

GRADO EN CONTABILIDAD Y FINANZAS

TRABAJO DE FIN DE GRADO

**ANÁLISIS DE LAS CUESTIONES CLAVE DE LA AUDITORÍA Y  
LOS ASPECTOS MÁS RELEVANTES DE LA AUDITORÍA EN LOS  
INFORMES EMITIDOS POR UN AUDITOR**

---

**DISCUSSION OF KEY AUDIT ISSUES AND THE MOST  
RELEVANT AUDIT ISSUES IN AUDITOR'S REPORTS**

PADILLA MORENO, CELENA

TEJERA RAMOS, MARCIAL

CONVOCATORIA DE MAYO 2023  
CURSO 2022/2023

Tutor: Carlos Alfredo Hernández Concepción

## **RESUMEN**

La entrada en vigor de la Norma Internacional de Auditoría aplicable en España (NIA-ES) 701 ha supuesto la inclusión de una nueva sección en los informes de auditoría.

En el presente trabajo, se analiza la determinación y redacción de la sección de cuestiones clave de la auditoría, así como de los aspectos más relevantes de la auditoría según la normativa aplicable. Para ello, se han planteado dos análisis tomando en consideración la tipología de la entidad auditada.

Para las entidades de interés público (EIP), se ha realizado un análisis por sectores de la recurrencia de las cuestiones clave de la auditoría en los informes emitidos, correspondientes a los tres últimos años auditados. Mientras que, para las entidades de no interés público, se ha llevado a cabo una encuesta, con el fin de estudiar la utilidad, recurrencia y áreas implicadas en la sección de los aspectos más relevantes de la auditoría.

## **PALABRAS CLAVE:**

Cuestiones clave de la auditoría, aspectos más relevantes de la auditoría, entidades de interés público, norma internacional de auditoría aplicable en España.

## **ABSTRACT**

The entry into force of the International Standard on Auditing applicable in Spain (ISA-ES) 701 has led to the inclusion of a new section in the audit reports.

This paper analyzes the determination and drafting of the section on key audit issues, as well as the most relevant aspects of the audit according to the applicable standard. For this purpose, two analyses have been proposed, taking into consideration the type of audited entity.

For public interest entities, an analysis has been made by sector of the recurrence of key audit issues in the reports issued, corresponding to the last three years audited. For non-public interest entities, a survey was carried out to study the usefulness, recurrence and areas involved in the section on the most relevant aspects of the audit.

## **KEY WORDS:**

Key audit matter (KAM), most relevant aspects of auditing, public interest entities, international auditing standard applicable in Spain.

## ÍNDICE DE CONTENIDOS:

<b>1. INTRODUCCIÓN.</b>	<b>5</b>
<b>2. METODOLOGÍA.</b>	<b>6</b>
<b>3. DEFINICIÓN DE LAS CUESTIONES CLAVE DE LA AUDITORÍA O ASPECTOS MÁS RELEVANTES DE LA AUDITORÍA.</b>	<b>6</b>
<b>4. ¿QUÉ ES UNA ENTIDAD DE INTERÉS PÚBLICO?</b>	<b>7</b>
<b>4.1. DIFERENCIAS ENTRE ENTIDADES DE INTERÉS PÚBLICO (EIP) Y ENTIDADES DE NO INTERÉS PÚBLICO (NO EIP).</b>	<b>8</b>
<b>5. NORMATIVA APLICABLE A LAS CUESTIONES CLAVE DE LA AUDITORÍA (CCAS) Y LOS ASPECTOS MÁS RELEVANTES DE LA AUDITORÍA (AMRAS).</b>	<b>9</b>
<b>5.1. DETERMINACIÓN DE LAS CUESTIONES CLAVE DE LA AUDITORÍA (CCAs) Y DE LOS ASPECTOS MÁS RELEVANTES DE LA AUDITORÍA (AMRAs).</b>	<b>10</b>
<b>5.2. COMUNICACIÓN Y REDACCIÓN DE LA SECCIÓN DE CUESTIONES CLAVE DE LA AUDITORÍA (CCAs) Y ASPECTOS MÁS RELEVANTES DE LA AUDITORÍA (AMRAs).</b>	<b>11</b>
<b>6. ESTRUCTURA Y EJEMPLOS DE LA SECCIÓN DE CUESTIONES CLAVE DE LA AUDITORÍA (CCAS) / ASPECTOS MÁS RELEVANTES DE LA AUDITORÍA (AMRAS).</b>	<b>14</b>
<b>7. ANÁLISIS DE LAS CUESTIONES CLAVE DE AUDITORÍA (CCAS).</b>	<b>16</b>
<b>7.1. ANÁLISIS DEL SECTOR SALUD.</b>	<b>16</b>
<b>7.2. ANÁLISIS DEL SECTOR FINANCIERO.</b>	<b>18</b>
<b>7.3. ANÁLISIS DE OTROS SECTORES.</b>	<b>20</b>
<b>8. ANÁLISIS DE LOS ASPECTOS MÁS RELEVANTES DE LA AUDITORÍA (AMRAS).</b>	<b>21</b>
<b>9. CONCLUSIONES.</b>	<b>30</b>
<b>10. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.</b>	<b>32</b>

## ÍNDICE DE GRÁFICOS:

<b>GRÁFICO I: PORCENTAJE TOTAL DE CCAS / AMRAS RECOGIDOS EN LOS INFORMES DEL 2018.</b>	<b>9</b>
<b>GRÁFICO II: NÚMERO MEDIO DE CCAS / AMRAS RECOGIDOS EN LOS INFORMES DEL 2018.</b>	<b>13</b>
<b>GRÁFICO III: RESPUESTAS DE LA PRIMERA PREGUNTA DE LA ENCUESTA.</b>	<b>22</b>
<b>GRÁFICO IV: RESPUESTAS DE LA SEGUNDA PREGUNTA DE LA ENCUESTA.</b>	<b>23</b>
<b>GRÁFICO V: RESPUESTAS DE LA TERCERA PREGUNTA DE LA ENCUESTA.</b>	<b>23</b>
<b>GRÁFICO VI: RESPUESTAS DE LA CUARTA PREGUNTA DE LA ENCUESTA.</b>	<b>24</b>
<b>GRÁFICO VII: RESPUESTAS DE LA QUINTA PREGUNTA DE LA ENCUESTA.</b>	<b>25</b>
<b>GRÁFICO VIII: RESPUESTAS DE LA SEXTA PREGUNTA DE LA ENCUESTA.</b>	<b>26</b>
<b>GRÁFICO IX: RESPUESTAS DE LA SÉPTIMA PREGUNTA DE LA ENCUESTA.</b>	<b>27</b>
<b>GRÁFICO X: RESPUESTAS DE LA OCTAVA PREGUNTA DE LA ENCUESTA.</b>	<b>28</b>
<b>GRÁFICO XI: RESPUESTAS DE LA NOVENA PREGUNTA DE LA ENCUESTA.</b>	<b>29</b>
<b>GRÁFICO XII: RESPUESTAS DE LA DÉCIMA PREGUNTA DE LA ENCUESTA.</b>	<b>29</b>
<b>GRÁFICO XIII: RESPUESTAS DE LA UNDÉCIMA PREGUNTA DE LA ENCUESTA.</b>	<b>30</b>

## 1. INTRODUCCIÓN.

La normativa aplicable a la auditoría de cuentas en España queda diseminada en varias normas de diversa naturaleza, leyes, reales decretos y resoluciones administrativas. El conjunto se encuentra dividido de la siguiente manera: Normas Internacionales de Auditoría (de ahora en adelante NIA), Normas Europeas de Auditoría, Leyes españolas, Reales Decretos españoles y Resoluciones Administrativas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (de ahora en adelante ICAC).

Las NIAs son implantadas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC, *International Federations of Accountants*) con el fin de crear uniformidad en los métodos aplicados por los auditores de cuentas. A partir del 1 de enero de 2014 el ICAC ha ido adaptando las NIAs a la normativa vigente en España, generando las Normas Internacionales de Auditoría aplicables en España (de ahora en adelante NIA-ES).

Las normas que regulan la auditoría se deben adaptar a los cambios de la sociedad y de las prácticas empresariales. Es por ello que, con la Resolución del 23 de diciembre de 2016, el ICAC publicó la modificación de determinadas normas y la incorporación de la NIA-ES 701, objeto de estudio en el presente trabajo.

Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas	
Normas Internacionales de Auditoría adaptadas para España (NIA-ES)	En relación a...
NIA-ES 700 (Revisada)	Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros.
NIA-ES 701 (Nueva)	Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.
NIA-ES 705 (Revisada)	Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.
NIA-ES 706 (Revisada)	Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.
NIA-ES 720 (Revisada)	Responsabilidades del auditor con respecto a otra información.
NIA-ES 260 (Revisada)	Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.
NIA-ES 510 (Revisada)	Encargos iniciales - saldos de apertura.

NIA-ES 570 (Revisada)	Empresa en funcionamiento.
NIA-ES 805 (Revisada)	Consideraciones especiales - auditorías de un solo estado financiero.

Fuente: elaboración propia.

## 2. METODOLOGÍA.

Para la realización de este trabajo se han seguido dos metodologías según las fuentes de información de las que se dispone, distinguiendo entre las entidades de interés público (cuestiones clave de la auditoría) y las entidades de no interés público (aspectos más relevantes de la auditoría).

Por una parte, para la realización del análisis de las cuestiones clave de la auditoría, se ha optado por acudir a la base de datos de la Comisión Nacional de Mercado de Valores (de ahora en adelante CNMV) como fuente de información. En este organismo público se encuentran publicados los informes de auditoría de las entidades cotizadas, tanto a nivel individual como consolidado. Con estos datos se ha llevado a cabo un estudio de diferentes compañías, agrupándolas por sectores, de las que se han analizado la sección correspondiente del informe de auditoría de los tres últimos años auditados. De este modo, se ha comprobado si las cuestiones clave de la auditoría han sido recurrentes entre los años analizados y si coinciden entre las empresas estudiadas.

