

COMUNICACIÓN DE LAS CUESTIONES CLAVE DE AUDITORÍA EN EL INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE NIA-ES 701

La nueva normativa europea (Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, que modifica la normativa comunitaria anterior afectando a aspectos significativos del ejercicio efectivo de la auditoría de cuentas, y el Reglamento (UE) nº 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público) estableció nuevos y específicos requerimientos a los auditores de cuentas en la realización de los trabajos de auditoría y emisión de los informes correspondientes en relación, entre otros aspectos, con el contenido del informe de auditoría y otras comunicaciones e informes adicionales a emitir, diferenciándose los informes de entidades de interés público de los que corresponde emitir en relación con las entidades que no tienen tal consideración.

Junto con el proceso de reforma comunitaria, y con el objeto de cumplir con los preceptos comunitarios, la IFAC culminó el proceso de revisión de las normas relacionadas con el proceso de emisión y contenido de los informes de auditoría.

Con el objeto de trasladar a la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas en España las NIA revisadas por parte de 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. En este sentido, las NIA-ES Revisadas que se publicaron sustituyeron a las existentes hasta ese momento.

Entre las novedades más relevantes que introdujo dicha Resolución se encuentra la norma NIA-ES 701 (esta norma es nueva, no existía en la normativa anterior, por tanto, no ha sido revisada), sobre las cuestiones clave de auditoría, en razón a que aporta transferencia e información para que los terceros relacionados con la entidad puedan tomar decisiones e interactuar con el trabajo realizado por el auditor sobre las cuentas anuales.

1.- Introducción

Esta NIA-ES trata de la responsabilidad del auditor de comunicar las cuestiones clave de la auditoría en el informe. Trata tanto del juicio del auditor en relación con lo que se debe comunicar como de la estructura y contenido de la comunicación.

El propósito de esta norma es mejorar el valor comunicativo del informe, proporcionar información adicional a los usuarios de aquellas cuestiones que han sido de la mayor significatividad en la auditoría y ayudarlos a conocer la entidad y las áreas en las que la dirección aplica juicios significativos.

La significatividad se puede describir como la importancia de una cuestión considerada en un contexto. Se deben considerar factores como la magnitud relativa, la naturaleza y efecto sobre la materia objeto de análisis, así como el interés expresado por los usuarios de los estados financieros, los cuales expresan su interés por las cuestiones que han sido objeto de mayor discusión con los responsables del gobierno de la entidad; como, por ejemplo, conocer los juicios significativos realizados por el auditor en relación con las áreas donde la dirección aplica juicios significativos.

Requerir a los auditores que comuniquen estas cuestiones puede mejorar las comunicaciones con los responsables del gobierno de la entidad sobre ellas e incrementar la atención de la dirección sobre la información revelada en los estados financieros.

La NIA-ES 320 explica que es razonable que el auditor asuma que los usuarios:

- a) Tienen un conocimiento razonable y están dispuestos a analizar los estados financieros con una diligencia razonable.
- b) Comprenden que los estados financieros se preparan, presentan y auditan teniendo en cuenta los niveles de importancia relativa.
- c) Son conscientes de las incertidumbres inherentes a las cantidades determinadas en caso de estimaciones y juicios.
- d) Toman decisiones económicas razonables basándose en la información de los estados financieros.

La comunicación de estas cuestiones también puede proporcionar a los usuarios una base para involucrarse más con la dirección y los responsables del gobierno de la entidad.

La comunicación de las cuestiones clave se realiza en el contexto de la opinión que se ha formado el auditor y:

- a) No sustituye a la información que deben revelar los estados financieros para presentar la imagen fiel;
- b) No exime al auditor de expresar una opinión modificada, en su caso;
- c) No exime de informar de la existencia de una incertidumbre material sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento (ver NIA 570); y
- d) No constituye una opinión separada sobre cuestiones particulares.

