

UNIVERSIDAD DE LA LAGUNA
GRADO EN CONTABILIDAD Y FINANZAS



TRABAJO DE FIN DE GRADO
**ANALISIS DE LOS NUEVOS INFORMES DE AUDITORÍA: CAMBIOS
Y POSIBLES CONSECUENCIAS**
**ANALYSIS OF THE NEW AUDITOR'S REPORTS: CHANGES AND
POSSIBLE CONSEQUENCES**

PÉREZ ROGER, ISAÍAS

CONVOCATORIA JUNIO
4º CURSO ACADÉMICO

11 de Junio de 2018

Tutor: Carlos Alfredo Hernández Concepción

RESUMEN

Los cambios socio-económicos de la sociedad en los últimos años han derivado en una demanda de mayor información por parte de inversores y otros usuarios de los informes de auditoría. Debido a esto, el International Federation of Accountants (IFAC) revisó en 2014 las NIAs relativas a los informes, dándoles un gran cambio que será implementado en España a partir de mediados de 2017.

Analizando la evolución de los informes desde la primera Ley de Auditoría en España, las consecuencias que ha tenido la implementación en otros países, y una encuesta realizada a auditores, es posible suponer qué nos depara el futuro en nuestro país, y si este cambio afecta solamente al sector de la auditoría o a otros aspectos del mundo empresarial. El principal resultado muestra que los auditores son escépticos con la modificación introducida, destacando que también se ven involucrados los directivos y los inversores de la empresa auditada.

PALABRAS CLAVE

CCA / AMRA, Informe de Auditoría, cambio, NIA-ES.

ABSTRACT

The socio-economic changes of the society last years have derived in a request of more information by investors or another auditor's reports' users. Because of this, the International Federation of Accountants (IFAC) checked in 2014 the ISA related to the reports, giving them a huge change which will be implemented in Spain in the course of 2017.

Analyzing the evolution of reports from the first Audit Law in Spain, the consequences that have had the implementation in other country, and a survey done to auditors, it is possible to suppose what the future will bring to our country, and if this change affects only to the auditing sector or to other aspects of the business world. The main result shows that auditors are skeptical with the introduced modification and they point that the directors and investors are involved too.

KEY WORDS

KAM, Auditor's Report, change, ISA.

ÍNDICE DE CONTENIDOS

1. INTRODUCCIÓN	4
2. EVOLUCIÓN HISTÓRICA	5
3. CAMBIOS EN LOS INFORMES DE AUDITORÍA	6
3.1. <i>ORDEN DE LOS PÁRRAFOS Y EXTENSIÓN DEL INFORME</i>	8
3.2. <i>CUESTIONES CLAVE / ASPECTOS MÁS RELEVANTES DE LA AUDITORÍA</i>	9
3.2.1. <i>Número de CCA / AMRA por informe</i>	11
3.2.2. <i>Ejemplos de Cuestiones clave de auditoría o Aspectos más relevantes de la auditoría</i>	12
3.3. <i>PÁRRAFOS ESTANDARIZADOS DEL INFORME</i>	14
4. NUEVO INFORME DE AUDITORÍA EN OTROS PAÍSES	15
4.1. <i>INFORMES EN EL REINO UNIDO</i>	15
4.1.1. <i>Diferencias entre el informe de Reino Unido y el de España</i>	15
4.1.2. <i>Consecuencias de los nuevos informes en el Reino Unido</i>	16
4.2. <i>SITUACIÓN ACTUAL EN LOS DEMÁS PAÍSES</i>	20
5. OPINIÓN DE LOS AUDITORES PARA EL CASO ESPAÑOL	21
6. CONCLUSIONES	29
7. BIBLIOGRAFÍA	30

ÍNDICE DE TABLAS Y GRÁFICOS

Gráfico 1. Evolución de la normativa reguladora de la auditoría.	5
Gráfico 2. Pasos para la identificación de cuestiones clave de auditoría.	11
Gráfico 3. Número de cuestiones clave incluidas en el informe por sector.	16
Gráfico 4. Tipología de cuestiones clave incluidas en el informe (año 2 de implantación).	17
Tabla 1. Número de cuestiones clave incluidas en los informes por sociedad auditora.	18
Gráfico 5. Comparativa de las cuestiones clave incluidas en cada año.	19
Gráfico 6. Naturaleza descriptiva de las cuestiones clave de auditoría por año.	19
Gráfico 7. Primera pregunta de la encuesta a auditores.	22
Gráfico 8. Segunda pregunta de la encuesta a auditores.	22
Gráfico 9. Tercera pregunta de la encuesta a auditores.	23
Gráfico 10. Cuarta pregunta de la encuesta a auditores.	24
Gráfico 11. Quinta pregunta de la encuesta a auditores.	25
Gráfico 12. Segunda parte de la quinta pregunta de la encuesta a auditores.	26
Gráfico 13. Sexta pregunta de la encuesta a auditores.	27

1. INTRODUCCIÓN

El desarrollo económico de las últimas décadas ha provocado que las grandes empresas multinacionales tengan una estructura organizativa y una contabilidad más densa y compleja. Cada vez, se hace más complicado para los auditores llevar a cabo su trabajo mientras que, por otro lado, cada año se hace más necesario, debido a la internacional importancia socio-económica, hacer una auditoría en las empresas, ya que no sólo es una medida para identificar el fraude, sino que es una herramienta para controlar el paralelismo de la empresa con la estrategia propuesta por los administradores y asegurar así un adecuado funcionamiento del área financiera.

Por ello, es tal su importancia que un cambio en los informes de auditoría como el que ha sucedido o sucederá estos años, afecta a todo el mundo empresarial más que únicamente a los auditores o ejercientes de la profesión de auditoría. Por lo tanto, el objetivo de este trabajo es el análisis en profundidad de estos cambios y sus posibles consecuencias, tanto a nivel nacional como internacional. El presente proyecto consta de cuatro partes:

En la primera parte, se analizará la evolución histórica de la auditoría desde la primera Ley de Auditoría de Cuentas en España del 1988 hasta la actualidad, reflejando las causas y las características de las diferentes normativas a lo largo de los años.

La segunda parte del trabajo se centrará en el nuevo estilo de informe, analizando los cambios realizados y el porqué de la modificación, y finalizando con ejemplos reales de secciones del nuevo informe.

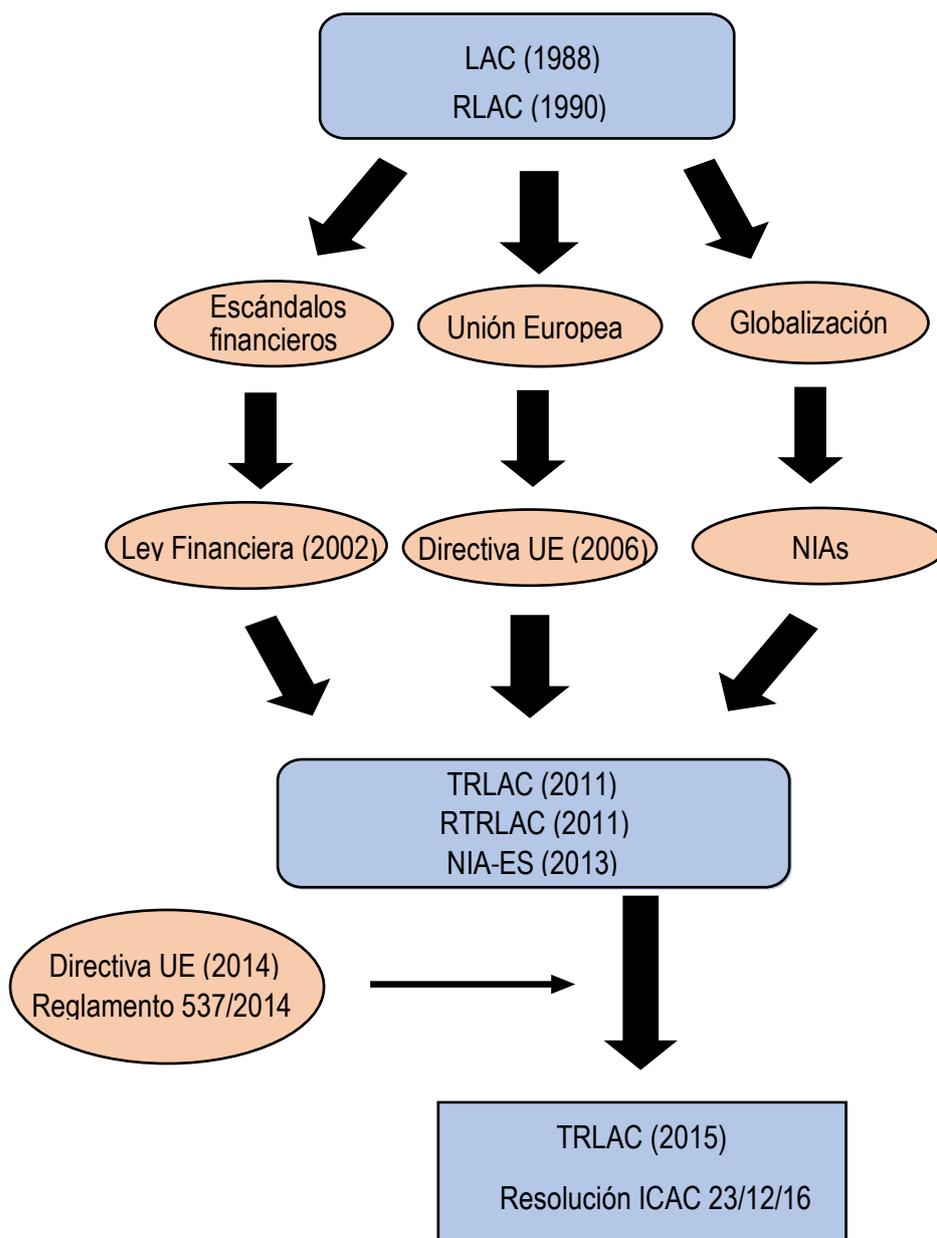
En la tercera parte, se estudiará el caso de los demás países, tanto aquellos que lo hayan adoptado anteriormente, como aquellos que lo implementarán en los próximos años.

En la cuarta y última parte, se realizará una encuesta a auditores y ejercientes de la auditoría acerca de su opinión de los nuevos cambios en el informe de auditoría, planteando aspectos que se puedan mejorar y descubriendo aquellos puntos negativos bajo su opinión profesional.

2. EVOLUCIÓN HISTÓRICA.

La auditoría en España comienza a regularse formalmente en el año 1988, como consecuencia de la introducción a nuestro ordenamiento jurídico de la 8ª Directiva Comunitaria relativa a la autorización de las personas encargadas del control legal de documentos contables. Este hecho, provocado por la entrada de España a la Unión Europea, propició la creación de la primera Ley de Auditoría de Cuentas (Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas), en la cual, se define la auditoría como una actividad profesional que debe contribuir a la transparencia y fiabilidad de la información financiera divulgada por las empresas.

Gráfico 1. Evolución de la normativa reguladora de la auditoría.