Por otra parte, en lo referido al estudio de los aspectos más relevantes de la auditoría se han encontrado ciertas limitaciones, dado que disponer de los informes de carácter público supone un elevado coste. Por este motivo, se ha optado por enviar una encuesta a la mayoría de los auditores de la provincia de Santa Cruz de Tenerife, con el propósito de analizar la utilidad, recurrencia y áreas implicadas en la sección de los aspectos más relevantes de la auditoría.

## 3. DEFINICIÓN DE LAS CUESTIONES CLAVE DE LA AUDITORÍA O ASPECTOS MÁS RELEVANTES DE LA AUDITORÍA.

Las cuestiones clave de la auditoría o los aspectos más relevantes de la auditoría (de ahora en adelante CCAs y AMRAs, respectivamente) son aquellos que a juicio del auditor tienen mayor relevancia en los estados financieros. Dichas cuestiones se seleccionan entre las que se hayan comunicado a los responsables del gobierno de la entidad y se deberán identificar aquellas que hayan requerido de atención significativa.

Se debe señalar que el propósito de la comunicación de los aspectos más relevantes en el informe es proporcionar una mayor transparencia acerca de la auditoría realizada, facilitando así la comprensión de las cuestiones de mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros.

#### 4. ¿QUÉ ES UNA ENTIDAD DE INTERÉS PÚBLICO?

La entidad de interés público (de ahora en adelante EIP), queda definida por el artículo 3.5 de la Ley de Auditoría de Cuentas 22/2015 y por el artículo 8.1 del Reglamento de desarrollo de dicha Ley. De esta forma, el reglamento establece como definición la siguiente:

*“A efectos de lo dispuesto en el artículo 3.5 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, tendrán la consideración de entidades de interés público las siguientes:*

a) *Las entidades de crédito, las entidades aseguradoras, así como las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores sometidas al régimen de supervisión y control atribuido al Banco de España, a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, a los organismos autónomos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras y a la Comisión Nacional del Mercado de Valores, respectivamente, así como las entidades emisoras de valores en el mercado alternativo bursátil pertenecientes al segmento de empresas en expansión. A estos efectos se entenderá como mercado secundario oficial de valores cualquier mercado regulado de un Estado miembro de la Unión Europea, en los términos previstos en el artículo 2. 13 de la Directiva 2006/43/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo de 14 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, por lo que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CE del Consejo.*

b) *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.*

c) *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.*

d) *Las fundaciones bancarias, los establecimientos financieros de crédito, las entidades de pago y las entidades de dinero electrónico.*

e) *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 40.000 empleados, respectivamente.*

f) *Los grupos de sociedades en los que la sociedad dominante sea una de las entidades contempladas en las letras anteriores.*

*Las entidades mencionadas en las letras b), c) y e) del párrafo perderán la consideración de entidades de interés público si dejan de reunir durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, los requisitos establecidos en dichas letras.*

*Las entidades a que se refieren las letras del párrafo anterior tendrán la condición de entidades de interés público si reuniesen los requisitos para serlo al cierre del ejercicio social de su constitución, transformación o fusión y del ejercicio inmediatamente posterior. No obstante, en el caso de que una de las entidades que participe en la fusión o de que la entidad que se transforme tuviese la consideración de entidad de interés público en el ejercicio anterior a dicha operación, no perderán tal condición las entidades resultantes si reúnen al cierre de ese primer ejercicio social los requisitos recogidos en las citadas letras.”*

#### **4.1. DIFERENCIAS ENTRE ENTIDADES DE INTERÉS PÚBLICO (EIP) Y ENTIDADES DE NO INTERÉS PÚBLICO (NO EIP).**

Tras la reforma de la normativa, se han presenciado cambios importantes, tanto en la estructura como en el contenido del informe. La aplicación de la NIA-ES 701 ha generado una distinción entre las EIP y las no EIP, pues la sección recibe el nombre de “cuestiones clave de la auditoría” y “aspectos más relevantes de la auditoría”, respectivamente.

El auditor comunicará, según su juicio profesional, de entre las cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno, aquellas que hayan supuesto de atención significativa, siendo estas las siguientes:

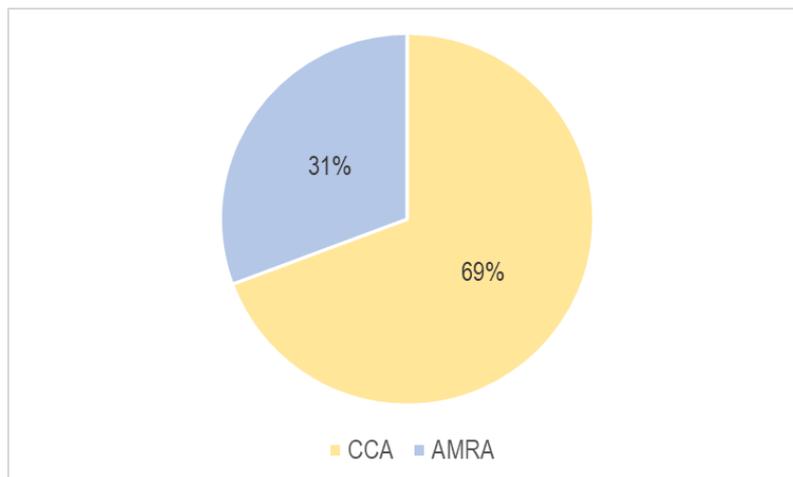
- a. Las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material identificados en relación con la NIA-ES 315, “*Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*”.
- b. Los juicios significativos del auditor en relación a las áreas que han requerido juicios significativos de la dirección, incluyendo estimaciones contables con un alto grado de incertidumbre en la estimación.
- c. El efecto de la auditoría de transacciones o hechos significativos del período a auditar.

La regulación será aplicable en su totalidad para las EIP. En cambio, para las no EIP, únicamente se tendrá en cuenta el apartado a) del párrafo 9 de la NIA-ES 701. Si bien, el auditor aplica de forma voluntaria el apartado b) y c) en la auditoría de entidades no EIP, la sección pasará a denominarse “Cuestiones clave de la auditoría”.

Tras la introducción de esta nueva sección, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (de ahora en adelante ICJCE) elaboró, a partir de una base de datos, un informe en el que se muestran diferencias en el número de CCAs y AMRAs que se redactan en los informes. Durante el estudio se analizaron un total de 1.108 informes del ejercicio 2018, de los cuales 768 contienen CCAs (69%) y el restante, incluyen AMRAs (31%).

De acuerdo a este análisis se observa que las no EIP cuentan con un menor número de AMRAs ya que se tratan de entidades en las que no concurren las mismas circunstancias de complejidad, dimensión, trascendencia o relevancia pública que sí concurre en aquellas que tienen la consideración de EIP.

**Gráfico I: Porcentaje total de CCAs / AMRAs recogidos en los informes del 2018.**



Fuente: elaboración propia (a partir de la base de datos del ICJCE).

## **5. NORMATIVA APLICABLE A LAS CUESTIONES CLAVE DE LA AUDITORÍA (CCAs) Y LOS ASPECTOS MÁS RELEVANTES DE LA AUDITORÍA (AMRAs).**

Las CCAs o AMRAs surgen tras la entrada en vigor de la NIA-ES 701 y su incorporación tiene efecto a partir de las auditorías de cuentas anuales de ejercicios que se inicien desde el 17 de junio de 2016 o los trabajos de auditoría contratados desde el 1 de enero de 2018. Ante la aplicación de esta normativa existe una distinción clara entre el ámbito internacional y el nacional, dado que en España esta nueva sección es de aplicación para los informes emitidos a todo tipo de empresas, pues la Ley de Auditoría de Cuentas exige incluir, en el informe de auditoría, determinada información sobre los riesgos más significativos, mientras que en el ámbito internacional solo se incluirá en las EIP.

En el apartado A20 de la NIA-ES 805 revisada se indica que en el caso de auditorías de un solo estado financiero la NIA-ES 701 es aplicable cuando así lo establezcan las disposiciones legales o reglamentarias. Y es así como se expone en el artículo 4.2 de la Ley de Auditoría de Cuentas: *“lo establecido en esta Ley sobre los trabajos e informes de auditoría de las cuentas anuales será de aplicación, con la correspondiente adaptación, a los trabajos e informes de auditoría de otros estados financieros o documentos contables”*. Es por ello que la aplicación de la NIA-ES 701, tal y como concluye la nota aclaratoria al final del citado apartado A20, permite dar cumplimiento al requerimiento de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Cabe destacar que antes de la introducción de esta NIA-ES, las CCAs y AMRAs se informaban únicamente de forma verbal a los responsables del gobierno de las entidades. Sin embargo, el

propósito de la comunicación en los informes de auditoría es mejorar el valor comunicativo del informe, proporcionando así una mayor transparencia e información acerca de la auditoría realizada, facilitando a los usuarios (trabajadores, inversores o entidades de crédito, entre otros) la comprensión de aquellas cuestiones, que bajo el punto de vista del auditor, son de mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros.

### **5.1. DETERMINACIÓN DE LAS CUESTIONES CLAVE DE LA AUDITORÍA (CCAs) Y DE LOS ASPECTOS MÁS RELEVANTES DE LA AUDITORÍA (AMRAs).**

El punto de partida para la determinación de los AMRAs o CCAs es la matriz de riesgos, pues a partir de esta se identifican los riesgos altos o significativos. Según la NIA-ES 315 revisada, el auditor tiene la obligación de identificar y valorar los riesgos de incorrección material (RIM) y comunicárselos a los responsables del gobierno de la entidad. Una vez identificados y comunicados se deberá obtener evidencias suficientes y adecuadas de los riesgos altos o significativos.

A continuación, será necesario identificar si dicho riesgo de incorrección material es una salvedad en el informe de auditoría o si por el contrario se trata de una incertidumbre significativa de empresa en funcionamiento. En caso de que sea una de estas dos opciones no se comunicará en la sección de AMRA o CCA sino en el párrafo de fundamentos de la opinión con salvedades o en el apartado de incertidumbre por empresa en funcionamiento, respectivamente. Sin embargo, como por definición dichos riesgos si cumplen las condiciones para ser considerados AMRA o CCA, a la hora de redactar el párrafo pertinente no se repetirá, sino que se hará mención al párrafo en el que se haya descrito.

