

# ¿Entenderemos el nuevo informe de auditoría? Las cuestiones clave



**Laura Sierra García**  
Universidad Pablo de Olavide



**Manuel Orta Pérez**  
Universidad de Sevilla



**Nicolás Gambetta**  
Universidad ORT Uruguay

## Introducción

Los casi 30 años de auditoría obligatoria en España han estado marcados por grandes cambios en la labor del auditor y en la percepción que de su trabajo han tenido los usuarios de la auditoría. En los últimos meses se han introducido las modificaciones internacionales sobre informes de auditoría en nuestro país (NIAS-ES Revisadas, 2016) que aparecen como una gran incógnita a día de hoy, especialmente en lo relativo a la consideración de la mayor novedad introducida: las cuestiones clave de auditoría (CCA), las cuales, con toda seguridad, van a atraer todas las miradas de los usuarios.

Cuando se instauró la auditoría obligatoria en España ocurrió un fenómeno que tuvo un fuerte impacto y que rompió una tendencia que aparecía claramente definida en muchos países; nos referimos a que mostró la inexistencia de un *gap* de expectativas, debido principalmente al hecho de que los nuevos auditores no ponían límite al alcance de su trabajo. Los escándalos financieros de la década de los 90 y del inicio del siglo XXI –entre los que cabe destacar Banesto, Afinsa y Fórum Filatélico– trajeron a España una situación nueva que otorgaba al auditor una responsabilidad (sin duda, excesiva) en la existencia de los mismos. La frase ¿dónde estaban los auditores? entró a tener presencia en nuestros medios de comunicación y en los artículos académicos, cuestionando la independencia de su trabajo. El *gap* de expectativas, por tanto, apareció en España y lo que lo hizo especialmente problemático fue, como hemos comentado, la existencia de fracasos empresariales que hacían que los usuarios pusieran su mirada en los auditores. Posteriormente, la crisis financiera global puso el punto de mira también en ellos, especialmente en los dedicados a las entidades financieras. Se argumentaron temas anteriormente inenarrables, como el hecho de cuestionar la formación de los auditores de estas entidades a la vista de la existencia de un mercado cada vez menos convencional y que «jugaba» con instrumentos financieros cada vez más complejos y de naturaleza muy cambiante. El silencio de los auditores y la falta de información en los informes de auditoría no permitían adivinar el futuro turbulento que teníamos ante nuestros ojos.

Todo ello eclipsó el buen trabajo de muchos auditores y se tradujo en una pérdida de credibilidad en la información financiera que llevó a tomar medidas que ayudaran a la estabilidad financiera y a aumentar la confianza del mercado. En el terreno de la auditoría se trabajó por garantizar la razonabilidad de la información financiera a través de la realización de auditorías de calidad: introduciéndose normas específicas sobre la misma.

Lo que tienen en común todos los hechos anteriores es, entre otras cuestiones, que los usuarios han pasado de verse satisfechos con el

*La Ley 22/2015 de Auditoría de Cuentas introdujo cambios en los informes en línea con el nuevo enfoque de las NIAs (Norma Internacional de Auditoría) para ejercicios iniciados a partir del 17 de junio de 2016. Una de las principales novedades del informe será la existencia de un apartado en el que el auditor debe referirse a los riesgos más significativos encontrados en su trabajo y las respuestas dadas a los mismos.*

*Las exigencias españolas, en relación con la NIA 701- Cuestiones Clave de Auditoría (CCA) han ido más allá de los requerimientos de las propias NIAs originales y de la adaptación europea ya que introducen las CCA para todas las entidades, tanto las de interés público como las que no lo sean.*





## Se exige al auditor que muestre en su informe los riesgos más significativos de la auditoría de la empresa y las respuestas a esos riesgos

trabajo que les ofrecían los auditores a cuestionar la comunicación que los mismos hacen de su trabajo a través del informe. ¿No debe el informe de auditoría recoger aquellas cuestiones que ayuden a los usuarios a entender los riesgos y complejidades de las empresas auditadas?

No obstante, aunque los fenómenos anteriores recogen algunas peculiaridades del caso español, también tienen una serie de aspectos que se han presentado en todo el mundo. España, pues, no ha sido una excepción en el panorama de la auditoría en el ámbito internacional y ha sufrido, como muchos países, críticas que van más allá de lo que corresponde a un trabajo de verificación financiera. Por ello, y con el objetivo de aportar transparencia y calidad informativa, se han producido cambios normativos que van a tener una gran repercusión en lo comentado anteriormente, entre los que destaca la implantación de las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) emitidas por la International Audit and Assurance Standards Board (IAASB, 2015) referidas a los cambios que van a producirse en la forma en la que los auditores van a comunicar su trabajo.