Fuente: Revista de la Agrupación Joven Iberoamericana de Contabilidad y Administración de Empresas (AJOICA) y elaboración propia.

Sin embargo, las necesidades han ido evolucionando debido principalmente a tres factores, los escándalos financieros acontecidos tanto a nivel nacional como internacional, la pertenencia de España a la Unión Europea y la globalización de la economía y del mundo de las finanzas.

En primer lugar, ciertos escándalos financieros tanto a nivel internacional, como el caso Enron (2001) y el caso Worldcom (2002), y a nivel nacional, como el caso Banesto (1993) o el caso Gescartera (2001), provocaron en España la aprobación de la Ley de Medidas de Reforma del Sistema Financiero (Ley 44/2002, de 22 de noviembre), más conocida como Ley Financiera. Esta ley pretendía reforzar el deber de independencia en el ejercicio de la auditoría, así como la actualización del régimen de incompatibilidades y de la rotación obligatoria del auditor firmante junto con todo su equipo de trabajo.

Por otro lado, la pertenencia de España a la UE y la aprobación de la Directiva 2006/43/CE, ocasionó una profunda modificación en la Ley de Auditoría existente, originando la aprobación del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas en 2011.

Además, debido al proceso de globalización económica, es ineludible citar las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), a través de las que la International Federation of Accountants (IFAC) pretendía lograr auditorías de mayor calidad y comparables a nivel mundial. En España, estas normas fueron traducidas y adaptadas al marco jurídico nacional, dando como resultado las NIA-ES, aplicables a trabajos de revisión y verificación de las cuentas anuales formuladas a partir del 1 de enero de 2014.

A partir de este momento, debido a la evolución económica y social, se producen una gran cantidad de cambios normativos en el ámbito de la Unión Europea, fundamentalmente para reforzar la calidad de las auditorías de las denominadas entidades de interés público (EIP). En 2014, se aprueba el Reglamento 537/2014 y la Directiva 2014/56/UE para regular todo lo relativo a las auditorías de las entidades de interés público, mientras que la IFAC revisa fundamentalmente las NIA relativas al proceso de emisión del informe y su contenido, introduciendo una nueva norma, la 701.

Todo esto provocó en España la aprobación en julio de 2015 de la Ley 22/2015 de Auditoría de Cuentas (LAC) y más tarde la Resolución del ICAC del 23 de diciembre de 2016, cuyos objetivos principales son incorporar en el marco jurídico de la auditoría española los cambios introducidos en el ámbito de la Unión Europea.

3. CAMBIO EN LOS INFORMES DE AUDITORÍA.

Hace ya algún tiempo que los inversores venían demandando un informe de auditoría que aportara más información que ayudara en la toma de decisiones, así como una mayor transparencia en lo que respecta a las responsabilidades del auditor. En definitiva, los inversores y otros usuarios de los informes querían disponer de una información más amplia de las auditorías de las empresas, especialmente de las cotizadas. Por ello, se demandaba un cambio de enfoque en los informes de auditoría que refleje, no sólo una opinión con o sin salvedades, sino que incluya una información más relevante que ayude a los usuarios a la toma de decisiones, ya que los auditores, en su calidad de revisores independientes de los estados financieros de la empresa, cuentan con una

perspectiva del negocio y de la situación financiera y desempeño de la compañía que pueden compartir con los inversores y demás usuarios de los informes.

Como respuesta a esta demanda, el International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), organismo emisor de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), llevó a cabo una reforma de las normas de auditoría, dándoles un nuevo enfoque dirigido a mejorar y aumentar la información en el informe de auditoría, de forma que los usuarios puedan aprovechar mejor el conocimiento que alcanza el auditor de la compañía.

Los cambios se produjeron en:

- NIA-ES 260 (Revisada)
- NIA-ES 510 (Revisada)
- NIA-ES 570 (Revisada)
- NIA-ES 700 (Revisada)
- NIA-ES 701 (Creada)
- NIA-ES 705 (Revisada)
- NIA-ES 706 (Revisada)
- NIA-ES 720 (Revisada)
- NIA-ES 805 (Revisada)

La revisión de estas normas y la creación de la NIA-ES 701 suponen un cambio relevante en el contenido del informe, afectando tanto a la estructura del mismo como a la información que en éste debe recogerse.

En consecuencia, con el objeto de trasladar a la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas en España las NIA revisadas por parte del IAASB, se crea la Ley 22/2015 de 20 de julio de Auditoría de Cuentas y la Resolución del ICAC del 23 de diciembre de 2016, las cuales vendrían a sustituir las existentes leyes a partir de su entrada en vigor, que corresponde al desarrollo de los trabajos de auditoría referidos a cuentas anuales o estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 17 de junio de 2016, por lo que a efectos prácticos esta modificación afecta generalmente a las auditorías de cuentas anuales del ejercicio 2017, ya que la gran mayoría de las empresas cierran el ejercicio el 31 de diciembre.

Se debe destacar que esta modificación depende de si la entidad auditada debe considerarse empresa de interés público (EIP), ya que para cada caso el cambio en los informes de auditoría es ligeramente diferente. Según la consulta del ICAC número 103/2015, son entidades de interés público las siguientes:

- Las entidades de crédito.
- Las entidades aseguradoras.
- Las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores o en el mercado alternativo bursátil pertenecientes al segmento de empresas en expansión.
- Las empresas de servicios de inversión y las instituciones de inversión colectiva que, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, tengan como mínimo 5.000 clientes, en el primer caso, o 5.000 partícipes o accionistas, en el segundo caso, y las sociedades gestoras que administren dichas instituciones.

- Los fondos de pensiones que, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, tengan como mínimo 10.000 partícipes y las sociedades gestoras que administren dichos fondos.
- Las fundaciones bancarias, las entidades de pago y las entidades de dinero electrónico.
- Aquellas entidades distintas de las mencionadas en los párrafos anteriores cuyo importe neto de la cifra de negocios y plantilla media durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, sea superior a 2.000.000.000 de euros y a 4.000 empleados, respectivamente.

3.1. ORDEN DE LOS PÁRRAFOS Y EXTENSIÓN DEL INFORME.

Posiblemente el cambio más visible de los nuevos informes son tanto el orden de los párrafos como la extensión de los mismos. El informe de auditoría ha pasado de ser un informe corto y estandarizado a uno largo y menos homogéneo.

El nuevo orden de los párrafos es el siguiente:

1. **Título.** El informe de auditoría ha pasado de tener el título de “Informe de auditoría independiente de cuentas anuales.” a tener el título de “Informe de auditoría independiente de cuentas anuales, emitido por un auditor independiente.” En el caso de estados financieros distintos a los de cuentas anuales, el título del informe se adaptará según el estado financiero objeto de auditoría: “Informe de auditoría independiente de... estado financiero, emitido por un auditor independiente.”
2. **Destinatario.** Se identificarán las personas físicas o jurídicas que encargaron el trabajo y a quienes vaya destinado (suelen ser los accionistas o los socios), en el caso de que éstas no coincidan con quien haya efectuado el nombramiento deben indicarse ambos.
3. **Opinión del auditor.** En este informe, la opinión del auditor ocupa el tercer lugar, por encima de párrafos que antes estaban encima suyo como el párrafo de “Fundamentos de la opinión”, “Responsabilidad del auditor” o “Responsabilidad de los administradores en relación con las cuentas anuales.”
4. **Fundamentos de la opinión.** En este párrafo se añade una declaración de que el auditor es independiente de la entidad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables relativos a la auditoría.
5. **Incertidumbres y Empresa en Funcionamiento.** Este párrafo solamente se incluirá en los casos indicados en la NIA-ES 570 Revisada, párrafos 21 y 23.
6. **Cuestiones clave de auditoría o Aspectos más relevantes de la auditoría.** En la NIA-ES 701 Revisada, se indica en el apartado 5 que el párrafo de “Cuestiones clave de auditoría” se aplica a las auditorías de conjuntos completos de estados financieros con fines generales de entidades de interés público, mientras que, en el caso de entidades de no interés público, se cambia la denominación a “Aspectos más relevantes de la auditoría”.
7. **Otra información.** De acuerdo a lo establecido en la NIA-ES 720, se tiene la obligación de revisar e informar no sólo la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales, sino también si dicho informe se ha elaborado conforme a lo exigido por la normativa de aplicación, debiendo pronunciarse en el informe de auditoría las incorrecciones materiales que se hubieran detectado. Anteriormente esta manifestación se ubicaba en el final del informe, bajo la sección de otros requerimientos exigidos legalmente.
8. **Responsabilidad de los administradores en relación con las cuentas anuales.** Esta sección describe la responsabilidad de la dirección. Debe contener una descripción revisada de las responsabilidades de la dirección y/o las responsabilidades del gobierno

de la entidad, incluida una descripción de las responsabilidades relativas a la empresa en funcionamiento. Además, la Comisión de Auditoría de las entidades de interés público (EIP) tiene la responsabilidad de supervisar el proceso de elaboración y presentación de la información financiera.

9. Responsabilidad del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros.

En el caso de los nuevos informes, esta información se amplía muchísimo en su explicación, por lo que puede proporcionarse en el cuerpo del informe de auditoría, o bien en un anexo del informe de auditoría, en cuyo caso el informe de auditoría hará referencia al anexo. En este apartado se explica en qué consiste el trabajo del auditor.

10. Información sobre otros requerimientos legales. Este párrafo solamente es necesario cuando se trate de un informe de auditoría sobre cuentas anuales de una entidad de interés público (EIP), y se deberán incluir al menos los siguientes apartados:

- a) Informe adicional para la comisión de auditoría en el que se incluirá una confirmación de que la opinión de auditoría es coherente con lo manifestado en informe adicional para la comisión de auditoría.
- b) Período de contratación.
- c) Servicios prestados además del de auditoría.

11. Nombre del socio del encargo, con el número del ROAC.

12. Firma del auditor.

13. Dirección del auditor.

14. Fecha del informe de auditoría.

En el caso del párrafo de énfasis, se debe comentar que ya no posee un lugar determinado en el informe de auditoría y dependerá del juicio del auditor, tal como se expresa en la NIA-ES 706. Normalmente se suele situar el párrafo inmediatamente después de la sección “Fundamentos de la opinión”. Este párrafo se utiliza de forma muy residual, ya que en caso de incertidumbre se incluirían en el párrafo de incertidumbres y empresa en funcionamiento.

Del mismo modo, el párrafo de “Otras cuestiones” dependerá del juicio del auditor. Este párrafo puede incluirse en la sección de “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios” o en una sección separada. También queda muy relegado y se utilizará en el caso de que las cuentas anuales de ejercicios anteriores no hayan sido realizadas por el mismo auditor.