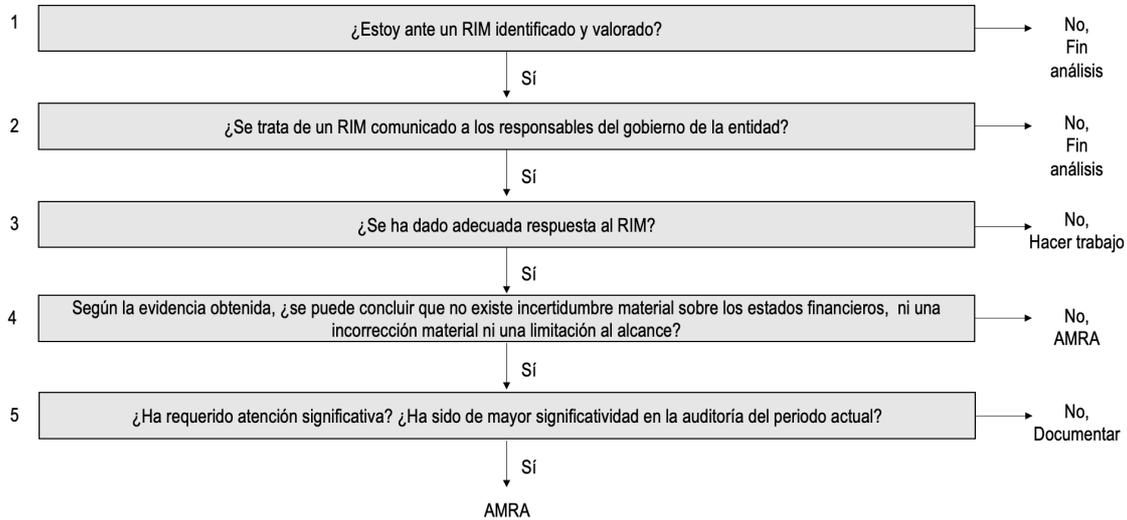
Sin embargo, el auditor puede concluir que no existe incertidumbre material sobre el principio de empresa en funcionamiento, tampoco una incorrección material ni una limitación al alcance que deba informarse como salvedad en la sección de fundamento de la opinión o en la sección de incertidumbre material sobre el principio de empresa en funcionamiento. Por lo tanto, el auditor debe cuestionarse si algún área le ha supuesto atención significativa.

La propia NIA-ES 701 establece una serie de factores que el auditor debe tener en cuenta para decidir si ha requerido de esa atención significativa en el proceso de auditoría. Entre dichos factores, destacan:

- a. Aquellas áreas en las que haya sido más complicado obtener evidencia de auditoría.
- b. La naturaleza de la política contable o la complejidad en la seleccionada por la entidad.
- c. Las incorrecciones corregidas y las acumuladas no corregidas que hayan requerido una importancia relativa, cuantitativa o cualitativamente.
- d. El esfuerzo aplicado por el auditor para tratar una cuestión en concreto.

- e. La complejidad y dificultades para aplicar procedimientos de auditoría.

En conclusión, se podría establecer el siguiente esquema, que muestra los pasos a seguir para la determinación de CCAs/AMRAs:



Fuente: elaboración propia (a partir de la base de datos del ICJCE).

Según un documento técnico elaborado por el Registro de Economistas Auditores (REA), hay áreas, por lo general, que presentan mayor significatividad y por lo tanto, puedan ser un aspecto relevante a redactar en la sección AMRA o CCA. Estas son las siguientes:

- Empresa en funcionamiento.
- Reconocimiento de ingresos.
- Estimación de impuestos.
- Activos por impuesto diferido.
- Valoración de instrumentos financieros.
- Fondos de comercio y activos intangibles.
- Combinaciones de negocios.
- Provisiones por litigios y contingencias regulatorias.

## 5.2. COMUNICACIÓN Y REDACCIÓN DE LA SECCIÓN DE LAS CUESTIONES CLAVE DE LA AUDITORÍA (CCAs) Y LOS ASPECTOS MÁS RELEVANTES DE LA AUDITORÍA (AMRAs).

La comunicación de los aspectos o cuestiones más relevantes de la auditoría en el informe se realiza en función de la opinión que el auditor se haya formado de acuerdo con los estados financieros en su conjunto. No obstante, cuando concorra alguna de las siguientes circunstancias, el auditor no podrá comunicarlo en dicha sección:

- a. Que las disposiciones legales o reglamentarias prohíban revelar públicamente la cuestión clave considerada. La NIA-ES 705, en su apartado 29, prohíbe al auditor comunicar las cuestiones clave cuando se expresa una opinión denegada (se abstiene de opinar) sobre las cuentas anuales. No obstante, este mismo apartado de la NIA-ES 705 expone lo siguiente:

*“En España, de conformidad con el artículo 10.2.c) del Reglamento (UE) nº 537/2014, así como el artículo 5.1.c) de la LAC, es obligatorio incluir en el informe de auditoría determinada información sobre los riesgos más significativos de la existencia de incorrecciones materiales considerados en la auditoría, por lo que la sección “Cuestiones clave de la auditoría” o “Aspectos más relevantes de la auditoría” debe mantenerse en todo caso, aun cuando se emita un informe con opinión denegada, y sin que resulte de aplicación lo previsto en este apartado 29 de la Norma”.*

b. Que haga referencia a una cuestión que implique una opinión modificada o una incertidumbre material sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. En este caso, se incluirá dicho aspecto en la correspondiente sección de fundamento de la opinión o incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento.

Una vez se hayan determinado los AMRAs o CCAs de las cuentas anuales analizadas es necesario una correcta comunicación al responsable del gobierno de la entidad y posteriormente se ha de proceder a su redacción en el informe de auditoría.

El apartado A46 de la NIA-ES 701 establece que el auditor puede describir, para cada CCA o AMRA:

- El motivo por el que se considera de mayor significatividad.
- Si lo hubiera, una referencia a la información correspondiente en los estados financieros, es decir, que guarde cierta coherencia con los papeles de trabajo.
- El modo en que se ha tratado la CCA o AMRA, pudiendo describir un breve resumen de los procedimientos aplicados y si los resultados de los procedimientos han sido satisfactorios.

A la hora de redactar un CCA o AMRA, es importante señalar que la respuesta del auditor frente a los resultados de los procedimientos aplicados no debe implicar que la CCA o AMRA haya sido resuelto o no. Asimismo, no debería suponer o implicar una opinión separada sobre los elementos de los estados financieros.

La normativa no establece ningún mínimo ni máximo de cuestiones a tratar en la sección AMRA o CCA, por lo que su determinación será a juicio del auditor. No obstante, la propia NIA-ES 701 expresa que sería poco frecuente que un auditor no tenga en consideración, dentro del conjunto de estados financieros de una entidad, que al menos exista una cuestión con un alto grado de relevancia. Además, establece la importancia de incluir en esta sección aquellas cuestiones que sean de mayor significatividad en la auditoría, puesto que elaborar una larga lista de cuestiones dificultará la comprensión y claridad de la sección.

Tras la incorporación de la obligatoriedad de la sección comentada, se realizó una consulta al ICAC planteando la siguiente situación: *“si en entidades que no tienen la condición de entidades*

*de interés público podría darse el supuesto en que el informe de auditoría no incluyese ningún aspecto más relevante en la auditoría en la sección correspondiente, cuando el auditor determinase que no ha habido ninguna cuestión de mayor significatividad en la realización de la auditoría que hubiese requerido de una atención significativa”.*

Finalmente, a dicha consulta el ICAC indica que el auditor puede considerar, de conformidad con los requerimientos de la NIA-ES 701, que no hay AMRA o CCA que se tenga que comunicar, en cuyo caso deberá indicarse tal circunstancia en la sección correspondiente.

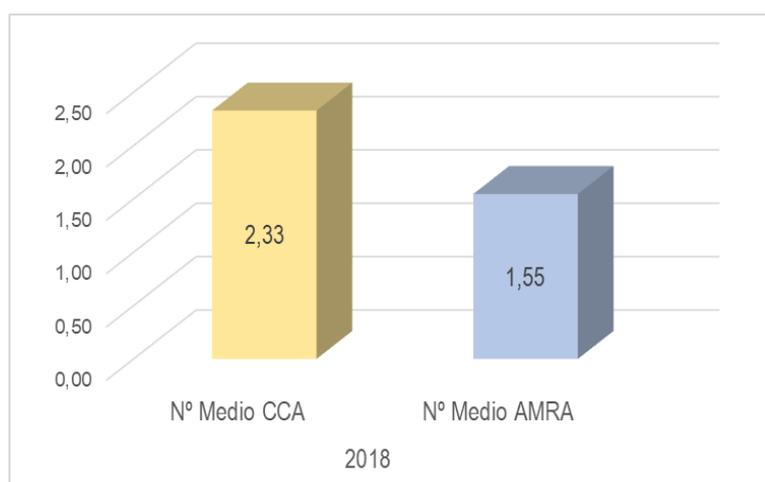
Las excepciones para no comunicar CCA o AMRA son las siguientes:

- Para entidades dormidas, es decir, sin actividad o sin activos o pasivos significativos.
- Para entidades no complejas (tenedoras de activos homogéneos y sin riesgo de deterioro, con operaciones homogéneas y no complejas, sin problemas de liquidez o financiación, sin riesgos significativos, ...).

Es decir, en el hipotético caso de que, efectivamente no se comunique ningún AMRA o CCA, el auditor deberá incluir de igual forma la sección correspondiente. Por lo que dicha sección, nunca podrá omitirse de los informes de los estados financieros de las entidades independientemente del tipo de opinión emitida.