### Cuestiones Clave de Auditoría

El proceso de discusión sobre las normas del IAASB (2015) sobre informes (serie 700) culminó en 2015 con la revisión de toda la serie y la emisión de la NIA 701 sobre la comunicación de las CCA en el informe del auditor independiente. En general se introducen cambios relevantes, tanto en la estructura como en el contenido de los informes de auditoría.

Además de los aspectos formales y alguno de carácter estético –el párrafo de opinión aparece ahora en primer lugar– del nuevo informe de auditoría, lo que realmente nos parece relevante es la aparición de las CCA, en las que, en línea con toda la normativa contable, se exige al auditor que, atendiendo a su juicio profesional, muestre en su informe los riesgos más significativos de la auditoría de la empresa y las respuestas a esos riesgos –procedimientos de auditoría– que ellos han llevado a cabo al objeto de comprobar si se han convertido finalmente en incorrecciones materiales en los estados financieros. Por ejemplo, una cuestión clave puede ser que la empresa auditada, que se dedica a la distribución comercial, tenga abiertas un número muy grande de tiendas, y la respuesta al riesgo por parte del auditor podría ser que revisara con profundidad los mecanismos y la política de deterioros establecidos por la auditada.

Es importante que entendamos que si la respuesta al riesgo por parte del auditor se traduce en la constatación de que el riesgo se ha convertido en incorrección estaríamos ante una «salvedad» y no ante una «cuestión clave de auditoría». Dichas cuestiones deben ser seleccionadas de entre las cuestiones comunicadas a los encargados del gobierno de la entidad (reguladas en la NIA-ES 260). Esta exigencia resulta comprensible, ya que la auditoría, tras la introducción de las NIAs, está basada en un enfoque de riesgo y estas cuestiones inciden en los asuntos en los que existe un mayor riesgo de error material.

En España, la Ley 22/2015 de Auditoría de cuentas introdujo cambios en los informes en línea con el nuevo enfoque de las NIAs para ejercicios iniciados a partir del 17 de junio de 2016. Las exigencias españolas, en relación con la NIA 701 (NIA-ES 701, ICAC, 2016), han ido más allá de los requerimientos de las propias NIAs originales y de la adaptación europea, ya que introducen las CCA para todas las entidades, tanto las de interés público como las que no lo sean, aunque en este último grupo de entidades se habla de incorporar los «aspectos más relevantes de la auditoría» en lugar de CCA. Pero esto último es simplemente un cambio de denominación en la correspondiente sección del informe.

Algunos países ya están informando de las CCA. Destacan, entre otros, Reino Unido, Holanda y Australia. Centrándonos en un caso concreto y dentro del entorno europeo, observamos que, en 2013, el Reino Unido (FRC, 2015) fue el primer país que incrementó el contenido de los informes de auditoría, requiriendo un posicionamiento del auditor respecto a los riesgos de la empresa.

En este sentido, y puesto que todavía no poseemos datos de España, hemos analizado las CCA de los informes de auditoría de las empresas que integran el índice FTSE100 –los 100 principales valores de la Bolsa de Londres para el año 2015– en el que podemos extraer algunos datos interesantes respecto a la naturaleza de las CCA informadas por los auditores. Estos datos nos pueden servir para poder anticiparnos a lo que puede ocurrir en España en el futuro. En la Tabla 1 se presentan las CCA distribuidas por auditor. Como puede observarse, se han detectado 419 CCA informadas en 100 empresas analizadas, lo que supone una media de 4,19 CCA por informe. Los datos muestran que PwC es el auditor que mayor cantidad de empresas del FTSE100 audita y, además, es el auditor que incluye mayor cantidad de CCA por informe (4,63), seguido por Deloitte que incluye 4,22. PwC y Deloitte son entonces los auditores que incluyen un número de CCA mayor al promedio incluido en las empresas del FTSE100. EY es el auditor que incluye menor número de CCA por informe.

**Las exigencias españolas introducen las CCA para todas las entidades, tanto las de interés público como las que no lo sean**

Tabla 1. Distribución de CCA por auditor (Índice FSTE100)

Auditor	Cantidad CCA	%	Cantidad Informes	Promedio CCA
PWC	176	42 %	38	4,63
Deloitte	97	23 %	23	4,22
BDO	4	1 %	1	4,00
KPMG	98	23 %	26	3,77
EY	44	11 %	12	3,67
<b>TOTAL</b>	<b>419</b>	<b>100 %</b>	<b>100</b>	<b>4,19</b>

Fuente: Elaboración propia

Tabla 2. Distribución y tipo de CCA por sector de actividad (Índice FSTE100)