3.2. CUESTIONES CLAVE / ASPECTOS MÁS RELEVANTES DE LA AUDITORÍA.

Este párrafo es sin duda el más controvertido de todos los cambios que se han realizado, ya que es algo totalmente nuevo y con una gran disparidad de opiniones al respecto. Las Cuestiones clave (CCA), los Aspectos más relevantes de la auditoría (AMRA) o su traducción en inglés, Key Audit Matters (KAM) son aquellas cuestiones que, a juicio del auditor y seleccionadas entre los asuntos comunicados a los responsables de gobiernos de la entidad auditada, han sido de la mayor importancia para la auditoría de los estados financieros del período. Las CCA/AMRA se derivan de aquellos asuntos que requirieron una atención significativa del auditor, por ejemplo, áreas de riesgo de auditoría significativo o cuestiones en las que a efectos de la preparación y formulación de los estados financieros les ha sido necesario aplicar a la Dirección o a los Administradores de la empresa auditada juicios o estimaciones significativas. También pueden tener relación con circunstancias o transacciones significativas que hayan tenido lugar en el

período. La diferencia entre las Cuestiones clave de auditoría y los Aspectos más relevantes de la auditoría se debe sencillamente a que el párrafo de Cuestiones clave de auditoría debe ser redactado en los informes de auditoría de entidades de interés público (EIP), por ejemplo, las empresas cotizadas, y el párrafo de Aspectos más relevantes de la auditoría es redactado en los informes de empresas que no son de interés público, por ejemplo, las PYME.

Las CCA/AMRA no pretenden ser sustituto de una opinión con salvedades, desfavorable o denegada, sino por el contrario la descripción de un área de los estados financieros en donde, siendo éstos correctos, el auditor enfocó de forma especial su atención durante la auditoría por su importancia y complejidad.

Por otro lado, las nuevas normas desincentivan al auditor a proporcionar información propia de la entidad que ésta no haya puesto a disposición del público de otra manera, ya que proporcionar esta información es responsabilidad de la Dirección y de los Administradores. Por ello, tanto el IAASB como diversos reguladores europeos han expresado su expectativa de que la Dirección, así como las Comisiones de Auditoría presten más atención a la suficiencia y calidad de la información revelada en los estados financieros, particularmente de aquellas áreas relacionadas o vinculadas con los asuntos que se aluda en las CCA/AMRA y que incluya el auditor en su informe.

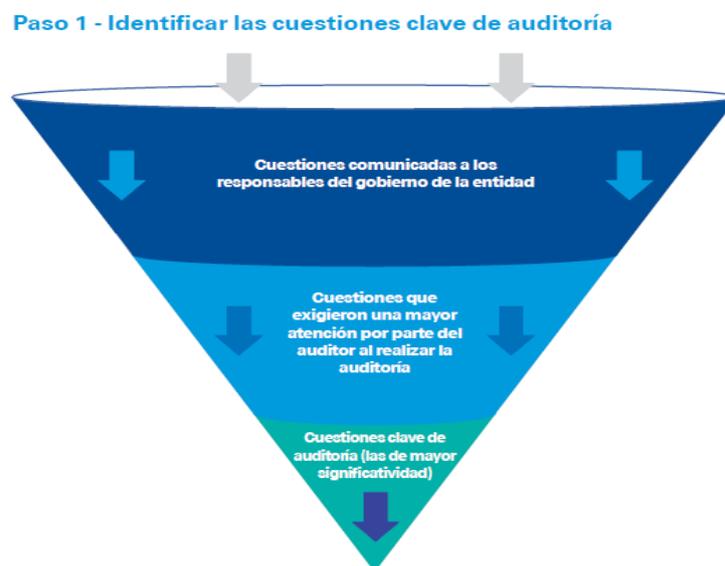
El auditor debe describir las cuestiones clave de auditoría aplicando su juicio, de modo que la forma de describir cuestiones similares puede variar en función del caso y del auditor.

La descripción de una cuestión clave de auditoría cumplirá, por lo general, los objetivos de los requerimientos de la normativa si se caracteriza por lo siguiente:

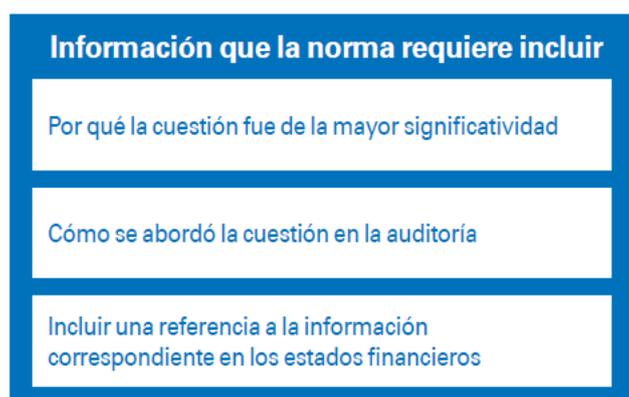
- Se basa en hechos.
- Se adapta a las circunstancias específicas de la sociedad.
- Es concisa y no contiene lenguaje excesivamente técnico.
- Contiene detalles suficientes para comprender cómo se abordó la cuestión.

A continuación, se muestra un esquema del enfoque previsto en la nueva norma NIA-ES 701 “Comunicación de las cuestiones clave de auditoría en el informe emitido por un auditor independiente”.

Gráfico 2. Pasos para la identificación de cuestiones clave de auditoría.



Paso 2 - Describir las cuestiones clave de auditoría



Fuente: Claves del nuevo informe de auditoría realizado por KPMG.

3.2.1. Número de CCA / AMRA por informe.

En las normas internacionales de auditoría no se refleja el número de Cuestiones clave de auditoría o Aspectos más relevantes de la auditoría que se deben reflejar en un informe. Igual que la decisión sobre qué cuestiones deben o no constar en este apartado, se deja la cantidad a juicio del auditor, siendo éste el único responsable de la decisión del número óptimo de cuestiones a reflejar en el informe. Muchos expertos, basándose en su propia experiencia y en lo sucedido en otros países como Reino Unido u Holanda, creen que el número óptimo para las empresas de interés público (EIP) se encuentra entre 2 y 6 cuestiones.

Por otro lado, existe una gran controversia en lo que se refiere al número de Aspectos más relevantes de la auditoría a reflejar en los informes de las entidades no EIP, ya que muchos piensan que incluso se podrían dar situaciones en las que no haya ninguna cuestión significativa que reflejar en el informe. Debido a esto, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) ha emitido una consulta el 23 de abril de 2018 a cerca de esta situación. Según esta consulta,

“respecto a si en entidades que no tienen la condición de entidades de interés público podría darse el supuesto de que el informe de auditoría no incluyese ningún aspecto más relevante en la auditoría en la sección correspondiente, debe señalarse que de la NIA-ES 701 se desprenden que pueden darse situaciones en las que la realización de un trabajo de auditoría de cuentas anuales de una entidad 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 por parte del auditor en el desarrollo del trabajo de auditoría y sido de la mayor significatividad a juicio del auditor. Si bien la norma obliga a la existencia de esta sección de “cuestiones clave de auditoría” o “aspectos más relevantes de la auditoría” que recoja la identificación de algunas cuestiones clave o aspectos más relevantes de la auditoría, nada en la norma obliga a que se tengan que incluir necesariamente alguna o algunas cuestiones o aspectos más relevantes, estando previsto en la propia norma el que el auditor pueda determinar que, de conformidad con los requerimientos de la NIA-ES, no haya cuestiones clave de la auditoría o aspectos más relevantes de la auditoría que se deban comunicar, en cuyo caso deberá incluirse tal circunstancia en la sección correspondiente.”

3.2.2. Ejemplos de Cuestiones Clave de Auditoría o Aspectos Más Relevantes de Auditoría.

Ejemplo 1. Fragmento del informe a los accionistas de Greggs plc, emitido por KPMG en el Reino Unido correspondiente al período de 53 semanas terminado el 3 de enero de 2015.

Riesgo en relación con el deterioro del valor de inmovilizado material.

Los niveles significativos de inmovilizado material mantenido por el Grupo que incluye activos en más de 1600 establecimientos suponen la existencia de numerosas unidades generadoras de efectivo (es decir, tiendas) que, de manera independiente, exponen al Grupo a un riesgo de que el valor en libros del inmovilizado material no se recupere en su totalidad ya sea mediante la actividad futura o mediante el valor obtenido en la enajenación o disposición por otra vía.

Adicionalmente, tras el deterioro de valor de 4 mill GBP registrado en 2013 y la decisión anunciada en el ejercicio en curso de cerrar las secciones de panadería de los locales, lo que se ha visto contrarrestado por una mejora significativa en los resultados del Grupo en 2014, existe un riesgo mayor de que se produzcan deterioros de valor adicionales en algunas tiendas mientras que, en otras, es posible que se reviertan deterioros del valor que, en otras, es posible que se reviertan deterioros de valor anteriormente registrados. Esto incluye el riesgo de que los activos obsoletos - por ejemplo, terrenos y edificios que son excedentarios-, incluyan hipótesis sobre el importe recuperable que pueden haber cambiado con el tiempo ya que las intenciones cambian y se dispone de más información.

Determinar el nivel de deterioro del valor y cualquier reversión del deterioro el valor implica prever y descontar flujos de efectivo futuros y estimar los importes recuperables que son inherentemente inciertos.

Respuesta del auditor

Nuestros procedimientos de auditoría consistieron, entre otros en la consideración del riesgo de deterioro del valor asociado a los siguientes tipos distintos de activos:

- Con respecto a las tiendas que continúan operando, evaluamos y cuestionamos de forma crítica el modelo de deterioro del valor del Grupo. Se consideraron las previsiones de los flujos de cada tienda y si dichas previsiones respaldaban el valor en libros de los activos correspondientes, así como la necesidad de revertir algún deterioro de valor registrado en ejercicios anteriores. Evaluamos las previsiones de flujos de efectivo comparando los resultados históricos de esas tiendas con los presupuestos del Grupo. Evaluamos la idoneidad de la tasa de descuento y la comparamos con las utilizadas por otras entidades minoristas nacionales. Efectuamos un análisis de sensibilidad de las tasas de descuento y de las previsiones de flujos de efectivo y consideramos el impacto en el deterioro del valor registrado.
- Con respecto a los deterioros del valor en activos concretos de inmovilizado material, evaluamos de forma crítica la identificación, por parte del Grupo, de los activos obsoletos y evaluamos de forma crítica si esos activos tenían un valor recuperable o un uso futuro en la actividad de la entidad y, para hacerlo, recurrimos a nuestros conocimientos del grupo y a la experiencia adquirida.
- Con respecto a los terrenos y edificios en propiedad que han sido identificados como excedentarios y con los que no se negocia, consideramos si el valor en libros de los terrenos y los edificios era apropiado tomando como referencia indicadores de mercado como valoraciones de terceros y ofertas de compra recibidas. Se consideró si el valor de los activos se había deteriorado o si deberían revertirse deterioros de valor contabilizados en ejercicios anteriores.
- También consideramos la idoneidad de la información revelada por el Grupo sobre el grado de estimación que implica determinar el importe del deterioro del valor y la sensibilidad con respecto a las hipótesis clave.

Ejemplo 2. Fragmento del informe a los accionistas de ITV plc, emitido por KPMG en el Reino Unido correspondiente al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2014.

Riesgo en relación con el devengo de royalties.