A pesar de que existe la posibilidad de emitir informes sin CCAs y AMRAs, el siguiente gráfico muestra que el número medio de CCAs y AMRAs por informe es de 2,33 y 1,55 respectivamente.

**Gráfico II: Número medio de CCAs / AMRAs recogidos en los informes del 2018.**



Fuente: elaboración propia (a partir de la base de datos del ICJCE).

Este análisis fue llevado a cabo por el ICJCE en el año 2018 tras la introducción de la NIA-ES 701 a la normativa aplicable en los informes de auditoría, con el objetivo de:

- Realizar una puesta en común de la experiencia adquirida en el primer año de aplicación de la nueva normativa.
- Obtener resultados que sirvieran de base a ciertas reflexiones con el objetivo de mejorar en el futuro.
- Analizar las similitudes y diferencias en la aplicación práctica de la norma en EIP y no EIP.

## 6. ESTRUCTURA Y EJEMPLOS DE LA SECCIÓN DE LAS CUESTIONES CLAVE DE LA AUDITORÍA (CCAs) Y LOS ASPECTOS MÁS RELEVANTES DE LA AUDITORÍA (AMRAs).

La estructura que presenta cualquier AMRA o CCA comienza con el propio nombre de la sección según corresponda: “Aspectos más relevantes de la auditoría” o “Cuestiones clave de la auditoría”. Posteriormente, se redacta un párrafo estándar introductorio en el que se define, a grandes rasgos, lo que son los AMRAs o CCAs, que dependiendo de si se trata de una EIP o no será el siguiente:

- Para una EIP (CCA):

*“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 del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre éstas, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones.”*

- Para una NO EIP (AMRA):

*“Los **aspectos más relevantes de la auditoría** son aquellos que, según nuestro juicio profesional, han sido considerados como los riesgos de incorrección material más significativos en nuestra auditoría de las cuentas anuales del periodo actual. Estos riesgos han sido tratados en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre éstas, y no expresamos una opinión por separado sobre estos riesgos.”*

Cabe señalar que existe la posibilidad de que el auditor, en función de su juicio profesional, determine que no existe ningún AMRA o CCA en su auditoría. Sin embargo, la NIA-ES 701 establece que no se puede omitir la sección en el informe y plantea un pequeño párrafo adicional al anterior para estos supuestos en los que no existen CCAs o AMRAs:

*“Hemos determinado que **no existen** riesgos más significativos considerados/cuestiones clave en la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe.”*

En el supuesto contrario de que sí existan CCAs o AMRAs, se pueden distinguir tres situaciones.

En primer lugar, puede darse el caso de que en el informe de auditoría no existan limitaciones al alcance, incorrecciones o incertidumbre sobre el principio de empresa en funcionamiento que se redacte en la sección de fundamento de la opinión o incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento. Ante esta situación, se redacta el subtítulo de la sección, que sería el tema de la cuestión o aspecto a describir (por ejemplo: reconocimiento de ingresos, activo por impuesto diferido, ...). Posteriormente, se procede a redactar el aspecto en cuestión con la estructura comentada en el epígrafe 5.2. sobre la comunicación y redacción:

- El “por qué” se ha considerado de mayor significatividad en la auditoría, es decir, el motivo por el que el auditor, bajo su criterio, ha considerado que se trata de CCA o AMRA (por ejemplo: significatividad del área, importe relevante en los estados financieros, elevado número de transacciones, ...).
- El modo en el que se ha tratado la CCA o AMRA en el proceso de auditoría. Con otras palabras, los procedimientos que el auditor ha aplicado y su resultado, pero sin que constituya una opinión separada o parcial (por ejemplo: muestras, procedimientos sustantivos, evaluación de políticas contables, ...).
- Si la hubiera, una referencia a la información a revelar en los estados financieros, para así poder reflejar y comprender mejor la cuestión que se pretende describir (por ejemplo: véase notas X.X. de las cuentas anuales, ...).

En segundo lugar, pueden existir limitaciones al alcance, incorrecciones o incertidumbre sobre el principio de empresa en funcionamiento que se tratan de salvedades incluidas en la sección correspondiente de fundamento de la opinión o incertidumbre relacionada con la empresa en funcionamiento y no existen CCAs o AMRAs adicionales. En este caso, seguidamente del párrafo estándar introductorio se comenta:

*“**Excepto** por la cuestión descrita en la sección [Fundamento de la opinión con salvedades / Fundamento de la opinión desfavorable / Fundamento de la opinión denegada / Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento], hemos determinado que **no existen otros riesgos** más significativos considerados en la auditoría / **no existen otras cuestiones clave** de la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe.”*

En tercer lugar, puede ocurrir que, aparte de existir limitaciones al alcance, incorrecciones materiales o incertidumbres sobre el principio de empresa en funcionamiento que han sido informadas como salvedades en la sección correspondiente de fundamento de la opinión o incertidumbre relacionada con la empresa en funcionamiento, también se han detectado CCAs o AMRAs adicionales que deben ser comunicados y redactados en el informe de auditoría. Para este supuesto, el párrafo anterior se cambia por:

*“**Además** de la cuestión descrita en la sección [Fundamento de la opinión con salvedades / Fundamento de la opinión desfavorable / Fundamento de la opinión denegada / Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento], hemos determinado que **los riesgos***

**que se describen a continuación** son los riesgos más significativos considerados en la auditoría / **las cuestiones que se describen a continuación** son las cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe.”

Y a continuación, se procede a redactar el aspecto en cuestión con la estructura propia de un AMRA o CCA comentada en este mismo epígrafe.

## 7. ANÁLISIS DE LAS CUESTIONES CLAVE DE LA AUDITORÍA (CCAs).

Tal y como se ha expuesto en la metodología del presente trabajo, para el análisis de las CCAs se ha optado por acudir a la CNMV con el fin de obtener los informes de las auditorías de cuentas anuales de distintas compañías, distinguiendo por sectores, durante los últimos tres periodos (2020, 2021 y 2022).

Se ha considerado analizar el sector salud y financiero, tomando de cada uno una muestra de cuatro empresas con el objetivo de estudiar las distintas áreas que suponen CCAs en los informes y si se manifiestan de forma recurrente en los años analizados.

### 7.1. ANÁLISIS DEL SECTOR SALUD.

Las compañías analizadas del sector de la salud son: Prim, PharmaMar, Rovi y Clínica Baviera. En la siguiente tabla se observa el Importe Neto de la Cifra de Negocios (INCN), el total de activo, el patrimonio neto y el número medio de trabajadores de cada empresa durante los años analizados.

(en miles de euros)		Importe Neto de la Cifra de Negocios (INCN)	Total Activo	Patrimonio Neto	Nº Medio de Trabajadores
<b>PRIM, S.A.</b>	2020	136.682	152.430	105.514	510
	2021	149.776	159.636	112.293	528
	2022	164.691	156.155	107.801	581
<b>PHARMA MAR, S.A.</b>	2020	247.720	368.051	153.115	313
	2021	215.405	414.443	238.619	344
	2022	179.734	454.670	293.051	378
<b>ROVI, S.A.</b>	2020	459.424	555.527	330.686	516
	2021	509.920	478.099	339.631	566
	2022	591.117	485.641	228.092	659
<b>CLÍNICA BAVIERA, S.A.</b>	2020	69.599	68.613	42.952	519
	2021	101.734	76.292	50.764	655
	2022	121.420	85.631	60.619	726

Fuente: elaboración propia (a partir de los informes obtenidos de la CNMV).

En el estudio realizado se ha detectado que las cuestiones clave de la auditoría son recurrentes en cada empresa y durante los años analizados. Adicionalmente, existe un área común entre las empresas analizadas, se trata del reconocimiento de ingresos.

En la siguiente imagen se muestra la redacción de la sección CCA del informe de auditoría del ejercicio 2022 de Rovi, S.A. emitido por la sociedad de auditoría KPMG:

## Reconocimiento de ingresos por ventas (566.587 miles de euros)

Véanse Notas 3.14 y 22.a de las cuentas anuales

<i>Cuestión clave de la auditoría</i>	<i>Cómo se abordó la cuestión en nuestra auditoría</i>
<p>Los ingresos por ventas se obtienen de múltiples clientes y productos y a través de un gran volumen de transacciones realizadas a lo largo del ejercicio. El escaso valor de las transacciones a nivel unitario supone que errores a escala individual resulten insignificantes, pero al ser difíciles de detectar y haber un gran volumen de transacciones, pueden acabar generando errores materiales en las cuentas anuales.</p> <p>Debido a la significatividad del importe de los ingresos por ventas, la posibilidad de reconocimiento de ingresos en un período incorrecto y el riesgo inherente de incorrección material se ha considerado una cuestión clave de nuestra auditoría.</p>	<p>Nuestros procedimientos de auditoría incluyeron, entre otros, los siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- Hemos evaluado el diseño y la implementación de los controles clave relacionados con el proceso de reconocimiento de ingresos por ventas.</li><li>- Hemos realizado una prueba mediante el uso de técnicas de auditoría asistidas por ordenador que permite comprobar la existencia y exactitud de un gran volumen de transacciones de ventas a lo largo del ejercicio, asociando de manera individualizada los ingresos con los pedidos y albaranes.</li><li>- Hemos obtenido confirmaciones externas para una muestra de facturas pendientes de cobro y confirmaciones de saldos con empresas del Grupo, realizando, si aplicase, procedimientos de comprobación alternativos mediante albaranes de entrega o justificantes de cobro posterior.</li><li>- Adicionalmente, hemos evaluado si la información revelada en las cuentas anuales cumple con los requerimientos del marco normativo de información financiera aplicable a la Sociedad.</li></ul>

Fuente: Comisión Nacional del Mercado de Valores.

Como se ha comentado anteriormente, una de las áreas que presenta mayor significatividad es el reconocimiento de ingresos dado que, generalmente, los ingresos suponen una pieza fundamental para el correcto funcionamiento de las empresas lucrativas.

Cuando se habla de reconocimiento de ingresos, se hace referencia especialmente a los ingresos que se obtienen de la actividad ordinaria, esto es, de las ventas y/o prestaciones de servicios del ejercicio principal y habitual de la empresa.

