

## **ASPECTOS MÁS RELEVANTES DE LA AUDITORÍA (AMRA) y CUESTIONES CLAVE DE LA AUDITORÍA (CCA)**

*(Según NIA-ES (R), NIA-ES 701 Y Art. 5.1.c) de la LAC)*

### **EJEMPLOS (Anexo I AMRA y Anexo II CCA)**

Con el objeto de trasladar a la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas en España las NIA revisadas por la IFAC e incorporar los nuevos requerimientos exigidos por la nueva normativa europea y por la Ley 22/2015, mediante la **Resolución de 23 de diciembre de 2016, del ICAC**, se publicó la modificación de determinadas Normas Técnicas de Auditoría y la nueva NIA-ES 701.

Entre las novedades más relevantes que introdujo dicha Resolución se encuentra la **norma NIA-ES 701**, sobre “Comunicación de **las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente**”. En **noviembre de 2017 emitimos el documento técnico N.º 36** relativo a esta nueva norma en el que se resumían los aspectos más relevantes de la misma. Esta nueva norma representa un cambio significativo en el informe de auditoría que se venía emitiendo hasta ahora ya que, a partir de su entrada en vigor, deberá incluir obligatoriamente una nueva sección “Cuestiones clave de la auditoría” (“Aspectos más relevantes de la auditoría” en entidades no consideradas entidades de interés público – **no EIP**).

Esta NIA, en su versión original, es de aplicación a las auditorías de conjuntos de estados financieros completos con fines generales de **entidades cotizadas** (se entiende, aplicable a las entidades de interés público) y en aquellas circunstancias en que el **auditor decida comunicar cuestiones clave**. Asimismo, según se establece en la norma adaptada (NIA-ES 701), se aplicará también cuando lo requieran las disposiciones legales o reglamentarias (véase cuadro aclaratorio del apartado 5 de esta NIA-ES donde se hace mención al artículo 5.1c) de la LAC).

En este sentido, el **artículo 10.2 del Reglamento (UE) 537/2014**, así como el **artículo 5.1.c) de la Ley de Auditoría de Cuentas (LAC)** exigen incluir en el informe de auditoría determinada información sobre los **riesgos más significativos** por lo que esta nueva sección se debe incluir tanto en los informes de auditoría de **entidades de interés público** como en los relativos a **entidades no consideradas EIP**; si bien en este último caso el título de la sección se denominará “Aspectos más relevantes de la auditoría”.

La comunicación de las **cuestiones clave/aspectos más relevantes** de la auditoría se venía realizando a través de las comunicaciones del auditor con los responsables del gobierno de la entidad; sin embargo; el propósito de la comunicación de estas cuestiones clave/aspectos más relevantes en el informe de auditoría es mejorar el valor comunicativo del informe, proporcionando una mayor transparencia e información acerca de la auditoría que se ha realizado, facilitando a los usuarios del mismo la comprensión de aquellas cuestiones que, en opinión del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual.

Esta comunicación del auditor de cuentas en el informe de auditoría se realiza en el contexto de la opinión que se ha formado sobre las CCAA; si bien ha de tenerse en cuenta que:

- ✓ No sustituye la información que deba revelar la dirección.
- ✓ No exime al auditor de cuentas de expresar una opinión modificada, en su caso.
- ✓ No exime de informar cuando existe una incertidumbre material que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento (*Nueva sección del informe de auditoría-NIA-ES 570 R*).
- ✓ No constituye una opinión separada sobre cuestiones particulares. (Es potestad del auditor de cuentas *describir las observaciones esenciales derivadas de los mencionados riesgos*, art. 5.1 c) LAC, pero que no se confunda que se está concluyendo con una opinión).
- ✓ No figurará una cuestión clave en esta sección si disposiciones legales o reglamentarias prohíben revelar públicamente dicha cuestión (R 14 de la NIA-ES 701).