El Grupo paga royalties directamente a artistas/productores por el uso de contenidos. Los términos contractuales de estos acuerdos son de diversa naturaleza y complejidad.

Los sistemas de IT solo pueden abarcar parte del proceso, siendo necesario un componente manual significativo para calcular los royalties devengados registrados por el Grupo. En general, el proceso es complejo, aunque resulta fundamental para las operaciones del Grupo.

El volumen y la variedad de los contratos que se interpretan y se contabilizan, junto con la naturaleza manual del proceso, aumentan el riesgo de error.

Respuesta del auditor.

Entre otros procedimientos, comprobamos los controles relativos al registro de los costes y la aprobación de los pagos de royalties.

A partir de los cálculos facilitados hicimos el cálculo de nuevo, de una muestra de royalties anuales del Grupo, contrastando los datos clave con los contratos y los datos del sistema.

Asimismo, aplicamos procedimientos analíticos comparando los costes de los royalties, como un porcentaje de los ingresos, con los presupuestos y los datos de ejercicios anteriores, teniendo en cuenta los cambios de los que teníamos conocimiento.

Ejemplo 3 Fragmento del informe a los accionistas de ITV plc, emitido por KPMG en el Reino Unido correspondiente al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2014.

Riesgo en planes de pensiones de prestaciones definidas.

Se realizan estimaciones significativas al valorar los planes de prestaciones definidas del Grupo posteriores a la jubilación.

Las principales hipótesis de valoración se describen en la nota 3.7 del apartado “Hipótesis”. Al estimar estas hipótesis, el Grupo recibe el asesoramiento de actuarios independientes que evalúan su idoneidad.

La valoración se considera un riesgo significativo ya que, dada la cuantía de los activos y los pasivos de los planes, pequeños cambios en las hipótesis pueden tener un impacto financiero material en el Grupo.

Respuesta del auditor.

En esta área, nuestros procedimientos de auditoría consistieron entre otros, en cuestionar las hipótesis clave aplicadas para determinar el déficit neto del Grupo, tales como la tasa de descuento, la tasa de inflación y la mortalidad/esperanza de vida, con el apoyo de nuestros propios especialistas actuarios. Aquí se incluyó una comparación de esas hipótesis clave con datos extraídos de fuentes externas.

Obtuvimos la confirmación de un tercero de los activos de los planes de pensiones a 31 de diciembre de 2014.

También consideramos la idoneidad de la información revelada por el Grupo con respecto a la sensibilidad de los déficits en relación con estas hipótesis en la nota 3.7.

3.3. PÁRRAFOS ESTANDARIZADOS DEL INFORME.

A pesar de ser el cambio más trascendente, el párrafo dedicado a las cuestiones clave de auditoría o aspectos más relevantes de auditoría no es el único cambio que se ha realizado. Existen varios párrafos que eran estandarizados en el anterior modelo de informe que, con la nueva normativa, ven su contenido modificado en algún aspecto, ya sea por su extensión o por añadir alguna otra información adicional.

Para empezar, el párrafo relacionado con las responsabilidades del auditor se amplía bastante, de tal manera que es opcional trasladar el contenido de esta sección del informe a un anexo del mismo. Se debe incluir una manifestación expresa del auditor de su independencia respecto a la Sociedad y de haber cumplido con los requerimientos de ética que le resulten de aplicación, así como una descripción de las responsabilidades del auditor, incluida una descripción de las responsabilidades relativas a la empresa en funcionamiento.

Por otro lado, la sección relacionada con la responsabilidad de la dirección o gerencia de la empresa auditada también se ve modificada. En este caso, se debe añadir información sobre las responsabilidades de la dirección o gerencia en relación con los estados financieros, en especial con su elaboración y presentación, incluyendo una descripción de las responsabilidades relativas a la empresa en funcionamiento.

En tercer lugar, la sección titulada “Otra Información” es un párrafo totalmente nuevo, en el cual se incluye una descripción a cerca de la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales, además de si dicho informe se ha elaborado conforme a lo exigido por la normativa de aplicación, debiendo pronunciarse en el informe de auditoría las incorrecciones materiales que se hubieran encontrado.

Por último, la sección del informe titulada “Otros requerimientos legales y reglamentarios” cambia totalmente. La información que se debe añadir en esta sección es fundamentalmente dirigida a las EIP, ya que se debe incluir una información adicional para la comisión de auditoría, el período de contratación del auditor y los servicios prestados a la empresa, además del de auditoría.

4. NUEVO INFORME DE AUDITORÍA EN OTROS PAÍSES.

4.1 INFORMES EN REINO UNIDO.

Aunque existen otros países que ya han adoptado el nuevo informe, como lo son Australia, Sudáfrica u Holanda, debido a su dimensión, a ser uno de los países que antes adoptó el cambio y a su parecido con España, se estudiará el caso de Reino Unido en detalle, haciendo una proyección de las consecuencias que pueden ocurrir en nuestro país.

4.1.1. Diferencias entre el informe de Reino Unido y el de España.

Aunque los informes de los diferentes países se realizan según la misma norma internacional (NIA), existen diferencias entre los informes de los países, así como muchas similitudes.

Las diferencias más significativas entre los informes de Reino Unido y de España son:

- En Reino Unido, no existen los AMRAs. Las KAM (Key Audit Matters) solamente se aplican a las empresas cotizadas, siendo totalmente opcional en las pymes. En España, por el contrario, los AMRAs (Aspectos más relevantes de la auditoría) son totalmente obligatorios para las empresas que no son de interés público.
- En los informes de Reino Unido, el auditor debe cuestionarse la adecuación de las divulgaciones conocidas como “close calls” según el marco de información financiera aplicable. Un “close call” es un suceso no planeado que tiene consecuencias negativas temporales en el proceso productivo de la empresa.
- En los informes de Reino Unido, se hace una explicación del concepto de materialidad o importancia relativa utilizado en la planificación y realización de la auditoría.

Las similitudes más significativas entre los informes de Reino Unido y España son:

- La sección de párrafo de la opinión se presenta la primera.

- Descripción a cerca de las responsabilidades tanto del auditor, como de los directivos sobre el principio de empresa en funcionamiento.
- Descripción detallada de las responsabilidades del auditor, así como una afirmación sobre su independencia.
- Una opinión sobre si el informe de gestión se ha preparado de conformidad con los requerimientos legales relevantes.

4.1.2. Consecuencias de los nuevos informes en Reino Unido.

Tanto usuarios de los informes como teóricos de la auditoría han estado muy interesados en conocer cuáles han sido las consecuencias de los cambios en los informes de Reino Unido para poder anticipar cómo sería el impacto de los mismos en sus respectivos países. Para ello, se analizan datos acerca de las consecuencias que producen estos cambios introducidos en los informes.

En el Gráfico 3, se exponen el número promedio de cuestiones clave incluidas en el informe por sector y por año, refiriéndose al año 1 como el primer año de implementación de los nuevos informes en Reino Unido (2014) y al año 2 como el segundo (2015).

Gráfico 3. Número de cuestiones clave incluidas en el informe por sector.

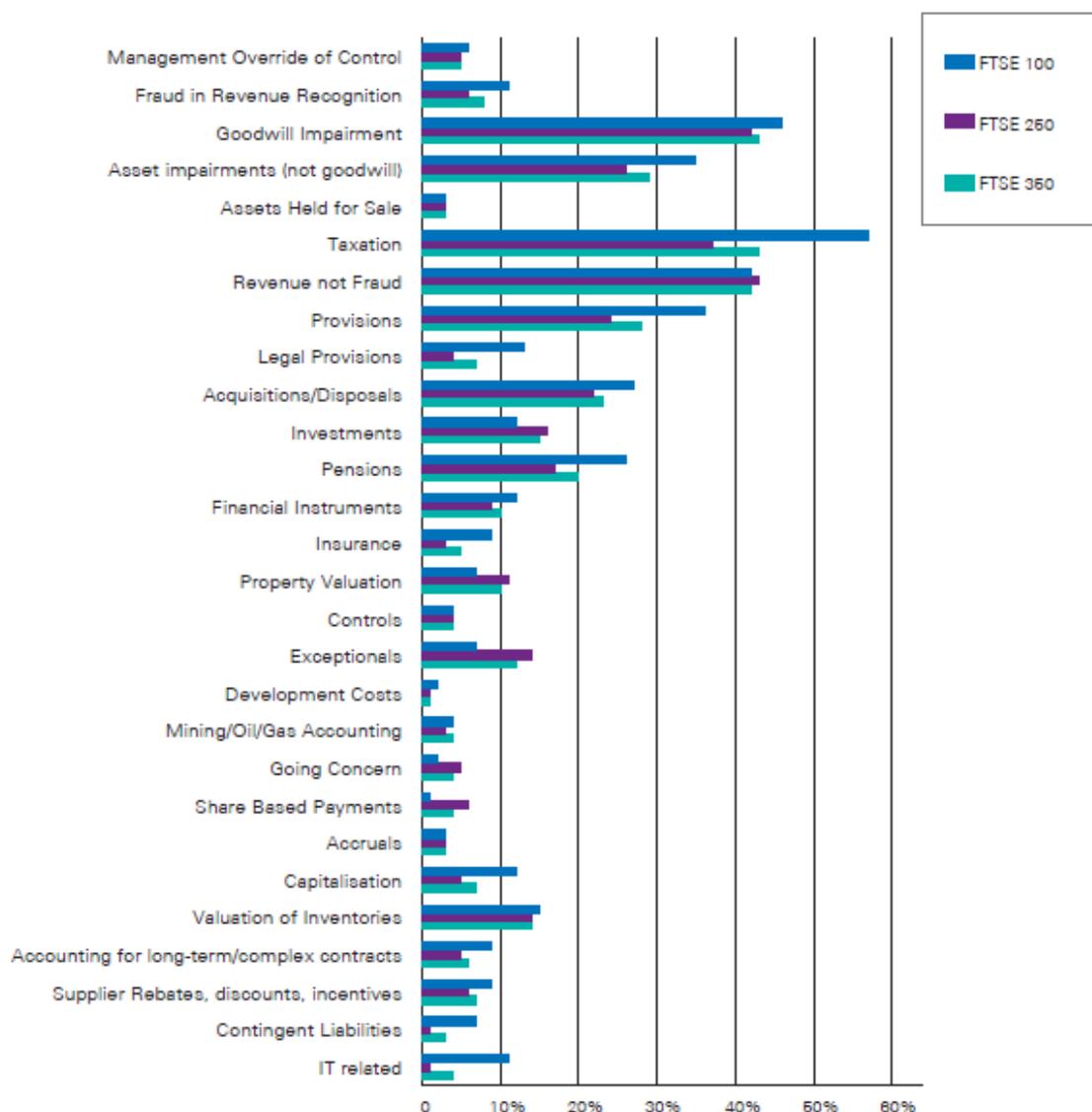


Fuente: Informe de KPMG.

Destaca que aproximadamente todos los sectores empresariales reflejados, poseen un número promedio similar en lo que se refiere cuestiones clave por informe, siendo éste entre 3 y 4.