Los auditores de las compañías seleccionadas hacen hincapié en el importe neto de la cifra de negocios argumentando que se trata de un área de especial atención, debido al alto volumen de transacciones que se realiza día a día con un número alto de clientes y la relevancia que esta área supone en las cuentas anuales de las sociedades.

Los auditores, por su parte, han aplicado una serie de procedimientos para evaluar y comprender el importe de las ventas, comprobar el cumplimiento de las afirmaciones sobre los saldos según la NIA-ES 315, así como estudiar su evolución a lo largo del ejercicio a auditar. Entre los procedimientos aplicados destacan: analizar los procesos de reconocimiento de los ingresos; realizar la prueba del corte de operaciones, que permite obtener evidencia sobre el devengo de las operaciones y así comprobar que se contabilizan en el período al que corresponden; llevar a cabo la circularización de una muestra de clientes y empresas del grupo sobre aquellas facturas

pendientes de cobro y el volumen total de facturación, con la finalidad de comprobar que los saldos se contabilizan por el importe y en el momento correcto; y un estudio analítico sobre las ventas y sus costes a lo largo del ejercicio auditado.

## 7.2. ANÁLISIS DEL SECTOR FINANCIERO.

Con respecto al sector financiero, se han seleccionado las siguientes entidades: Unicaja Banco, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (BBVA), Banco Sabadell y Caixabank. En la siguiente tabla se observa el Importe Neto de la Cifra de Negocios (INCN), el total de activo, el patrimonio neto y el número medio de trabajadores de cada empresa durante los años analizados.

(en miles de euros)		Importe Neto de la Cifra de Negocios (INCN)	Total Activo	Patrimonio Neto	Nº Medio de Trabajadores
<b>UNICAJA BANCO, S.A.</b>	2020	724.247	65.260.057	4.214.589	5.898
	2021	864.515	115.963.199	6.470.579	7.091
	2022	1.260.632	99.480.889	6.743.949	7.504
<b>BANCO BILBAO VIZCAYA ARGENTINA, S.A.</b>	2020	4.629.000	443.032.000	32.867.000	25.148
	2021	4.289.000	442.279.000	30.836.000	23.533
	2022	5.903.000	458.888.000	30.756.000	21.397
<b>BANCO SABADELL, S.A.</b>	2020	3.007.650	188.909.020	11.096.422	15.369
	2021	2.822.930	197.187.820	11.303.247	13.847
	2022	3.143.677	195.620.963	11.453.002	12.365
<b>CAIXABANK, S.A.</b>	2020	4.001.000	349.942.000	21.674.000	27.454
	2021	5.231.000	570.913.000	30.580.000	40.023
	2022	6.530.000	497.718.000	28.735.000	36.731

Fuente: elaboración propia (a partir de los informes obtenidos de la CNMV).

Se ha detectado nuevamente que las CCAs comunicadas en el informe de auditoría son recurrentes en todas las empresas, salvo en Caixabank en el ejercicio 2021 que se ha incorporado, a las CCAs recurrentes de otros años, el proceso de fusión por absorción de Bankia. Adicionalmente se han detectado dos áreas en común en las cuatro entidades bancarias: las correcciones de valor por riesgo de crédito de los préstamos y los anticipos y los riesgos asociados a las tecnologías de la información.

En la siguiente imagen se muestra la redacción de la sección CCA del informe de auditoría del ejercicio 2022 de Caixabank, S.A. emitido por la sociedad de auditoría PWC:

#### Cuestiones clave de la auditoría

#### Modo en el que se han tratado en la auditoría

##### Riesgos asociados a las tecnologías de información

La operativa y continuidad de la actividad de la Sociedad, por su naturaleza, y en especial el proceso de elaboración de la información financiera y contable, tiene una gran dependencia de los sistemas de información que integran su estructura tecnológica y aseguran el correcto procesamiento de la información. Por ello, ha supuesto una cuestión clave en nuestra auditoría.

Además, conforme los sistemas se hacen más complejos, aumentan los riesgos asociados a las tecnologías de la información de la organización y, por tanto, sobre la información que procesan. A este respecto, la efectividad del marco general de control interno de los sistemas de información es un aspecto fundamental para soportar la operativa de la Sociedad, así como el proceso de registro y cierre contable.

Con la colaboración de nuestros especialistas en sistemas de información y procesos, nuestro trabajo ha consistido en evaluar y comprobar el entorno de control asociado a los sistemas de información que soportan la operativa de la Sociedad, y en especial el proceso de cierre contable.

En este contexto, se han ejecutado procedimientos sobre el control interno y pruebas sustantivas para evaluar aspectos como:

- i. la organización y gobierno del área de sistemas de información,
- ii. la gestión del cambio, desarrollo y mantenimiento de aplicaciones y
- iii. el control de acceso, seguridad física y lógica sobre las aplicaciones, sistemas operativos y bases de datos que soportan la información financiera relevante.

En particular, con respecto al proceso de registro y cierre contable, hemos realizado los siguientes procedimientos adicionales:

- Entendimiento y análisis del proceso de generación de asientos contables e información financiera.
- Extracción, comprobación de la completitud y filtrado de los asientos introducidos en la contabilidad, así como el análisis de la razonabilidad de determinados asientos.

Los resultados de nuestros procedimientos anteriores no han puesto de manifiesto ninguna observación relevante sobre esta cuestión.

Fuente: Comisión Nacional del Mercado de Valores.

Las correcciones de valor por riesgo de crédito de los préstamos y los anticipos están basados en una estimación significativa y compleja, y contempla aspectos como la clasificación de dichos activos financieros o el uso de métodos y modelos de valoración, entre otros y requiere la aplicación del juicio por parte de la dirección, de acuerdo con los principios y criterios aplicados por los bancos. A su vez, la estimación de forma individualizada tiene en consideración la evaluación de la capacidad de pago de los acreditados en función de las estimaciones de la evolución futura de sus negocios y del valor de mercado de las garantías existentes en las operaciones crediticias.

Por parte de los auditores han debido comprender el proceso de estimación del deterioro de valor de los activos financieros a coste amortizado (préstamos y anticipos a los clientes) así como una evaluación del diseño e implementación de los controles establecidos y la realización de pruebas de detalle sobre dicha estimación. Para ello, han necesitado incorporar la colaboración de expertos en riesgo de crédito, es por ello que se entiende que ha requerido una atención significativa y se ha considerado una CCA. También han llevado a cabo un análisis de la

metodología y comprobaciones de los principales modelos internos, un análisis de la metodología utilizada para la estimación de los costes de venta y la comprobación de una muestra de tasaciones para evaluar si se ajustan a la normativa en vigor, su razonabilidad y su grado de actualización, entre otros.

Por otro lado, la operativa y la continuidad de la actividad de este tipo de sociedades es altamente dependiente de su infraestructura tecnológica, es por ello que supone una CCA. En este contexto, las entidades operan en un entorno tecnológico complejo, en el que los centros de datos en España proporcionan soporte a los diferentes países en los que operan los Bancos. Respecto a ello, la efectividad del marco general de control interno de los sistemas de información es un aspecto fundamental para soportar la operativa de la sociedad, así como el proceso de registro y cierre contable.

Es por ello por lo que es importante evaluar cuestiones como la organización y marco de gobierno del área de tecnología, que debe permitir una adecuada gestión de los riesgos tecnológicos que puedan afectar a los sistemas de información.

Para hacer frente a esta CCA, los auditores han tenido que contar con especialistas en sistemas de información, con el fin de comprender los flujos de información y el entorno de control interno de cada organización. Su trabajo ha consistido en evaluar y comprobar el entorno de control asociado a los sistemas de información que soportan la operativa de las sociedades, y en especial el proceso de cierre contable.

Adicionalmente, han realizado otras pruebas como la evaluación de los resultados contables considerados en las proyecciones financieras y de la razonabilidad y exactitud de los cálculos realizados o el análisis de las hipótesis económicas y financieras asumidas en las estimaciones para el cálculo de las diferencias temporarias, para evaluar si son completas, adecuadas y utilizables en los plazos establecidos.

### **7.3. ANÁLISIS DE OTROS SECTORES.**

Además de los sectores comentados anteriormente, se ha realizado un estudio de otros sectores, como el tecnológico o el de suministros, entre otros.

De este modo, se han detectado algunas áreas, a parte de las mencionadas previamente, que son recurrentes en los informes de auditoría de la mayoría de las empresas, independientemente del sector al que pertenezcan; activo por impuesto diferido e inversiones en empresas del grupo y asociadas.

Las inversiones en empresas del grupo es el valor recuperable de las participaciones en empresas del grupo y asociadas. Se calcula mediante la aplicación de técnicas de valoración que requieren de juicio por parte de los Administradores de la entidad y el uso de hipótesis y estimaciones, es por ello por lo que esta área abarca un alto grado de incertidumbre. Se trata de un área muy recurrente dado que las EIP son entidades de gran tamaño y suelen pertenecer a grupos de empresas, los grandes grupos presentan otro tipo de riesgos adicionales a los

exclusivamente operativos (fondo de comercio y activos intangibles, provisiones y pasivos contingentes y combinaciones de negocio).

Durante la auditoría de esta área, se analiza la existencia de indicios de deterioro efectuados por la sociedad; se evalúa la razonabilidad de la metodología empleada en el cálculo del valor en uso; se examina el cumplimiento de los desgloses de las cuentas anuales con los requerimientos del marco normativo de información financiera aplicable, entre otros.

Por otro lado, el activo por impuesto diferido hace referencia a una cantidad monetaria de ingresos o gastos que no son gravables o deducibles en el ejercicio actual pero que se podrán recuperar o deducir en ejercicios fiscales futuros. Se trata de una compensación que puede surgir por diferencias entre las normas contables y fiscales aplicables o por bases imponibles negativas. Es por ello que, las empresas deben estimar la recuperabilidad de los activos por impuestos diferidos, es decir, el importe que esperan recuperar en ejercicios fiscales futuros.