Cuando el auditor expresa una opinión modificada o desfavorable (incluida la denegación de opinión) la comunicación de otras cuestiones clave de la auditoría sigue siendo relevante. No obstante, como la opinión desfavorable se expresa cuando las incorrecciones son materiales y generalizadas en los estados financieros:

- El auditor puede determinar que ninguna otra cuestión es una cuestión clave.
- Si considera que existen otras cuestiones clave distintas de las que han originado la opinión desfavorable, es importante que la descripción de esas otras cuestiones no dé a entender que los estados financieros son más creíbles que lo que corresponde según las circunstancias, teniendo en cuenta la opinión desfavorable.

Una cuestión sobre la que se quiere hacer énfasis, si se ha determinado que es una cuestión clave se incluirá en la sección “Cuestiones clave de la auditoría”.

Esta NIA-ES se aplica a las auditorías de conjuntos de estados financieros completos (lo que se entenderá referido a cuentas anuales, cuentas anuales consolidadas o estados financieros intermedios) 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. Se aplica también cuando lo requieran las disposiciones legales o reglamentarias.

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 determinada información sobre los riesgos más significativos por lo que esta sección se debe mantener, aunque se emita un informe con denegación de opinión.

2.- Objetivos

Determinar las cuestiones clave de la auditoría y, una vez que se ha formado una opinión, comunicarlas describiéndolas en el informe de auditoría.

3.- Definiciones

Las cuestiones clave son aquellas que, a juicio profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros. Las cuestiones clave se seleccionan entre las cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad.

4.- Requerimientos

4.1 Determinación 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 o los riesgos significativos identificados (ver 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.

Para las entidades no consideradas de interés público, por mandato del Art. 5.1.c) de la LAC, únicamente será obligatorio tener en cuenta el apartado a) anterior (apartado 9.a) de la NIA-ES) y los temas relacionados esta norma; y la sección se denominará “**Aspectos más relevantes de la auditoría**”. No obstante, de forma voluntaria se podrán tener en cuenta los apartados b) y c) (apartados 9 b) y 9 c) de la NIA-ES), en cuyo caso los requerimientos de esta norma deberán aplicarse en su totalidad y la sección en ese caso se denominará “Cuestiones clave de la auditoría”.

El auditor determinará entre las cuestiones identificadas según los apartados a) a c) anteriores, las que han sido de la mayor significatividad del período actual.

4.2 Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría

Cada cuestión clave se describirá utilizando un subtítulo en una sección del informe titulada “Cuestiones clave de la auditoría” o “Aspectos más relevantes de la auditoría” (para las entidades no de interés público). En la introducción de esta sección se declarará:

- a) Que las cuestiones clave/riesgos más significativos son aquellos que a juicio del auditor han sido de la mayor significatividad; y
- b) Que dichas cuestiones/riesgos han sido tratados en el contexto de la auditoría y no se expresa una opinión por separado sobre las mismas.

Las cuestiones clave no suplen la expresión de una opinión modificada

No se comunicará una cuestión en esta sección cuando esa cuestión ha requerido una opinión modificada; si bien se hará mención a la sección de “Fundamento de la opinión modificada” donde se incluirá dicha cuestión.

Descripción individualizada de las cuestiones clave

La descripción de cada cuestión clave incluirá, si es aplicable, una referencia a la información a revelar.

Dicha descripción tratará:

- a) El motivo por el que se consideró de la mayor significatividad y, por tanto, una cuestión clave; y
- b) El modo en que se ha tratado la cuestión en la auditoría.

Circunstancias en las que una cuestión considerada clave de la auditoría no se comunica en el informe de auditoría

Cada cuestión clave se describirá en el informe de auditoría, excepto cuando:

- a) Las disposiciones legales o reglamentarias prohíban revelar la cuestión.
- b) En circunstancias extremadamente poco frecuentes, el auditor determine que las consecuencias adversas de hacerlo sobrepasarían los beneficios en el interés público. No aplica si la entidad ha revelado públicamente la información sobre esta cuestión (esta excepción no es aplicable en España).