Industria	Telec.	Electr. y gas	Indust.	Salud	Mater. básicos	Tecnol.	Servic. financ.	Bienes consumo	Servic. consumo	TOTAL
Intangibles	1	-	6	5	3	2	7	14	15	53
Inventarios	-	1	6	2	1	-	1	6	2	19
PPE	1	7	1	1	6	1	1	4	4	26
Activos Financ.	-	4	-	-	4	-	26	-	6	40
Planes Retiro	-	6	3	1	2	1	4	2	8	27
Provisiones	1	3	4	3	5	1	10	5	10	42
Comb. Negocios	-	3	3	5	4	2	5	3	8	33
Ingresos	1	7	8	7	3	4	9	6	17	62
Impuestos	1	2	2	4	6	3	8	11	7	44
IT	1	1	-	-	-	-	5	1	1	9
Otros	1	7	6	1	7	3	18	13	8	64
<b>TOTAL</b>	<b>7</b>	<b>41</b>	<b>39</b>	<b>29</b>	<b>41</b>	<b>17</b>	<b>94</b>	<b>65</b>	<b>86</b>	<b>419</b>
Informes	1	8	8	6	9	4	23	16	25	100
Promedio CCA	7,00	5,13	4,88	4,83	4,56	4,25	4,09	4,06	3,44	4,19

Fuente: Elaboración propia

Por otro lado, y con el fin de entender la relación entre el sector de actividad y las CCA incluidas por el auditor en el informe, en la Tabla 2 se muestra la distribución de CCA por sector de actividad. Los sectores vinculados a las telecomunicaciones (7,00), electricidad y gas (5,13), industria (4,88) y salud (4,83) son los sectores con mayor cantidad de CCA promedio, mientras que los vinculados a los servicios de consumo (3,44), bienes de consumo (4,06) y servicios financieros (4,09) son los sectores con menor cantidad de CCA promedio. Las industrias de telecomunicaciones, electricidad y gas y salud son industrias altamente reguladas, lo que podría explicar el alto número de CCA reportadas por los auditores.

En la Tabla 2 también se muestran los tipos de CCA que informan los auditores. Los riesgos vinculados al reconocimiento de ingresos y la complejidad de contratos (62), valoración de intangibles (53), estimación de impuestos (44), provisiones por litigios y contingencias regulatorias (42), valoración de activos financieros (40) y la contabilización de combinaciones de negocios (33) son las CCA informadas con mayor frecuencia por los auditores. Estos riesgos generalmente son considerados por los auditores como CCA debido a que las cuentas expuestas a los mismos presentan saldos importantes y, además, están sujetas a un significativo juicio de la gerencia. Los datos analizados muestran que los auditores utilizan pruebas de control y pruebas de detalle para obtener evidencia sobre dichos riesgos, y en la mayoría de los casos recurren a expertos durante la ejecución de dichos procedimientos.

## Ideas finales

El informe ha sido un tema central en la auditoría de cuentas anuales por su relevancia en el proceso de toma de decisiones de los inversores y de los *stakeholders*. La introducción de la NIA 701 sitúa de nuevo al informe de auditoría como un tema de máxima actualidad, especialmente por el hecho de que esta nueva norma ha dado respuesta a una demanda largamente escuchada, como es el hecho de explicar de una forma más clara lo que ha llevado a los auditores a emitir una determinada opinión

y, de esta forma, mejorar su comunicación con los usuarios. En este sentido, esta nueva NIA no puede entenderse como una necesidad que haya surgido en los últimos años, sino que es una necesidad antigua y muy reclamada.

¿Qué pasará con la aplicación de la NIA-ES 701? ¿Qué efectos tendrá en los usuarios la introducción de las CCA en el informe de auditoría?

Intentando hacer una proyección a futuro, es evidente que nos encontraremos ante informes de auditoría más extensos y con mayor detalle, lo cual es una señal clara de transparencia y un paso más en la mejora de la comunicación con los usuarios de la

información contable. Pero, por otro lado, el camino seguido hace que nos vayamos a encontrar con informes de auditoría mucho más técnicos y, en consecuencia, algo más difíciles de entender.

Sin duda, las CCA centrarán la información de los que leen el informe de auditoría. El hecho de que la opinión se sitúe en primer lugar no va a evitar que los usuarios dirijan sus ojos hacia los CCA. Los usuarios prestarán especial atención a los riesgos informados e incorporarán esta información en su propio proceso de toma de decisiones. Pero esto no va a ser fácil, ya que los usuarios con formación más económica probablemente la recibirán de manera favorable. No obstante, tenemos dudas de cuál va a ser la reacción de los usuarios no especialistas, ya que existe más información y es mucho más difícil de interpretar. ▽

## Referencias

**Financial Reporting Council (FRC)** (2015). *Extended auditor's report: A review of experience in the first year*. Disponible en <https://frc.org.uk/Extended-auditors-reports.pdf>, acceso en enero, 2017.

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

**International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB)** (2015). *Communicating key audit matters in the independent auditor's report*. International Standard on Auditing 701. New York, NY: International Federation of Accountants.