Los activos por impuestos diferidos se consideran que requieren una especial atención significativa debido a la necesidad de valorar los criterios y juicios que las compañías emplean para la estimación del importe correspondiente.

Los diferentes procedimientos llevados a cabo por los auditores permiten valorar la razonabilidad de la estimación y la recuperabilidad futura del activo por impuesto diferido. Entre ellos destaca: comprobar los planes de negocios e hipótesis que aplican las compañías para estimar el cálculo de las ganancias fiscales y bases imponibles positivas futuras con el objetivo de evaluar la recuperabilidad de los activos por impuestos diferidos.

## **8. ANÁLISIS DE LOS ASPECTOS MÁS RELEVANTES DE LA AUDITORÍA (AMRAs).**

Para realizar el estudio de los AMRAs se llevó a cabo un cuestionario enviado a los auditores de la provincia de Santa Cruz de Tenerife.

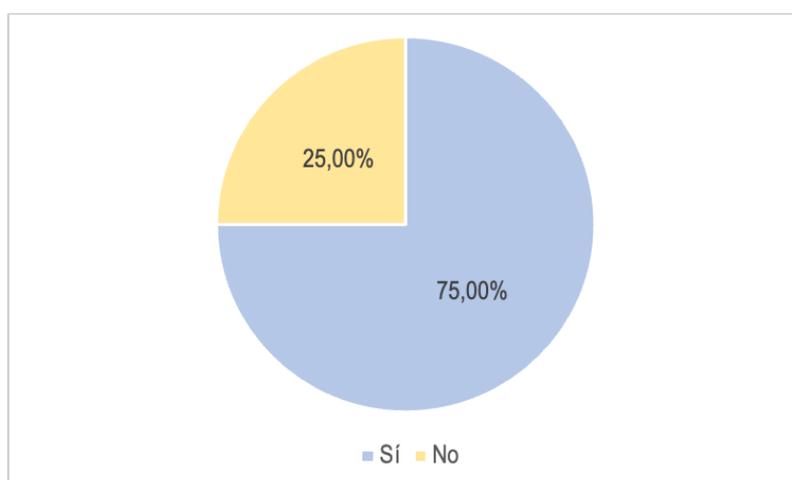
Por nuestra parte, nos pusimos en contacto con el Colegio de Economistas de Santa Cruz de Tenerife y a su vez, esta institución envió la encuesta a todos los auditores inscritos en la misma. Adicionalmente, se remitió a la agrupación 14 del ICJCE. De esta manera, se abarcó la gran mayoría de auditores ejercientes, inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC) de nuestra provincia.

El número de respuestas obtenidas ha sido 28. A partir de estas, se pretende analizar y conocer la utilidad, que, desde el punto de vista de los auditores, presenta la sección AMRA tras su introducción en los informes emitidos con relación a las cuentas del año 2017 y siguientes. Las cuestiones planteadas son las siguientes:

Pregunta 1:

¿Considera **necesaria** la sección **AMRA** en los informes de auditoría que se emiten? ¿Por qué?

**Gráfico III: Respuestas de la primera pregunta de la encuesta.**



Fuente: elaboración propia (a partir de los datos de la encuesta).

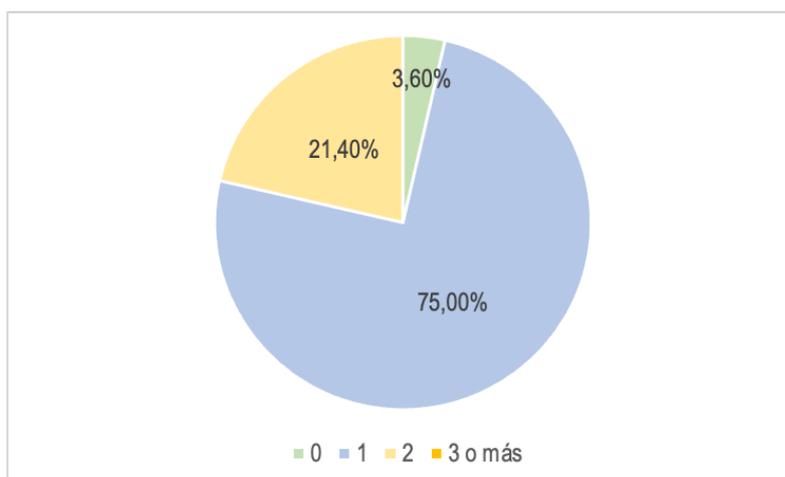
Las respuestas de esta pregunta se han dividido en dos grupos; los que consideran esta sección útil (el 75% de los encuestados) y el resto, que consideran innecesaria esta sección en el informe de auditoría. En cuanto al motivo, siguen una misma línea. Por un lado, los que han respondido de manera afirmativa coinciden en que gracias a esta sección el usuario recibe más información sobre las cuentas anuales, haciendo hincapié en el área que se considera de mayor relevancia. El resto de los encuestados consideran que no aportan información relevante sobre las cuentas anuales y que pueden desvirtuar el alcance y las conclusiones del informe.

Pregunta 2:

Indique por favor el **número medio** de asuntos que figuren en la sección **AMRA** de sus informes emitidos.

- a. 0.
- b. 1.
- c. 2.
- d. 3 o más.

**Gráfico IV: Respuestas de la segunda pregunta de la encuesta.**



Fuente: elaboración propia (a partir de los datos de la encuesta).

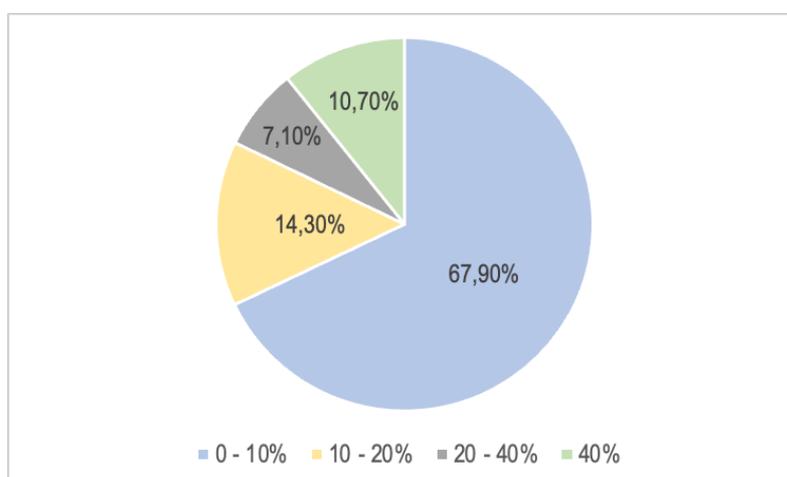
Las respuestas obtenidas siguen la misma media aproximada a la mencionada anteriormente en el estudio realizado por el ICJCE, que situaba el número medio de AMRAs en 1,55 por informe emitido. Por tanto, podemos concluir que los informes actuales siguen el mismo patrón a los informes emitidos durante el ejercicio de 2018.

**Pregunta 3:**

Dado que se admite la posibilidad de emitir informes sin la sección AMRA, indique a continuación qué proporción de los que usted emite anualmente, **NO** contienen esta sección.

- a. 0 - 10%.
- b. 10 - 20%.
- c. 20 - 40%.
- d. + 40%.

**Gráfico V: Respuestas de la tercera pregunta de la encuesta.**



Fuente: elaboración propia (a partir de los datos de la encuesta).

Esta pregunta guarda relación a la consulta al ICAC, expuesta en el apartado 5.2. del presente trabajo, sobre la posibilidad de emitir informes sin esta sección en determinadas ocasiones. Como era de esperar, existe minoría de informes emitidos sin AMRA. Por ello, menos del 10% de los informes que emiten los participantes de la encuesta no incluyen la sección, representando aproximadamente un 68% de las respuestas.

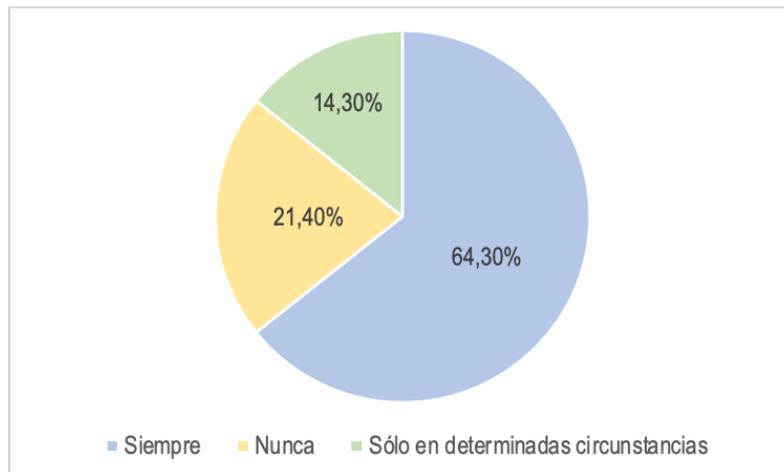
Cabe recordar que es de obligado cumplimiento incluir en los informes de auditoría la sección AMRA. No obstante, con esta pregunta se hace alusión a la posibilidad de que el auditor concluya que no existe ningún aspecto relevante que se deba redactar en el párrafo pertinente.

**Pregunta 4:**

¿En la redacción de los AMRAs se suele incluir el **resultado de los procedimientos aplicados**?

- a. Nunca.
- b. Siempre.
- c. Sólo en determinadas circunstancias.

**Gráfico VI: Respuestas de la cuarta pregunta de la encuesta.**



Fuente: elaboración propia (a partir de los datos de la encuesta).

Tal y como se observa en el gráfico anterior, un 64,30% de los encuestados siempre incluye los resultados de los procedimientos aplicados en la sección AMRA. Cabe recordar que no es obligatorio poner el resultado de los procedimientos aplicados por el auditor. Por tanto, incluirlo en la redacción del AMRA será a juicio del auditor.