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

Una cuestión que da lugar a una salvedad o una incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento no se describirán en la sección “Cuestiones clave **de la auditoría**” (o “Aspectos más relevantes de la auditoría”) y el auditor:

- a) Informará sobre la cuestión de conformidad con las NIA-ES aplicables, e
- b) Incluirá en la sección “Cuestiones clave de la auditoría” una referencia a la sección de “Fundamento de la opinión modificada” (incluyendo, en su caso, la denegación de opinión o, en su caso, “Fundamento de la opinión desfavorable”), o a la sección “Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento”.

Estructura y contenido de la sección “Cuestiones clave de la auditoría” en otras circunstancias

Si el auditor **determina que no hay cuestiones clave** que se deban comunicar, incluirá una afirmación en este sentido en la sección “Cuestiones clave de la auditoría”.

4.3 Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

El auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad:

- a) Aquellas cuestiones que el auditor ha determinado que son cuestiones clave.
- b) En su caso, **que ha determinado que no hay cuestiones clave** que informar en el informe de auditoría.

4.4 Documentación

El auditor incluirá en la documentación de auditoría:

- a) Las cuestiones que han requerido una atención significativa y el fundamento para determinar si es o no una cuestión clave.
- b) En su caso, el fundamento para determinar que no existen cuestiones clave a comunicar o que las únicas son las ya tratadas en otras secciones del informe (Fundamento de la opinión modificada o Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento).
- c) En su caso, el fundamento para determinar que una cuestión clave no se va a comunicar en el informe (no aplicable en España).

5.- Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

5.1 Determinación de las cuestiones clave de la auditoría

Las cuestiones clave se limitan a las del período actual aún en el caso de que se presenten estados financieros comparativos auditados.

Aunque no se requiere que el auditor actualice las cuestiones clave del período anterior, puede ser útil considerar si una cuestión clave de la auditoría anterior sigue siéndolo en la actual.

Cuestiones que han requerido atención significativa del auditor (A12 a A15)

El concepto de atención significativa reconoce que una auditoría se basa en el riesgo y se centra en identificar y valorar los riesgos de incorrección material. Cuanto mayor sea este riesgo, más juicio deberá aplicar el auditor en la planificación, aplicación de procedimientos y evaluación de sus resultados.

Las cuestiones que dificultan la obtención de evidencia o la formación de una opinión pueden ser especialmente relevantes para determinar las cuestiones clave.

Las áreas que requieren atención significativa suelen ser áreas complejas y de juicio significativo de la dirección, requiriendo a menudo juicios difíciles o complejos por parte del auditor, lo que a menudo afecta a la estrategia global, a la asignación de recursos y a la extensión del esfuerzo de auditoría.

Otras cuestiones que de acuerdo con otras NIA-ES requieren comunicación específica con los responsables del gobierno de la entidad relacionadas con áreas que requieren una atención especial son las siguientes:

- a) Dificultades encontradas en la realización de la auditoría como, por ejemplo: transacciones con partes vinculadas y en especial las limitaciones de obtener evidencia en auditorías de grupo (NIA-ES 260 Revisada).
- b) La NIA-ES 220 requiere consultas sobre cuestiones complejas o controvertidas, las cuales podrían tratarse de cuestiones clave de la auditoría.

Consideraciones para la determinación de las cuestiones que han requerido atención significativa del auditor (A16 a A26)

En la planificación el auditor se puede hacer una idea preliminar de las áreas sobre las que tendrá que prestar una atención significativa y, en consecuencia, puedan ser cuestiones clave. No obstante, la determinación de las cuestiones clave se basa en los resultados de la auditoría o en obtención de evidencia obtenida.

Las consideraciones a tener en cuenta se centran en la naturaleza de las cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno que a menudo están relacionadas con cuestiones reveladas en los estados financieros que son áreas que pueden ser de especial interés para los destinatarios de los mismos. Pero

solo serán consideradas cuestiones clave si se establece que son de la mayor significatividad en la auditoría. Puesto que pueden estar relacionadas entre sí, la aplicabilidad de más de una consideración puede aumentar la probabilidad de identificarla como una cuestión clave.