En el Gráfico 4, se expone la tipología de cuestiones clave incluidas en los informes en el segundo año de implementación de los cambios (2015), distinguiéndose los pertenecientes al FTSE 100 (índice bursátil compuesto por las 100 compañías con mayor capitalización bursátil de Reino Unido), al FTSE 250 (índice bursátil compuesto por las empresas más grandes seleccionadas trimestralmente de la 101 a la 350) y el FTSE 350 (índice bursátil compuesto por las 350 compañías con mayor capitalización bursátil en Reino Unido).

Gráfico 4. Tipología de cuestiones clave incluidas en el informe (año 2 de implantación).



Fuente: Informe de KPMG.

Sobresale el gran porcentaje que poseen las cuestiones clave relacionadas con el área de impuestos, siendo los costes de desarrollo el área con menos porcentaje de cuestiones clave.

En la Tabla 1, se detallan el número promedio de cuestiones clave incluidas en los informes de las Big Four (Deloitte, KPMG, EY y PwC) y otras sociedades de auditoría durante los dos primeros años de implementación de los cambios en los informes (2014 y 2015).

Tabla 1. Número de cuestiones clave incluidas en los informes por sociedad auditora.

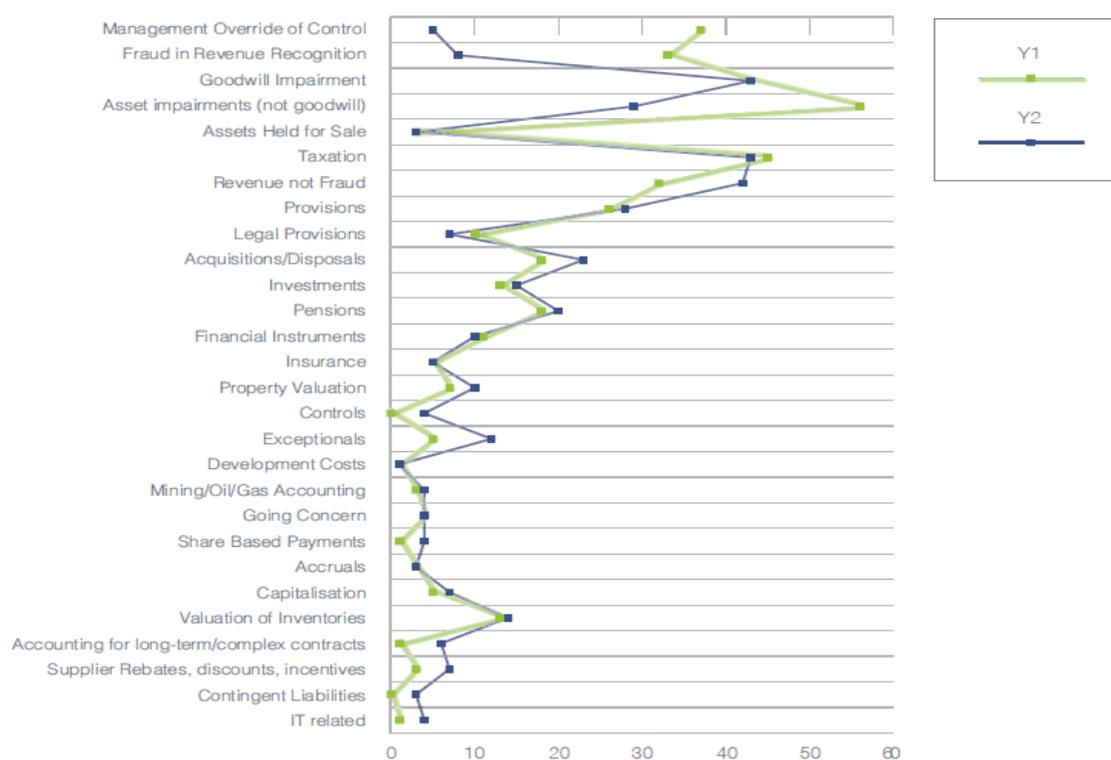
	Year 2					Year 1				
	Deloitte	EY	KPMG	PwC	Others	Deloitte	EY	KPMG	PwC	Others
Highest number of risks reported	8	8	7	8	6	7	8	10	9	9
Lowest number of Reported Risks	2	1	1	1	2	2	1	1	3	2
Average Number of Risks reported FTSE 350	4.1	3.9	3.1	4.4	3.6	4.0	4.1	3.6	4.9	3.8
Average Number of Risks reported FTSE 100	4.5	4.3	3.8	5.3	5.0	4.2	5.3	4.7	5.5	6
Average Number of Risks reported FTSE 250	4.0	3.7	2.8	3.7	3.4	3.9	3.6	2.9	4.2	3.4

Fuente: Informe elaborado por el Financial Reporting Council (FRC).

Resalta que el número promedio de los riesgos incluidos en los informes está entre 3 y 4 en la mayoría de los grupos asignados, estando el número medio por encima de 4 en las empresas pertenecientes al FTSE 100. Además, destaca el dato del número máximo de cuestiones clave en un informe, cuya media entre las empresas estudiadas está en torno a los 8 riesgos.

En el Gráfico 5, se exponen los porcentajes de la tipología de las cuestiones clave incluidas en los informes, tanto del primer año como del segundo de implementación (2014 y 2015).

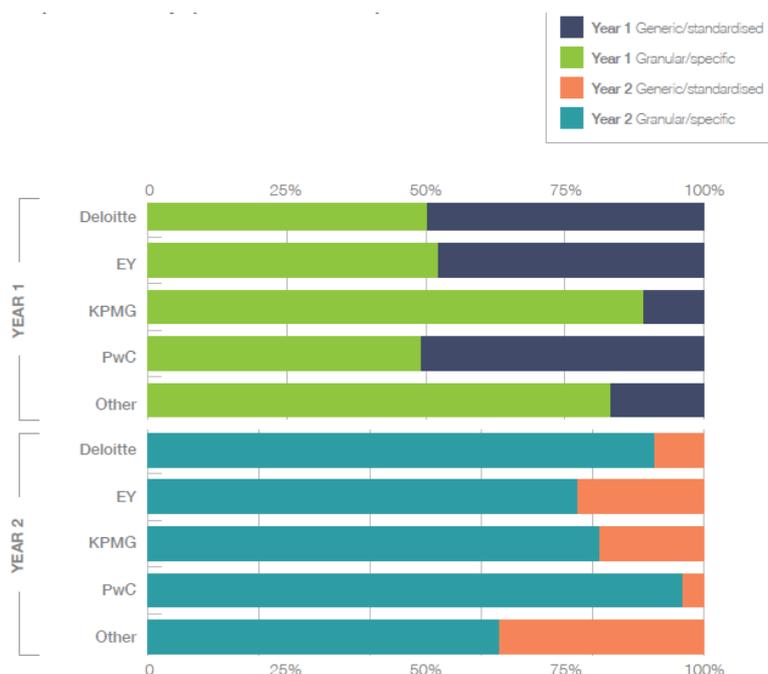
Gráfico 5. Comparativa de las cuestiones clave incluidas en cada año.



Fuente: Informe elaborado por Financial Reporting Council (FRC).

En el Gráfico 6, se presenta información sobre la manera en la que se describen las cuestiones clave de auditoría en los informes, separándolas en genéricas o específicas.

Gráfico 6. Naturaleza descriptiva de las cuestiones clave de auditoría por año.



Fuente: Informe de FRC

Destaca cómo en el segundo año de implementación las cuestiones descritas de una manera específica aumentan considerablemente en las Big Four, mientras que en las demás sociedades de auditoría disminuyen considerablemente. Se puede concluir que no están auditadas por una Big Four, es decir, las más pequeñas, incluyen en sus informes cuestiones clave más estandarizadas, pudiendo estar basadas en las incluidas en los informes del primer año.

A partir de estos datos acerca de las consecuencias de los nuevos informes de auditoría en Reino Unido en los dos primeros años, se pueden separar tres colectivos a analizar, los auditores y las sociedades de auditoría, los inversores y otros usuarios de los informes y los directivos y demás componentes de la gerencia.

En primer lugar, los auditores y las sociedades de auditoría han tenido que trabajar más, ya que estos cambios introducen aspectos nuevos tanto a los informes como al trabajo en sí de la auditoría, sin haber aumentado el precio de las auditorías. Además, ha aumentado la comunicación entre los auditores y el comité de auditoría de las empresas auditadas, debido en gran medida a la sección de *Otros requerimientos legales*. Otra de las principales consecuencias ha sido la preocupación de los auditores al escoger qué cuestiones deben ser incluidas en el informe, ya que puede ser información sensible acerca de la empresa y puede entrar en conflicto con el secreto profesional al cual también se ve sometido el auditor. Sin embargo, a pesar de las dificultades, los auditores han sabido asumir el cambio y han sido innovadores a la hora de cumplir los requerimientos.

En segundo lugar, los inversores y otros usuarios de los informes valoran positivamente la información proporcionada con estos cambios, ya que las entidades son más transparentes y estos cambios les ayuda a comprender los riesgos a los que está sometida la entidad auditada. Además, agradecen que se redacte detalladamente tanto los procedimientos como el alcance de la auditoría. Sin embargo, los inversores de las grandes empresas cotizadas de Reino Unido han querido ir más allá y demandan más información en los informes, por ejemplo, una opinión detallada sobre el manejo de la empresa por parte de los directivos y la gerencia o una evaluación sobre la calidad del Patrimonio Neto de las empresas cotizadas.

Por último, los directivos y demás componentes de la gerencia de las empresas auditadas han tenido que prestar más atención a las áreas de riesgo señaladas en los informes, debido a su publicación. Una de sus mayores preocupaciones era la posibilidad de que el mercado bursátil se viera afectado según la cantidad de cuestiones clave incluidas en el informe, sin embargo, no se han dado casos en los que la cotización de una entidad disminuyera simplemente por la publicación de las cuestiones clave en el informe de auditoría.

4.2 SITUACIÓN ACTUAL EN LOS DEMÁS PAÍSES

Debido a que la directiva europea en la que se basa el cambio en los informes fue aprobada en el año 2014, existen otros países que ya han implementado el cambio, así como países que lo harán más tarde que las auditorías españolas. En el caso de países que ya han implementado los cambios, algunos ejemplos son Australia, Holanda, Reino Unido y Sudáfrica, los cuales en su mayoría lo implementaron en el año 2014. Para el caso de países cuya implementación será más tardía, algunos ejemplos son Estados Unidos y Canadá, para los cuales el Public Company

Accounting Oversight Board (PCAOB) aprobó en junio de 2017 la incursión de los nuevos informes a partir de 2020. Sin embargo, existen casos especiales como el de Francia.

Con la Ley de Seguridad Financiera del 1 de agosto de 2003, los auditores de cuentas franceses tienen la obligación de incluir en el informe un apartado denominado “Justification des appréciations”, que se traduce como “justificación de evaluaciones”. En este apartado obligatorio en todos los informes, sea cual sea el tipo de entidad y el número de cuentas anuales auditadas, se deben explicar los procedimientos utilizados por los auditores para el fundamento de la opinión que expresan estos en el informe de auditoría. Este apartado debe responder a tres exigencias:

- Ser evaluaciones realizadas por el auditor en el transcurso de la auditoría, remarcando aquello que les pareció importante.
- La expresión debe ser concisa y tener, bajo la hipótesis de un informe sin salvedades, un carácter positivo y coherente con la opinión.
- No debe ser una salvedad enmascarada.