Además:

- ✓ Las CCA o AMRA son del periodo actual, por lo cual no es necesario actualizar las del periodo anterior (R11 de la NIA-ES 701); y
- ✓ Si el auditor de cuentas, según su juicio profesional, determina que **no hay** cuestiones clave o aspectos más relevantes de la auditoría que se deban comunicar así lo indicará expresamente en dicha sección del informe de auditoría (R16 y A59 de la NIA-ES 701):

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

### **Descripción de las cuestiones clave de la auditoría**

El auditor determinará, de entre las cuestiones comunicadas a los responsables de gobierno, cuáles han requerido atención significativa. Para ello, el auditor tendrá en cuenta:

- a) Las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material, o los riesgos significativos identificados de conformidad con la NIA-ES 315.

- b) Los juicios significativos del auditor en relación con 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 en la auditoría de hechos o transacciones significativos.

En las **auditorías de entidades no EIP**, en principio, solo hay que tener en cuenta el apartado a) del R9 de la NIA-ES 701, esto es, *“las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material, o los riesgos significativos identificados de conformidad con la NIA 315”*, y los temas relacionados de esta norma, que habrán sido comunicados a los responsables del órgano de gobierno según la NIA-ES 260 R; en estos casos, como se indica anteriormente, la sección se denominará **“Aspectos más relevantes de la auditoría”**; si bien, de forma voluntaria el auditor de cuentas podrá tener en cuenta también los apartados b) y c) del R9, en cuyo caso los requerimientos de esta norma deberán aplicarse en su totalidad y la sección se denominará *“Cuestiones clave de la auditoría”*.

De acuerdo con lo anterior, si el auditor de una entidad no EIP considera que, por ejemplo, una estimación de un deterioro, o una provisión material, realizada por la dirección no es un riesgo significativo, no se incluirá tal asunto en la sección *“Aspectos más relevantes de la auditoría”* del informe. Sin embargo, en la auditoría de una entidad EIP, esta misma cuestión podría considerarse una *“Cuestión clave”*, según el R9 b) de la NIA-ES 701 (véase A23 y A24 de la NIA-ES 701).

Por otra parte, en relación con la identificación de las áreas de mayor riesgo y los riesgos significativos, de conformidad con el R28 de la **NIA-ES 315**, el auditor considerará y prestará especial atención, al menos, a lo siguiente:

- ✓ Si hay riesgo de fraude;
- ✓ Si el riesgo está relacionado con acontecimientos contables, o de otra naturaleza, significativos y recientes;
- ✓ Complejidad de las transacciones;
- ✓ Si el riesgo afecta a transacciones significativas con partes vinculadas;
- ✓ Grado de subjetividad en la medición de la información financiera relacionada con el riesgo, sobre todo las mediciones con un elevado grado de incertidumbre; y
- ✓ Si el riesgo afecta a transacciones significativas ajenas al negocio o son inusuales (con intervención de la dirección en el tratamiento contable).

**La descripción de cada cuestión clave normalmente incluirá:**

- El motivo y las principales consideraciones por las que el auditor consideró que la cuestión era de la mayor significatividad en la auditoría.
- El modo en que se ha tratado, el auditor puede describir:

- i. Aspectos de la respuesta o del enfoque del auditor que han sido más relevantes para la cuestión o específicos para el riesgo valorado de incorrección material;
  - ii. Un breve resumen de los procedimientos aplicados
  - iii. Una indicación del resultado de los procedimientos de auditoría y, en su caso,
  - iv. Observaciones clave con respecto a la cuestión, o una combinación de esos elementos
- Una referencia a la información correspondiente en las cuentas anuales, si es aplicable.

#### **En el caso de entidades no EIP, de acuerdo con el artículo 5.1 c de la LAC:**

En el informe de auditoría (...) se **describirán los riesgos considerados más significativos de la existencia de incorrecciones materiales, incluidas las debidas a fraude, un resumen de las respuestas del auditor a dichos riesgos y, en su caso, de las observaciones esenciales derivadas de los mencionados riesgos.** (...)