Además de los riesgos significativos, juicios y transacciones significativas, pueden existir otras cuestiones que han requerido una atención significativa y que, en consecuencia, se pueden considerar cuestiones clave. Dichas cuestiones pueden incluir, por ejemplo, la implementación de un nuevo sistema de TI, en especial, si ha tenido un efecto significativo en la estrategia global de auditoría o estaba relacionado con un riesgo significativo.

Un riesgo significativo se define en la NIA-ES 315 como un riesgo identificado y valorado de incorrección material que, a juicio del auditor, requiere una consideración especial en la auditoría.

Los juicios significativos de la dirección y las transacciones significativas inusuales pueden ser también riesgos significativos. En consecuencia, los riesgos significativos son, a menudo, áreas que requieren atención significativa del auditor.

Sin embargo, puede no ser el caso de todos los riesgos significativos. Por ejemplo, la NIA 240 presupone que existe riesgo de fraude en el reconocimiento de ingresos y requiere que el auditor lo trate como riesgo significativo. Además, indica que, dado el carácter imprevisible del modo en que se podría producir la elusión de los controles por parte de la dirección, es un riesgo de fraude, y, por consiguiente, un riesgo significativo. Según su naturaleza, esos riesgos pueden no requerir atención significativa del auditor y, en consecuencia, no se considerarían cuestiones clave.

La NIA-ES 315 indica que la valoración por parte del auditor de los riesgos de incorrección material puede variar en el transcurso de la auditoría, a medida que se obtiene evidencia de auditoría adicional. La revisión de la valoración del riesgo y una reevaluación de los procedimientos de auditoría planificados (es decir un cambio significativo en el enfoque de auditoría, por ejemplo, como consecuencia de una evidencia en contra de la expectativa de eficacia operativa de un determinado control) puede tener como resultado que se determine que un área requiere atención significativa del auditor.

La NIA-ES 260 Revisada requiere que el auditor se comuniquen con los responsables del gobierno de la entidad acerca de su opinión relativa a los aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad, incluidas las políticas contables, las estimaciones contables y la información revelada en los estados financieros. En muchos casos, lo anterior está relacionado con estimaciones contables críticas y la correspondiente información revelada, que probablemente sean áreas que requieren atención significativa del auditor y que también pueden haber sido identificadas como riesgos significativos.

Sin embargo, los usuarios han destacado su interés por las estimaciones contables con un grado elevado de incertidumbre en la estimación que pueden no haber sido consideradas riesgos significativos. Entre otros aspectos, esas estimaciones dependen en gran medida del juicio de la dirección y son a menudo las áreas más complejas de los estados financieros, y pueden requerir la participación tanto de un experto de la dirección como de un experto del auditor. Los usuarios también

han destacado que las políticas contables que tienen un efecto significativo sobre los estados financieros (y los cambios significativos en dichas políticas) son relevantes para la comprensión de los estados financieros, especialmente en circunstancias en las que las prácticas de la entidad no son congruentes con las de otras entidades del mismo sector.

Los hechos o transacciones que han tenido un efecto significativo en los estados financieros o en la auditoría probablemente sean áreas que requieren atención significativa del auditor y probablemente hayan sido identificadas como riesgos significativos. Por ejemplo, transacciones significativas con partes vinculadas o transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios de la entidad o que parecen inusuales. Es posible que la dirección haya realizado juicios difíciles o complejos en relación con el reconocimiento, valoración, presentación o revelación de dichas transacciones que pueden tener un efecto significativo en la estrategia global del auditor.

Los acontecimientos significativos económicos, contables, de la regulación, sectoriales o de otra naturaleza que ha afectado a las hipótesis o juicios de la dirección, también pueden afectar al enfoque global de la auditoría y tener como resultado una cuestión que requiere una atención significativa del auditor.

Cuestiones de la mayor significatividad (A27 a A30)

Las cuestiones que han requerido atención significativa del auditor también pueden haber originado una interacción significativa con los responsables del gobierno de la entidad. La naturaleza y extensión de la comunicación con éstos a menudo proporcionan una indicación de cuáles son las cuestiones de la mayor significatividad.