La entrada en vigor de este párrafo afectó a los informes emitidos a partir del 1 de agosto de 2003 y se debe ubicar en segundo lugar bajo el párrafo de opinión.

Aunque se cree que la introducción de las cuestiones clave de auditoría está basada en el párrafo “Justification des appréciations” de los informes franceses, tratan de explicar procedimientos diferentes, por lo que no son comparables a los cambios introducidos por las NIAs.

5. OPINIÓN DE LOS AUDITORES PARA EL CASO ESPAÑOL.

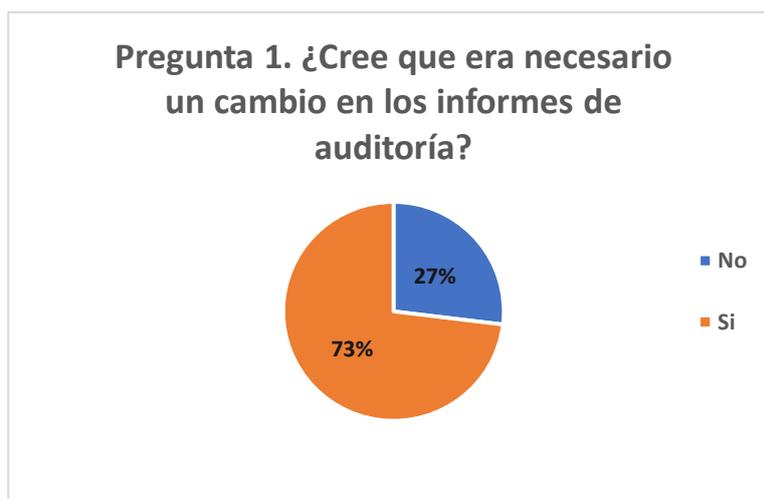
Conociendo que los informes de Reino Unido y de España tienen algunas diferencias, no es totalmente acertado considerar que las consecuencias de los mismos sean iguales. Tanto la contabilidad como la auditoría en los dos países son distintas, lo que lleva a pensar que en España puede ser diferente. Sin embargo, debido a que las auditorías del ejercicio 2017 son las primeras en implementar el nuevo formato de informe en España, no se dispone de suficiente información todavía para concretar las consecuencias de este cambio.

Por ello, se ha considerado realizar una encuesta entre auditores para saber su opinión sobre los nuevos informes y sus posibles consecuencias tanto en la auditoría como en las empresas auditadas y los usuarios de los informes. En dicha encuesta han participado un total de 52 personas que son auditores o ejercientes de la auditoría. Además, se ha contestado a la misma de manera presencial o a través de la plataforma Google, siendo publicado en la red social profesional LinkedIn, de manera totalmente anónima.

Esta encuesta, cuyo fin no es estadístico, ha sido realizada para comprender la opinión de auditores tanto de sociedades pequeñas de auditoría como de grandes multinacionales, así como tanto de las Islas Canarias como de la Península Ibérica.

En la primera cuestión, se pregunta al encuestado si considera que era preciso un cambio en los informes de auditoría, con la intención de averiguar si los auditores piensan que el informe anterior era adecuado con las condiciones sociales y económicas de la actualidad.

Gráfico 7. Primera pregunta de la encuesta a auditores.

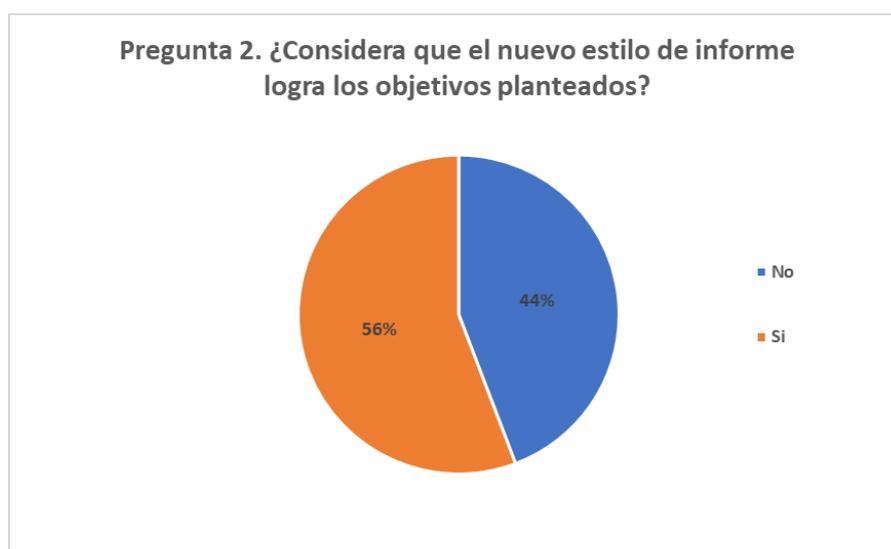


Fuente: elaboración propia.

Como resultado, la gran mayoría de los encuestados creen que era requerido un cambio en el informe de auditoría anterior, lo que lleva a pensar que puede que el informe llegara a un momento en el que no era totalmente adecuado para la situación socio-económica existente. Además, destaca que un 27% de los encuestados creen que no era necesario un cambio, por lo que no están de acuerdo con lo introducido en los informes de auditoría.

En la segunda interrogación de la encuesta, se indaga sobre si los encuestados consideran que el nuevo estilo de informe alcanza los propósitos para los cuáles fue diseñado en las NIAs. Estos objetivos de los cambios son una mayor información para los directivos de las entidades auditadas, una mayor transparencia en lo que respecta a las responsabilidades del auditor y de los directivos, y una mayor transparencia de los aspectos más relevantes del proceso de auditoría. Con esta pregunta, se pretende averiguar si los auditores consideran que los cambios introducidos son acordes y acertados con lo que se pretende conseguir.

Gráfico 8. Segunda pregunta de la encuesta a auditores.



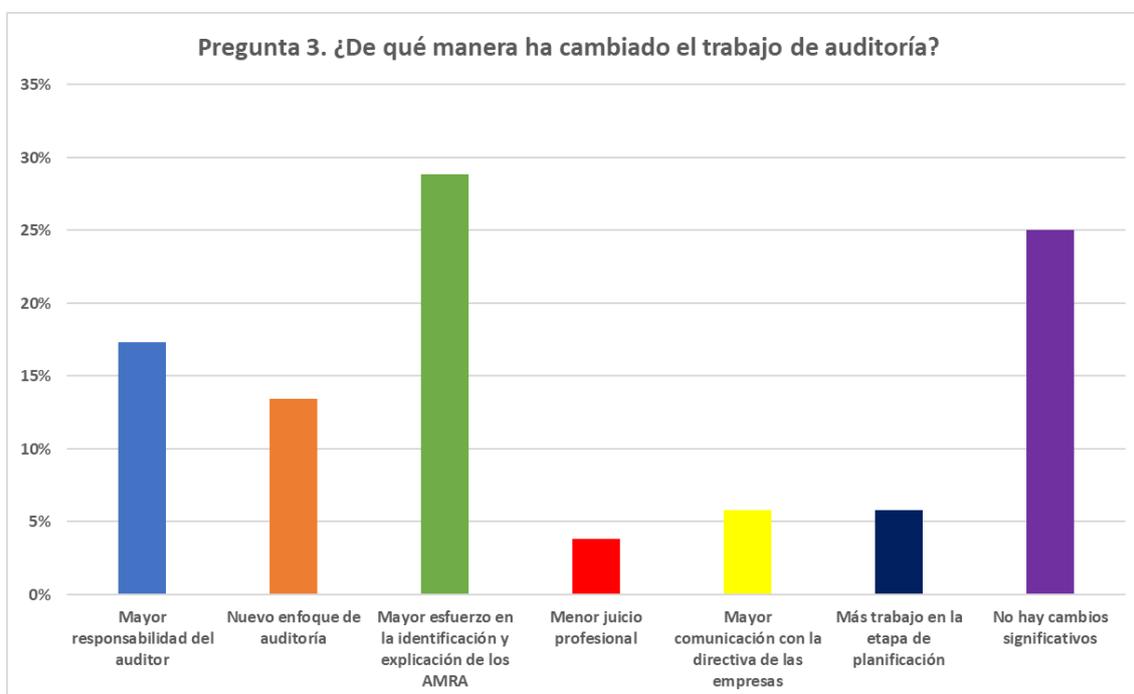
Fuente: elaboración propia.

En los resultados de esta pregunta, también destacan las diferentes opiniones que tienen los auditores con respecto a los cambios de los informes. Por un lado, el 56% de los encuestados opina que los objetivos planteados anteriormente sí se logran con el nuevo estilo, por lo que consideran que los cambios introducidos son acertados. Sin embargo, y por otro lado, el 44% de los encuestados opina que no se logran esos objetivos, dejando abierto el debate de si los nuevos informes solucionan el problema para el cuál se crearon o no.

En la tercera cuestión de la encuesta se les consulta a los auditores de qué modo ha variado el trabajo de auditoría con la implementación de los cambios en los informes de auditoría. Con ello, se trata de averiguar cómo ha afectado en el proceso de auditoría el hecho de que haya que incluir una sección totalmente nueva en el informe.

Debido a que esta pregunta es de respuesta abierta, tenemos varias opiniones de cómo se ha modificado el trabajo de auditoría.

Gráfico 9. Tercera pregunta de la encuesta a auditores.



Fuente: elaboración propia.

Primeramente, un 17% de los encuestados ha respondido que con estos cambios implementados el auditor posee una mayor responsabilidad a la hora de realizar tanto el proceso de auditoría, como a la hora de redactar el informe, ya que creen que con la introducción de las cuestiones clave o aspectos más relevantes de la auditoría, el auditor entra en ámbitos de la empresa en la cual, no deberían entrar.

En segundo lugar, el 13% de las personas encuestadas piensa que ha cambiado completamente el enfoque de la auditoría. Argumentan que, en vez de tener un enfoque basado en las incorrecciones de las cuentas anuales, ahora poseen un enfoque basado también en los riesgos de la empresa, lo cual es consecuencia directa de las cuestiones clave de la auditoría.

Por otro lado, el 29% de los encuestados cree que el mayor cambio en el proceso de auditoría es la identificación y explicación de los aspectos más relevantes de la auditoría, ya que supone un gran esfuerzo que antes no había, y que consideran peligroso ya que una mala descripción puede llegar fácilmente al malentendido.

En cuarto lugar, el 4% de los encuestados considera que el nuevo estilo de informe deja mucho menos espacio para el juicio profesional del auditor, ya que cada vez está más regulada la manera de trabajar de los auditores. Por ello, consideran que existen menos ámbitos en los que el proceso de auditoría y su manera de revisar las cuentas anuales sea personal de cada auditor.