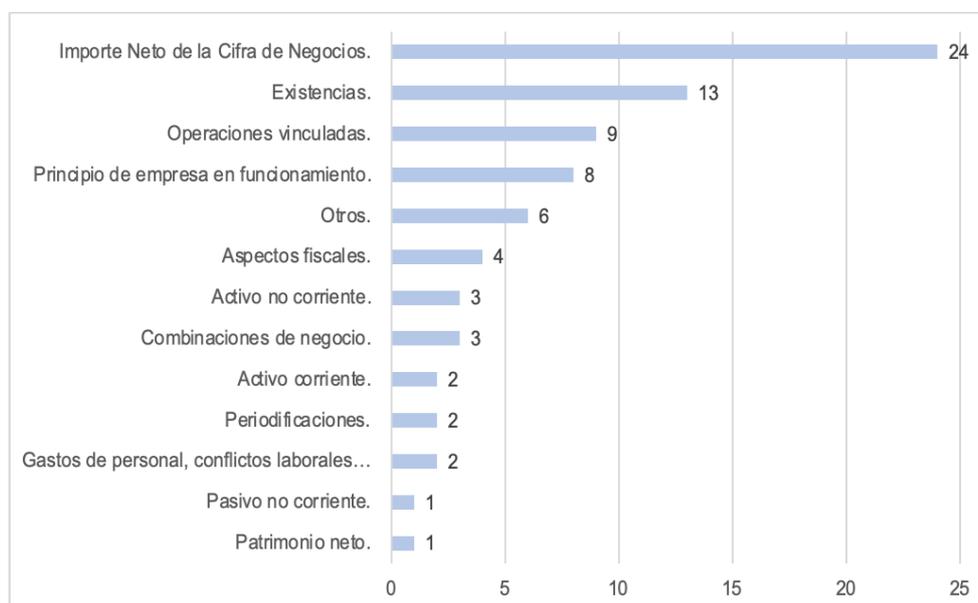
Asimismo, se debe tener presente que dicho resultado no puede entenderse como una opinión parcial, sino simplemente se mencionará si los procedimientos aplicados por el auditor han generado resultados satisfactorios y sin incidencias.

**Pregunta 5:**

¿Algún **área** en concreto requiere especial atención en esta sección? En caso de otros indicar cual.

- a. Importe Neto de la Cifra de Negocios.
- b. Existencias.
- c. Gastos de personal, conflictos laborales...
- d. Otros gastos.
- e. Operaciones vinculadas.
- f. Combinaciones de negocio.
- g. Aspectos fiscales.
- e. Principio de empresa en funcionamiento.
- h. Otros principios contables cuestionados.
- i. Periodificaciones.
- j. Activo no corriente.
- k. Activo corriente.
- l. Patrimonio neto.
- m. Pasivo no corriente.
- n. Pasivo corriente.
- o. Otros.

**Gráfico VII: Respuestas de la quinta pregunta de la encuesta.**



Fuente: elaboración propia (a partir de los datos de la encuesta).

Cabe mencionar que en esta cuestión se permitía seleccionar varias opciones, es por ello que la sumatoria de las respuestas obtenidas es superior al número de encuestados (28).

Tal y como se expone en la NIA-ES 701: “la NIA 240 presupone que existen riesgos de fraude en el reconocimiento de ingresos y requiere que el auditor trate esos ingresos valorados de

*incorrección material debidos a fraude como riesgos significativos*". Además, la propia NIA-ES 240 establece el motivo por el cual el reconocimiento de ingresos es un área de fraude y por lo tanto, puede requerir atención significativa por parte del auditor.

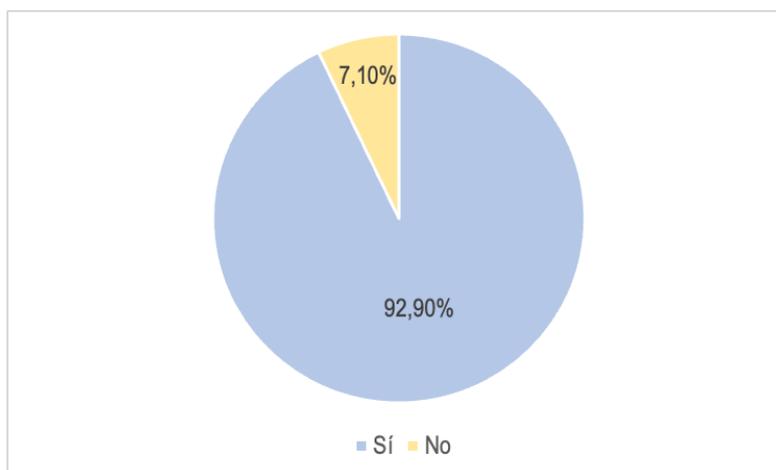
*"Las incorrecciones materiales debidas a información financiera fraudulenta relacionada con el reconocimiento de ingresos suelen tener su origen en una sobrevaloración de los ingresos mediante, por ejemplo, su reconocimiento anticipado o el registro de ingresos ficticios. También pueden tener su origen en una infravaloración de los ingresos, mediante, por ejemplo, el traspaso indebido de ingresos a un periodo posterior."*

Es preciso señalar que existen otras áreas incluidas en la opción "otros", destacando la imputación de subvenciones. Se entiende que esto se debe a la importancia y el peso que suponen las ayudas y subvenciones en las empresas localizadas en Canarias, como por ejemplo: subvenciones a proyectos de inversión de PYMES, subvenciones en Investigación, Desarrollo e Innovación (I+D+I), etc.

**Pregunta 6:**

¿Suelen ser **recurrentes** los AMRAs en las empresas auditadas?

**Gráfico VIII: Respuestas de la sexta pregunta de la encuesta.**



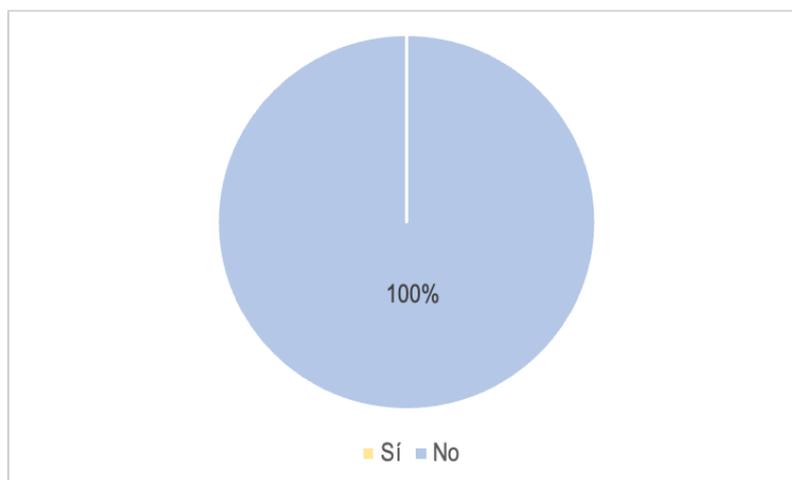
Fuente: elaboración propia (a partir de los datos de la encuesta).

El 92,20% de los participantes en la encuesta consideran que los AMRAs, con carácter general, son recurrentes en las empresas que auditan. Del mismo modo, sucede con las EIP, tal y como se observa en el análisis de las CCAs planteado anteriormente. Esto ocurre, fundamentalmente, por la importancia que supone un área en relación a la actividad de la empresa.

Pregunta 7:

¿Considera que, en la práctica, se hace uso de los AMRAs para **ocultar salvedades** en los informes?

**Gráfico IX: Respuestas de la séptima pregunta de la encuesta.**



Fuente: elaboración propia (a partir de los datos de la encuesta).

Según la NIA-ES 701, los AMRAs nunca deben dar lugar a una opinión modificada. Es por ello, por lo que sería incoherente que se detalle una salvedad en la sección AMRA y no en la sección de fundamento de la opinión correspondiente.

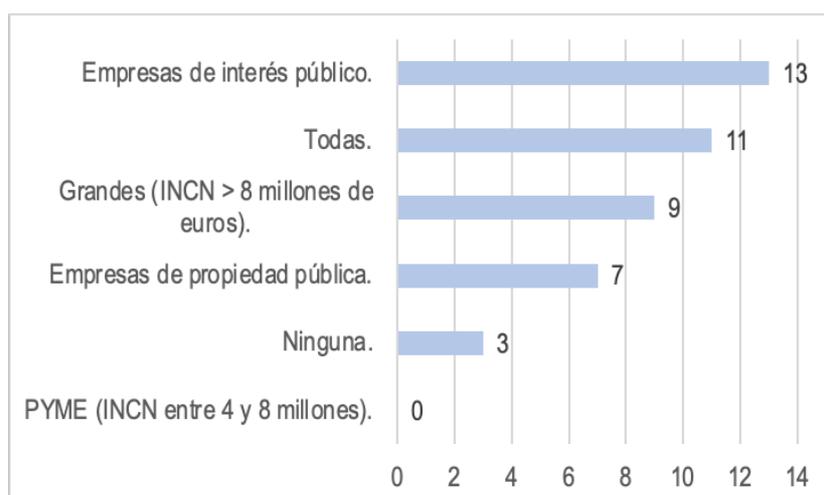
En consecuencia, el 100% de los encuestados responden que nunca hacen uso de los AMRAs para ocultar salvedades en los informes de auditoría que emiten.

Pregunta 8:

Indique en qué tipo de empresas considera que son de **mayor utilidad** los AMRAs en los informes.

- PYME (INCN entre 4 y 8 millones).
- Grandes (INCN > 8 millones de euros).
- Empresas de interés público.
- Empresas de propiedad pública.
- Todas.
- Ninguna.

**Gráfico X: Respuestas de la octava pregunta de la encuesta.**



Fuente: elaboración propia (a partir de los datos de la encuesta).

Cabe mencionar que en esta cuestión se permitía seleccionar varias opciones, es por ello que la sumatoria de las respuestas obtenidas es superior al número de encuestados (28).