#### **En la redacción de esta sección del informe es importante que:**

- i. **No se dé a entender** que la cuestión o aspecto más relevante **no ha sido resuelta** adecuadamente por el auditor al formarse una opinión sobre los estados financieros.
- ii. Se relacione la cuestión o aspecto más relevante directamente con las circunstancias específicas de la entidad, **evitando una redacción genérica o estandarizada.**
- iii. Se tenga en cuenta, en su caso, el modo en que se trata la cuestión en la correspondiente información revelada en los estados financieros.
- iv. **No contenga o implique opiniones** específicas sobre elementos separados de los estados financieros.

#### **En conclusión:**

En relación con esta nueva sección del informe de auditoría, “**Aspectos más relevantes de la auditoría**”, el auditor de cuentas de **una entidad no EIP**, según las circunstancias del encargo y su juicio profesional, deberá:

1º.- En principio, se tendrá en cuenta únicamente el apartado a) del R9 de la NIA-ES 701; teniendo en cuenta lo establecido en la NIA-ES 315.

2º.- Se considerará si alguno de los riesgos identificados, de acuerdo con la NIA-ES 315, se ha de considerar como un riesgo más significativo de la existencia de incorrecciones materiales (ver orientaciones en A27 y A29 de la NIA-ES 701), incluidas las debidas a

fraude; y en ese caso, informará del mismo en la sección “Aspectos más relevantes de la auditoría”, incluyendo un resumen de las respuestas a dichos riesgos y, en su caso, las observaciones esenciales derivadas de los mismos.

3º.- Si, finalmente el auditor considera que no hay AMRA que deba comunicar en el informe de auditoría, no incluirá ninguno, si bien habrá que mencionarlo expresamente en la sección del informe prevista al efecto.

En definitiva, en el caso de auditorías de no EIP, el objetivo es mejorar el valor comunicativo del informe de auditoría como una información adicional del trabajo que realiza el auditor de cuentas en relación con los riesgos más significativos identificados.

## Ejemplos

En los **Anexos** adjuntos se incluyen una serie de ejemplos que, en algunos casos (especialmente los ejemplos relativos a cuestiones clave, Anexo II), han sido preparados a partir de informes de auditoría ya emitidos de acuerdo con esta norma (informes de auditoría emitido en otros países, como UK, o informes de auditoría de empresas cotizadas en España). Ha de tenerse en cuenta que, en los casos de informes originales en idioma distintos al español, hemos realizado una traducción “libre” y adaptada/modificada en la medida en que lo hemos considerado necesario para su comprensión y utilidad.

Si bien se presentan dos anexos, Anexo I: Aspectos más relevantes de la auditoría (AMRA) y Anexo II: Cuestiones clave de la auditoría (CCA), por la procedencia de los casos reales de donde se han obtenido, los ejemplos de ambos anexos pueden utilizarse indistintamente en ambos casos puesto que todos ellos se refieren a riesgos considerados más significativos de la existencia de incorrecciones materiales.

Estos ejemplos únicamente se han preparado al objeto de orientar en la redacción de cuestiones relativas a situaciones que puedan tener cierta similitud, ya que dicha redacción deberá obedecer en todo caso a las circunstancias particulares de cada encargo.

En relación con los **informes de auditoría de entidades no EIP**, si bien no se puede establecer una pauta ni criterio con carácter general, consideramos que las siguientes áreas, si son significativas sobre el total del activo, pasivo o cuenta de resultados, podrían ser susceptibles de incluir un “Aspecto más relevante de la auditoría” en el informe:

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

El presente Documento Técnico del REA Auditores, debe considerarse como una herramienta de trabajo sujeta a revisión continua, que irá actualizándose para incorporar los nuevos desarrollos normativos, así como la experiencia de su aplicación por los miembros de la Corporación.

Esperamos que esta información sea de utilidad y, como siempre, quedamos a vuestra disposición para cualquier aclaración que podáis necesitar.

Un cordial saludo,

**Departamento Técnico y  
Comité de Normas y Procedimientos (CNyP)  
REA + REGA Auditores del CGE**