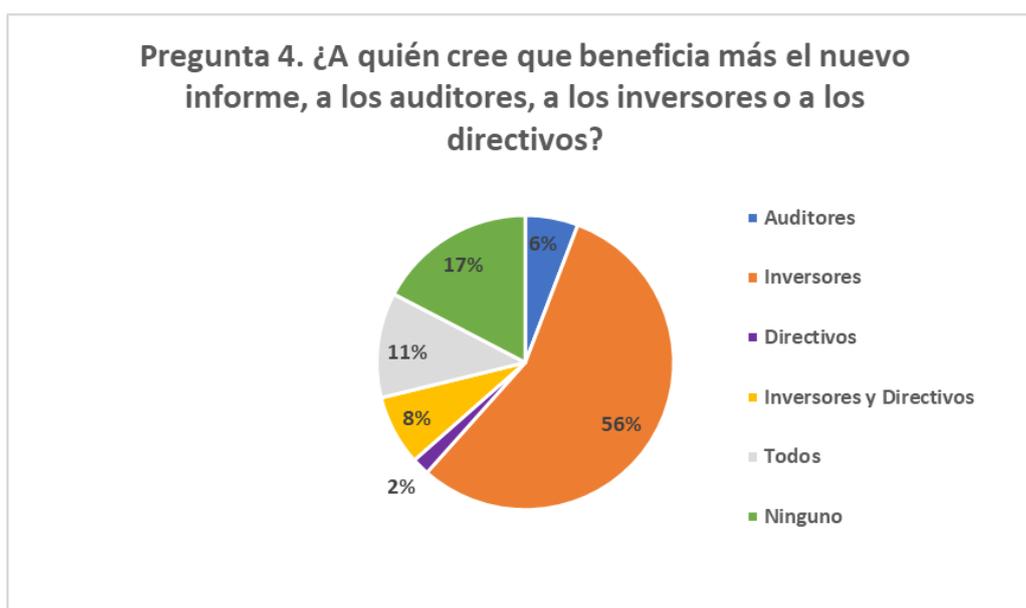
En quinto lugar, un 6% de los encuestados piensa que el proceso de auditoría ha cambiado simplemente en que los auditores deben comunicarse en mayor medida con la directiva y demás órganos de gobierno de las empresas auditadas, ya que aparte de las antiguas comunicaciones que se seguirán haciendo, por ejemplo incorrecciones materiales, ahora deben comunicarse con los directivos para informarles del contenido de la sección de *Cuestiones clave de auditoría* o *Aspectos más relevantes de la auditoría*.

Además, un 6% de los encuestados considera que a partir del informe del año 2017 habrá más trabajo en la etapa de planificación, ya que, en el apartado de la matriz de riesgos de la empresa, deben añadirse los posibles riesgos que podrían resultar cuestiones clave de auditoría en el informe.

Por último, el 25% de los encuestados considera que no ha habido un cambio significativo en el trabajo de auditoría, ya que los nuevos párrafos del informe se pueden redactar con la misma ejecución de trabajo que se hacía para el anterior formato de informe.

En la cuarta pregunta de la encuesta, se solicita a los auditores su punto de vista acerca de a quién consideran que favorece más el nuevo formato de informe, si a los auditores, a los inversores o a los directivos de las empresas auditadas. Con ello, se trata de averiguar la opinión general acerca de sobre quién creen que están basados estos cambios en el informe de auditoría.

Gráfico 10. Cuarta pregunta de la encuesta a auditores.



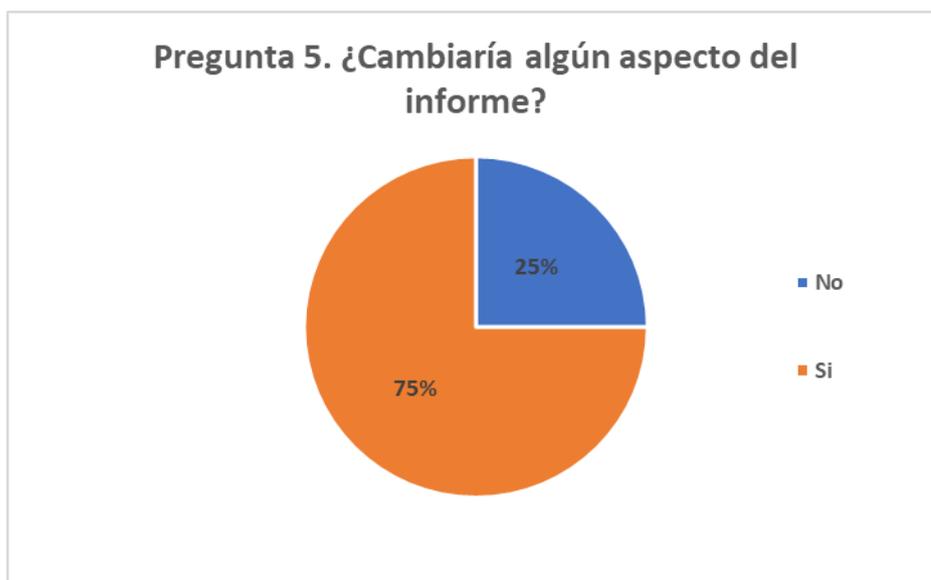
Fuente: elaboración propia.

Sorprendentemente, la mayoría de las respuestas (un 56% de los encuestados) creen que los nuevos informes benefician más a los inversores, ya que la información sobre las cuestiones clave o los aspectos más relevantes de la auditoría, así como las responsabilidades y procedimientos de los auditores, favorece a los inversores u otros usuarios de los informes a la hora de tomar decisiones de inversión en una empresa. Además, el 6% de los encuestados respondieron que beneficia más a los auditores y sólo el 2% a los directivos.

Por otro lado, también destaca que hubo respuestas refiriéndose tanto a directivos como inversores, siendo el 8% de los encuestados, que un 11% respondió que el nuevo informe beneficia a todos y un 17% que no favorece a ninguno. Con estas respuestas se deja claro una vez más, la disparidad de opiniones con respecto a los nuevos informes, además de que la inmensa mayoría de los auditores no se ven beneficiados por estos cambios.

La quinta cuestión de la encuesta indaga sobre la opinión de los auditores acerca de modificar algún detalle del nuevo informe con la intención de conocer sobre la adecuación y coherencia de los cambios introducidos.

Gráfico 11. Quinta pregunta de la encuesta a auditores.



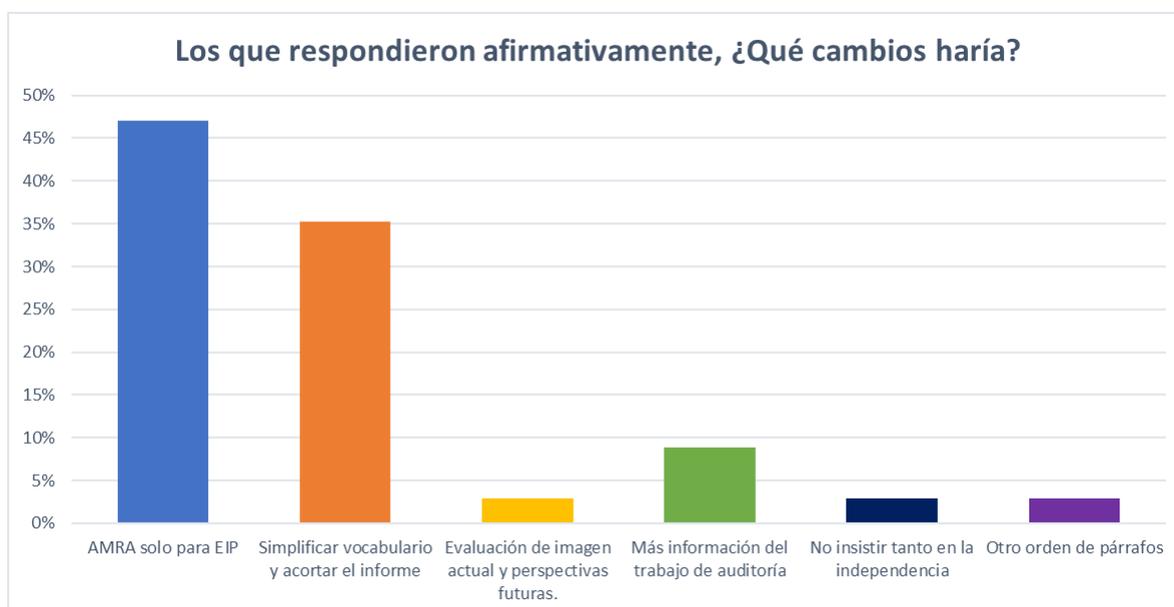
Fuente: elaboración propia.

Como respuesta a esta pregunta, el 75% de los encuestados dijeron que si modificarían algún aspecto del informe. Este dato refleja la opinión mayoritaria de los auditores acerca de los nuevos informes, ya que muchos de ellos nos están de acuerdo con los cambios introducidos, o no les parecen del todo correctos. Por ello, esta respuesta nos hace reflexionar sobre si es un acierto o no del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) introducir estos cambios en los informes.

Por otro lado, un 25% de los encuestados cree que no cambiaría ningún aspecto del nuevo informe, haciendo ver que bajo su opinión profesional los cambios introducidos son adecuados y correctos.

Dada la importancia de la opinión del auditor en esta encuesta, se pidió a los encuestados que respondieran afirmativamente a la quinta pregunta que nos concretaran qué aspectos cambiarían. Con ello, se quería obtener una información sobre aquellos detalles que son desacertados según la opinión profesional de las personas que respondieron a la encuesta.

Gráfico 12. Segunda parte de la quinta pregunta de la encuesta a auditores.



Fuente: elaboración propia.

Primeramente, un 47% de los encuestados que respondieron afirmativamente en la quinta pregunta creen que el aspecto que cambiarían en el nuevo informe es la sección de *Aspectos más relevantes de la auditoría* para las entidades que no son de interés público. La normativa europea (NIAs) introducía la sección de las *Cuestiones clave de auditoría* para las empresas cotizadas o de interés público, sin embargo, en España el legislador ha ampliado su alcance implementando la sección de *Aspectos más relevantes de la auditoría* para las empresas que no son de interés público. En países que ya han implementado el cambio como Reino Unido u Holanda, la sección de *Cuestiones clave de auditoría* o *Key Audit Matters (KAM)* es únicamente introducida en los informes de las empresas cotizadas. Tener unos informes parecidos a los demás países en este aspecto es lo que responden casi la mitad de los auditores encuestados.

En segundo lugar, un 35% de los encuestados que respondieron afirmativamente en la quinta pregunta creen que simplificarían el vocabulario del informe, así como acortar el mismo. Los informes de auditoría son documentos públicos que pueden ser leídos por cualquier tipo de usuario, los cuáles pueden tener o no una formación específica en contabilidad y auditoría. Algunos auditores creen que los nuevos cambios introducidos en los informes hacen que el mismo sea mucho más denso y más difícil de entender para una persona cuya formación no haya sido específicamente en el campo de la contabilidad, haciendo que disminuya su comprensión y por ello su utilidad, ya que el informe de auditoría es realizado para brindar una información concreta a sus usuarios.