Tal y como se observa en la primera pregunta, los encuestados consideran que la sección AMRA es útil. Por consiguiente, se puede observar como en el gráfico anterior, el 39,3% de las personas consideran que es útil en todas las empresas. Sin embargo, el 46,4% de las respuestas recibidas determinan que es de mayor utilidad en las EIP. Como se ha visto anteriormente, las EIP son entidades que presentan una mayor complejidad, es por ello que es más probable que cuenten con más áreas relevantes en la auditoría.

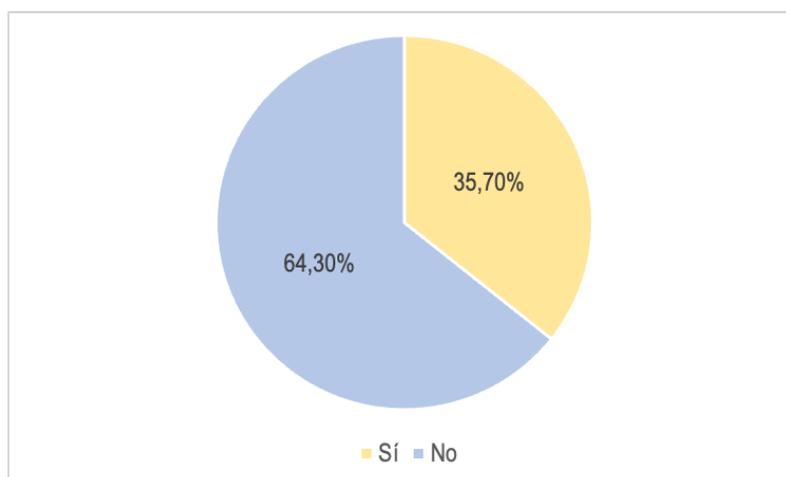
Pregunta 9:

¿Las empresas auditadas (los clientes) le ven **utilidad** a esta sección?

Pregunta 10:

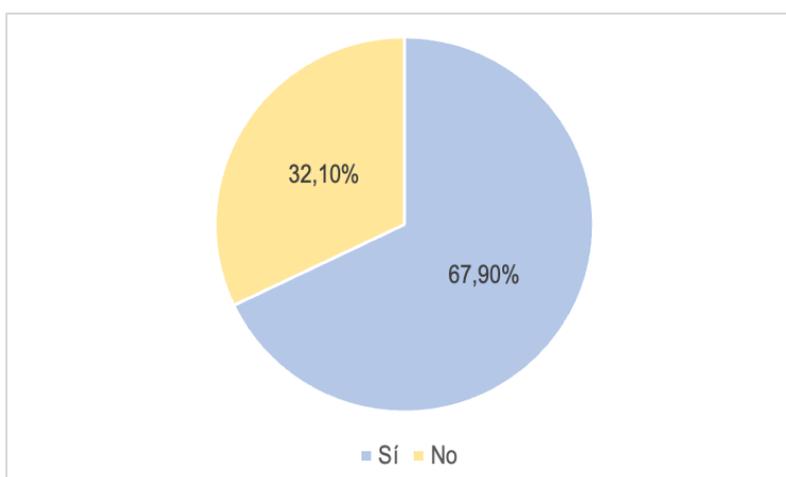
¿La sección es útil para la **toma de decisiones** por terceros usuarios del informe (por ejemplo, inversores, entidades de créditos, trabajadores, etc.)?

**Gráfico XI: Respuestas de la novena pregunta de la encuesta.**



Fuente: elaboración propia (a partir de los datos de la encuesta).

**Gráfico XII: Respuestas de la décima pregunta de la encuesta.**



Fuente: elaboración propia (a partir de los datos de la encuesta).

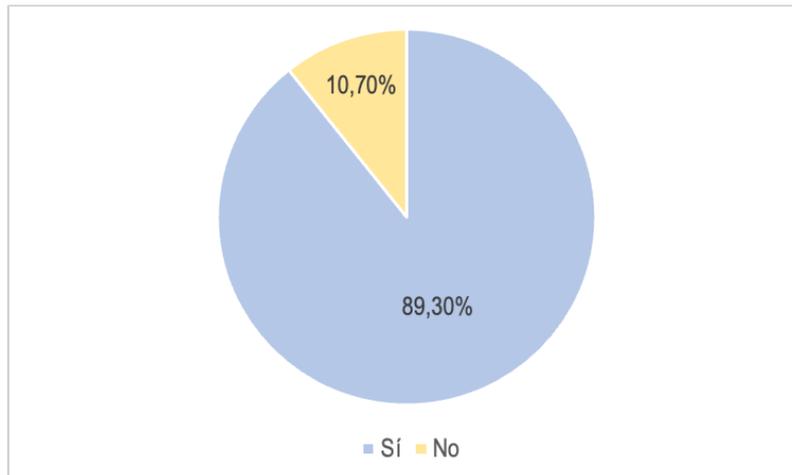
El 64,30% de los participantes en la encuesta responden que, para la mayoría de sus clientes, la sección AMRA no tiene importancia dado que lo más relevante para las empresas auditadas es el párrafo de fundamento de la opinión o incertidumbre material sobre el principio de empresa en funcionamiento, que será lo que condiciona el tipo de opinión emitida por el auditor en el informe.

Sin embargo, para terceras personas, como por ejemplo para las entidades de crédito o inversores, el 67,90% de los encuestados responden que esta sección es útil, ya que aporta información adicional sobre los aspectos a destacar de las empresas auditadas.

**Pregunta 11:**

A la hora de aceptar un nuevo encargo, como auditor, ¿toma en consideración esta sección del **informe emitido anteriormente** por otros auditores para la planificación y ejecución del encargo?

**Gráfico XIII: Respuestas de la undécima pregunta de la encuesta.**



Fuente: elaboración propia (a partir de los datos de la encuesta).

El 89,30% de las respuestas obtenidas reflejan que los participantes de la encuesta toman en consideración los informes anteriores a la hora de aceptar un nuevo encargo. Esto se debe a que, de esta manera los nuevos auditores obtienen más conocimiento sobre la empresa a auditar. En consecuencia, como los AMRAs suelen ser recurrentes, el auditor conocerá el área que le puede requerir de atención significativa.

## **9. CONCLUSIONES.**

La novedad incluida, tras la resolución del 23 de diciembre del 2016, fue la creación de la NIA-ES 701. Esta ha supuesto grandes cambios en el mundo de la auditoría dado que implicó la incorporación de una nueva sección, a partir de su entrada en vigor.

Con esta nueva incorporación, la auditoría ha experimentado un valor añadido, dado que ha permitido incluir información adicional en los informes de auditoría, útil para la toma de decisiones de terceros ajenos a la empresa (inversores, entidades de crédito, etc.). La NIA-ES 701 ha generado mayor confianza en los informes de auditoría, teniendo en cuenta que permite trasladar al usuario los asuntos que, para el auditor, han tenido mayor relevancia en los estados financieros.

Como se ha observado existen numerosas diferencias entre las EIP y no EIP, dado que, si se trata de un tipo u otro, no solo variará el título de la sección sino también la redacción del contenido. Es probable que exista la posibilidad de que haya más CCAs en los informes de auditoría de las EIP, dado que se tratan de entidades complejas y de mayor dimensión. Sin embargo, en las no EIP puede ser frecuente que, en general, no se identifiquen AMRAs o que el número expuesto, en

la sección apropiada, sea inferior, pues pueden darse empresas dormidas o con un activo pequeño, entre otros motivos.

En ambos análisis se ha determinado que los AMRAs y CCAs son recurrentes entre los distintos años auditados. Adicionalmente, con el análisis de las EIP se ha detectado que, entre las empresas del mismo sector, las CCAs son frecuentes, es decir, el riesgo se sitúa en la misma área. Sin embargo, con relación a los AMRAs no ha sido posible llevar a cabo el análisis por sectores, ya que es complicado realizar esa distinción dado que en Canarias prima el sector terciario.

Los análisis realizados en el presente trabajo han permitido concluir que los CCAs muestran mayor utilidad que los AMRAs. Dado que las EIP, generalmente las empresas cotizadas, deben transmitir más información y seguridad a los terceros ajenos a la entidad. Sin embargo, las no EIP no cuentan con la misma presión ya que no existe el mismo grado de exigencia por parte de terceros. No obstante, la encuesta refleja un gran número de auditores que se posicionan a favor de que los AMRAs se incluyan en los informes, a pesar de que las empresas auditadas no lo vean de gran utilidad.

Por tanto, podemos llegar a la conclusión de que puede ser de mayor interés o utilidad en las EIP ya que el fin de esta sección es dar a conocer más información, apropiada para la toma de decisiones. ¿Es por ello por lo que en el ámbito internacional esta sección solo es obligatoria en las EIP?

## 10. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

CNMV - Informes financieros anuales. (s.f.)  
<https://www.cnmv.es/Portal/consultas/busqueda.aspx?id=25>

Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (s.f.) <https://www.icjce.es/>

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (2013). *Responsabilidades del auditor en la auditoría de los estados financieros con respecto al fraude*. NIA-ES 240. Madrid: ICAC.

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (2016). Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente. NIA-ES 701. Madrid: ICAC.

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (2016). Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente. NIA-ES 705 (revisada). Madrid: ICAC.

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (2016). Consideraciones especiales - auditorías de un solo estado financiero. NIA-ES 805 (revisada). Madrid: ICAC.

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (2021). Identificación y valoración del riesgo de incorrección material. NIA-ES 315 (revisada). Madrid: ICAC.

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (2018). *Consulta 1 (BOICAC 113)*. Madrid: ICAC.

Ley 22/2015, 20 de julio, de Auditoría de Cuentas. Boletín Oficial del Estado núm. 173, de 21/07/2015. <https://www.boe.es/eli/es/l/2015/07/20/22/con>

Real Decreto 2/2021, 12 de enero, de Auditoría de Cuentas. Boletín Oficial del Estado núm. 26, de 30/01/2021. <https://www.boe.es/eli/es/rd/2021/01/12/2>

Registro de Economistas Auditores (s.f.) <https://rea.economistas.es/>