se han aumentado hasta en un 30%, la cual no se compensa con la subida de precio por el servicio prestado. Cierto es, que al ser el primer año de aplicación, puede haber un pequeño margen de mejora donde se puedan ajustar más los precios sobre el trabajo realizado.

Respecto al estudio realizado sobre las empresas del IBEX 35, podemos concluir que el resultado obtenido es el que mejor hemos podido obtener con las herramientas que teníamos. Los resultados han sido los que esperábamos, queriendo decir con esto que damos respuesta al objetivo planteado al principio del trabajo. Datos como la media de CCA usadas tanto a nivel global como a nivel sectorial, subsector con más empresas en el Ibex 35 o CCA más usadas han servido para conocer con más detalle los aspectos que la NIA 701 ha producido sobre las EIP.

Concluyendo con el trabajo, bajo mi opinión, hemos podido constatar que el objetivo principal del trabajo, en cual trataba sobre el efecto producido por la reforma de la LAC en la que destaca la introducción de la NIA-ES 701, ha sido positivo. Siendo en mayor número e importancia las ventajas que se han aportado al sector de la auditoría que los aspectos negativos. Sinceramente, creo que con las herramientas que teníamos a nuestro alcance y la metodología para conseguir los objetivos que nos habíamos propuesto, ha sido las correctas, destacando sobre todo la metodología empleada para el estudio de las empresas del IBEX 35.

Para acabar con lo que ha sido mi trabajo fin de carrera, agradecer toda la ayuda recibida tanto por parte de la universidad, como es el caso de la Vicedecana del Grado en Administración y Dirección de empresas María Elena González Gascon , y a mi Tutor académico José Antonio Trigueros Pina. Mención especial a la empresa INGARAS. S.L, la cual durante la estancia en ella por la realización de prácticas, me han ayudado en el asesoramiento y toma de algunas decisiones. Nombrando especialmente a Carlos Escamilla y Juan José Alegre.





## Bibliografía

Abogados, D. (03 de 12 de 2015). *Denver Abogados*.

Alejandro Esnal . PWC, S. (16 de 02 de 2018). *INFORME DE AUDITORÍA Y CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS BANCO SANTANDER,S.A.* Obtenido de [https://www.santanderannualreport.com/2017/sites/default/files/informe\\_de\\_auditoria\\_y\\_cuentas\\_anuales\\_consolidadas.pdf](https://www.santanderannualreport.com/2017/sites/default/files/informe_de_auditoria_y_cuentas_anuales_consolidadas.pdf)

Alejandro Esnal. PWC, S. (24 de 02 de 2017). *INFORME DE AUDITORÍA, CUENTAS ANUALES CONSOLIDADASE INFORME DE GESTION CONSOLIDADO.* Obtenido de <https://www.santanderannualreport.com/2016/sites/default/files/1.auditoria-y-cuentas-anuales-consolidadasesp.pdf>

AUREN, C. (17 de 07 de 2017). *AUREN*. Obtenido de <https://www.auren.com/es-ES/blog/auditoria/2017-07-17/contratacion-rotacion-y-designacion-de-audidores-de-cuentas-o-sociedades-de-auditoria>

BOE Nº 173, J. d. (21 de Julio de 2015). *Ley 22/2015 de Auditoría de Cuentas, LAC*.

BORJA GUINEA LOPEZ, K. A. (26 de 02 de 2018). *ACCIONA, S.A.* Obtenido de <https://accionacorp.blob.core.windows.net/media/3095059/cuentas-consolidadas.pdf>

Deloitte. (13 de 03 de 2018). *Cuentas Anuales Consolidadas del grupo INDITEX*. Obtenido de <https://www.inditex.com/documents/10279/589102/04.b.+Cuentas+anuales+e+informe+de+gesti%C3%B3n+del+grupo+consolidado+2017.pdf/3b30f613-854d-08a2-697d-7b9d6409ab8a>

DELOITTE. (12 de 03 de 2019). *Informe de auditoría de cuentas anuales consolidadas emitido por un auditor independiente.* Obtenido de <https://www.inditex.com/documents/10279/619384/Cuentas+anuales+e+informe+de+gesti%C3%B3n+del+grupo+consolidado+2018.pdf/b69dbfa1-ab7f-0068-0c50-203703cbfeaf>

Domínguez, J. A. (25 de 06 de 2015). *INFORME DE AUDITORÍA DE LAS CUENTAS ANUALES DE LA UNIVERSIDAD DE MÁLAGA.* Obtenido de <http://www.uma.es/media/files/InformeAuditoria2014.pdf>

Enciso., M. F. (11 de 12 de 2018). *Auren Auditoría*. Obtenido de <https://www.auren.com/es-ES/blog/auditoria/2018-12-11/el-reconocimiento-de-ingresos>

- ICAC. (14 de 04 de 2015). *Consulta 1, BOICAC 113*. Obtenido de <http://www.icac.meh.es/Consultas/Boicac/ficha.aspx?hid=573>
- ICAC. (12 de 2016). *BOICAC*. Obtenido de <file:///C:/Users/ASUS/Downloads/20190501120524.PDF>
- ICAC. (03 de 2018). *Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas*. Recuperado el 05 de 2019, de <http://www.icac.meh.es/Consultas/Boicac/ficha.aspx?hid=573>
- ICAC. (26 de 09 de 2018). *Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas*. Obtenido de <http://www.icac.minhafp.es/documentos/BRAC20180926.pdf>
- ICJCC. (07 de 12 de 2018). *Instituto de Censores Jurídicos de Cuentas de Cataluña*. Obtenido de [https://www.auditorscensors.com/uploads/20181207/Informe\\_Auditoria.pdf](https://www.auditorscensors.com/uploads/20181207/Informe_Auditoria.pdf)
- ICJCE. (2018). *Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España*. Recuperado el 05 de 2019, de <https://www.icjce.es/adjuntos/1-amras.pdf>
- ICJCE. (2018). *Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España de TOLEDO*. Recuperado el 05 de 2019, de <https://www.icjce.es/adjuntos/1-amras.pdf>
- ICJCE, 2. (enero de 2018). *Cuaderno técnico nº25*. Obtenido de [https://www.icjce.es/adjuntos/ct\\_25.pdf](https://www.icjce.es/adjuntos/ct_25.pdf)
- KPMG. (Febrero de 2018). *KPMG*. Obtenido de <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/es/pdf/2017/12/claves-nuevo-informe-auditoria.pdf>
- Rodríguez, C. I. (11 de 06 de 2018). *LeopoldoPons*. Obtenido de <https://www.leopoldopons.com/importancia-auditoria-opinion-emitida-auditor/>