Por otro lado, un 3% de los encuestados que respondieron afirmativamente a la quinta pregunta piensan que el informe de auditoría, además de contener una opinión sobre el reflejo de la imagen

fiel de la empresa en las cuentas anuales, debería incluir una evaluación de la situación actual de la empresa y de sus perspectivas futuras. Con ello, se pretende que el informe tenga una mayor utilidad, ya que contendría una información más útil tanto para directivos como para inversores u otros usuarios de los mismos.

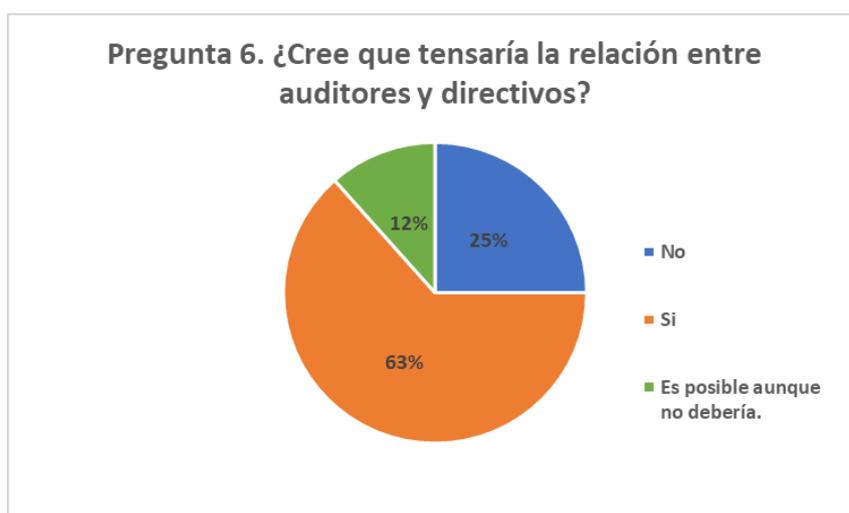
Además, un 9% de los encuestados que respondieron afirmativamente a la quinta pregunta creen que es necesario incluir más información sobre el trabajo de auditoría, por ejemplo, una descripción de los procedimientos de auditoría independientemente de la descripción que se debe hacer en la sección de Cuestiones clave de auditoría sobre los riesgos más significativos de la empresa.

En quinto lugar, un 3% de los encuestados que respondieron afirmativamente a la quinta pregunta creen que no se debería insistir tanto en la independencia del auditor. Con la introducción de los cambios en los informes de la auditoría, se ha recalcado bastante la independencia del auditor dentro del mismo, ya que no sólo el mismo título del informe resalta aún más la independencia, sino que en la responsabilidad del auditor se han ampliado los párrafos con respecto a la independencia del auditor. Este hecho hace sentir a algunos auditores una desconfianza e inseguridad en su profesión por parte de los agentes externos.

Por último, el 3% de los encuestados que respondieron afirmativamente en la quinta pregunta cambiarían el orden de los párrafos. Algunos auditores creen el cambio de párrafos y precisamente que el párrafo de opinión sea el primero del informe hace que el usuario pierda interés a cerca del diferente contenido del informe y por ello consideran que es necesario otro orden de párrafos que también resalte las secciones del informe.

En la sexta pregunta de la encuesta, se plantea a los encuestados si consideran que la introducción de la sección de las *Cuestiones clave de la auditoría o Aspectos más relevantes de la auditoría* podría ocasionar problemas en la relación entre los auditores y los directivos de las empresas auditadas. Esta pregunta busca información acerca de las posibles consecuencias que podría tener la introducción de una sección en la que se habla de riesgos significativos de la empresa, la cual debe ser redactada con cautela por parte de los auditores ya que es información cuya publicación o malinterpretación puede ser perjudicial para la empresa.

Gráfico 13. Sexta pregunta de la encuesta a auditores.



Fuente: elaboración propia.

En este caso, el 63% de los encuestados respondieron afirmativamente a esta pregunta, incluyendo en algunos casos testimonios reales de situaciones de discusión entre el auditor y el directivo debido a la redacción de los *Aspectos más relevantes de la auditoría*.

Por otro lado, un 12% de los encuestados respondió que es posible que se de esta situación, aunque no debería darse. La redacción de los *Aspectos más relevantes de la auditoría* conlleva la descripción de los riesgos más significativos y los procedimientos llevados a cabo para su minimización. Esta redacción no es sencilla y no busca perjudicar a la empresa auditada, por lo que en principio no debería causar ningún problema. Sin embargo, existen situaciones en las cuales se puedan crear tensiones entre el auditor y el directivo de la empresa.

Por último, un 25% de los encuestados respondieron negativamente a la pregunta, puntualizando que la sección de los *Aspectos más relevantes de la auditoría* conlleva una anterior explicación a los directivos, mediante la cual todas las dudas acerca de esta sección deben quedar resueltas para no tener ningún problema entre auditor y directivo.

6. CONCLUSIONES

Es indiscutible que los nuevos informes han supuesto una revolución en el mundo de la auditoría. Sin embargo, no sólo han afectado a la manera de trabajar de los auditores, desde la etapa de planificación hasta la redacción del informe, sino que también han cambiado el mundo empresarial. Debido a esta modificación, los inversores tendrán más información a su alcance a la hora de tomar decisiones de inversión y a los directivos les permite tener una visión más amplia de las áreas de riesgo de su empresa.

En Reino Unido, los comentarios a lo largo de los años en los que ha estado implementado el nuevo informe han sido positivos, tanto de auditores como de usuarios. El regulador ha reflejado en sus encuestas desde 2013 hasta 2017 que está bastante satisfecho con los resultados y que el auditor ha asumido el cambio, siendo innovador en el cumplimiento de los requerimientos y alejándose progresivamente de las descripciones genéricas sin adaptarse a las circunstancias específicas de cada compañía.

Sin embargo, el caso español amenaza con ser distinto al del Reino Unido. Las diferencias significativas entre los informes, como por ejemplo la inclusión de los Aspectos más relevantes de la auditoría para las empresas que no son de interés público, puede afectar en el resultado que tengan en las auditorías españolas. Como se refleja en la encuesta, existe una gran cantidad de auditores que se muestran escépticos frente a la modificación de los informes, ya que algunos lo consideran demasiado amplio y técnico (lo cual podría afectar al entendimiento del mismo) y otros lo consideran demasiado intrusivo. Además, el hecho de que la gran mayoría de los encuestados considere que este cambio pueda ser negativo para la relación entre auditor y directivos es un dato preocupante, ya que, de darse el caso, haría más compleja una profesión que ya de por sí está bastante regulada.

Es por ello, que las entidades reguladoras y el legislador deben estar atentos a las consecuencias de los nuevos informes desde este mismo año, ya que, puede ser necesario un ajuste inmediato en la legislación si los resultados no fuesen los esperados.

A pesar de esto y ajeno a la opinión de los profesionales, todavía no se conocen cuáles podrían ser las consecuencias reales que haya en España tras el primer año de implementación de los nuevos informes de auditoría, por lo que es necesario que tanto auditores como administradores estén pendientes de sus repercusiones como de posibles futuros ajustes, ya que es un cambio que directamente o indirectamente afecta a todos aquellos involucrados en el mundo empresarial.

7. BIBLIOGRAFÍA

Alonso, M. J. (2018). El informe de auditoría y su contribución al incremento de la confianza en la información financiera. *Revista del Registro de Economistas Auditores*, 31. 8-10

Deloitte (2016). Nuevo informe de auditor independiente. Recuperado de <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/bo/Documents/audit/BO-Informe-Auditor Independiente.pdf>

Financial Reporting Council (FRC) (2016). Extended auditor's reports. A further review of experience. Recuperado de <https://www.frc.org.uk/getattachment/76641d68-c739-45ac-a251-cabbfd2397e0/Report-on-the-Second-Year-Experience-of-Extended-Auditors-Reports-Jan-2016.pdf>

Gutierrez, E., Minutti-Meza, M., Kay, W. T., Vulcheva, M. (2017). Consequences of adopting an expanded auditor's report in the United Kingdom. Recuperado de https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2741174

Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) & Dubai Financial Services Authority (DFSA) (2016). Extended audit reports: Exploring challenges and opportunities in implementation. Recuperado de <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/middle-east-hub/icaew-dfsa-briefing-paper.ashx>

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (2015). Consulta auditoría: Sobre el régimen transitorio aplicable para tener la consideración de entidad de interés público, conforme a la nueva regulación establecida en el artículo 15 del Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, modificado por el Real Decreto 877/2015, de 2 de octubre. Recuperado de <http://www.icac.meh.es/Consultas/Boicac/ficha.aspx?hid=535>

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (2018). Consulta auditoría: Sobre aspectos más relevantes de la auditoría a incluir en el informe de auditoría de acuerdo con la NIA-ES 701 "Comunicación de las cuestiones clave de auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente" en el caso de entidades que no son de interés público. Recuperado de <http://www.icac.meh.es/>

KPMG (2016) Nuevo Informe de Auditoría. Mayor transparencia e información más relevante. Recuperado de <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/03/nuevo-informe-auditoria.pdf>

KPMG (2018). Claves del nuevo Informe de Auditoría. Más transparencia y valor. Recuperado de <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/es/pdf/2017/12/claves-nuevo-informe-auditoria.pdf>

Labatut Serer, G. (14 de abril de 2017). Los nuevos informes de auditoría incorporan grandes cambios, ¿serán entendidos por los usuarios? Recuperado de <http://gregorio-labatut.blogspot.com.es/2017/04/los-nuevos-informes-de-auditoria.html>

Labatut Serer, G. (2018). Incertidumbres sobre empresa en funcionamiento ¿sección separada en el informe de auditoría o cuestión clave de auditoría? *Revista del Registro de Economistas Auditores*, 31. 11-12.

Palazuelos Cobo, E., Sañudo Martín, L., Montoya del Corte, J. (2015). Evolución de la auditoría de cuentas en España: situación actual y perspectiva de futuro. *Revista de la Agrupación Joven Iberoamericana de Contabilidad y Administración de Empresas*, 37, 21-37.

PWC (2014). La auditoría del futuro y el futuro de la auditoría. Recuperado de <https://www.pwc.es/es/publicaciones/auditoria/assets/informe-temas-candentes-auditoria.pdf>

Ramiro, A. (2018). Las cuestiones clave en el informe de auditoría: Dudas para su correcta aplicación. *Revista del Registro de Economistas Auditores*, 31. 16-17.

Ramos Sánchez, S., & Villarroya Lequericaonandia, B. (2017). El nuevo informe de auditoría según las NIA-ES revisadas: en busca de una mayor transparencia. Recuperado de https://www.occ.pt/dtrab/trabalhos/xviicica/finais_site/153.pdf

Valdecantos Bengoetxea, T. (2018). La Auditoría de cuentas, una visión actual. *Revista del Registro de Economistas Auditores*, 31. 13-15.