El concepto de cuestiones de la mayor significatividad es aplicable en el contexto de la entidad y de la auditoría que se ha realizado y su determinación y comunicación por parte del auditor tiene como finalidad identificar cuestiones específicas de la auditoría e implica juzgar su importancia con respecto a otras cuestiones de la auditoría.

Otras consideraciones que pueden ser relevantes en la determinación de la significatividad son:

- Su importancia relativa (materialidad).
- La naturaleza de la política contable relativa a la cuestión o la complejidad o subjetividad implícitas en la selección por la dirección de una política adecuada comparada con el sector.
- La naturaleza e importancia relativa de las incorrecciones corregidas y de las acumuladas no corregidas.
- La naturaleza y extensión del esfuerzo de auditoría necesario para su tratamiento (conocimientos especializados, realización de consultas, etc.)
- Las dificultades para la aplicación de los procedimientos de auditoría, la evaluación de los resultados de éstos y la obtención de evidencia pertinente y fiable en la que basar la opinión del auditor.
- La gravedad de cualquier deficiencia de control identificada relacionada con la cuestión.
- Si la cuestión implicó varias consideraciones distintas pero relacionadas entre ellas.

La determinación de cuáles y cuántas de las cuestiones que han requerido atención significativa del auditor son de la mayor significatividad es una cuestión de juicio profesional. El número de cuestiones clave a incluir en el informe se puede ver afectado por la dimensión y complejidad de la entidad, la naturaleza de sus negocios y de su entorno, y los hechos y circunstancias del encargo de auditoría. Por lo general, cuanto mayor sea el número de cuestiones que se consideraron en un momento inicial, más necesario será que el auditor vuelva a realizar su consideración. Una larga lista puede ser contraria a la idea de que esas cuestiones son de la mayor significatividad en la auditoría.

5.2 Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría

Situar la sección de Cuestiones clave/Aspectos más relevantes de la auditoría muy cerca de la opinión del auditor puede proporcionar relevancia a esa información.

El orden de presentación de las cuestiones individuales es una cuestión de juicio profesional. Por ejemplo, se pueden ordenar por importancia relativa, sobre la base del juicio del auditor, o al modo en que se revelan las cuestiones en los estados financieros; y se deben incluir subtítulos para diferenciarlas.

Cuando se presenta información comparativa, la introducción de la sección se debe redactar para llamar la atención sobre el hecho de que las cuestiones clave de la auditoría descritas sólo se refieren a la auditoría del período actual, y puede incluir una referencia al período específico cubierto (por ejemplo, utilizando la expresión “correspondientes al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 20X1”).

Descripción individualizada de las cuestiones clave de la auditoría (A34 a A39)

La descripción es una cuestión de juicio profesional y tiene como finalidad proporcionar una explicación breve y equilibrada que permita a los usuarios de los estados financieros comprender el motivo por el cual una cuestión ha sido considerada como de la mayor significatividad y el modo en que se ha tratado. Limitar la utilización de términos de auditoría muy técnicos facilita la comprensión de por qué el auditor se centró en determinadas cuestiones.

La naturaleza y extensión de la información tiene que ser equilibrada en el contexto de las responsabilidades de cada una de las partes (el auditor ha de comunicar información útil de una manera concisa y comprensible, pero sin convertirse inapropiadamente en proveedor de información inédita: esto es, información acerca de la entidad que ella misma no ha hecho pública de algún otro modo).

Lo adecuado es que el auditor intente evitar proporcionar información inédita acerca de la entidad. Sin embargo, es posible que el auditor considere necesario incluir información adicional para explicar el motivo por el que la cuestión se consideró de la mayor significatividad y el modo en que se ha tratado, siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no prohíban revelar esa información. En este caso, puede proponer a la entidad que revele dicha información (revelar nueva información o mejorar la ya existente) en vez de que el auditor proporcione información inédita.

Referencia a la parte de los estados financieros en los que se revela la cuestión (A40 y A41).

La descripción de cada cuestión clave no es una repetición de información revelada; sin embargo, una referencia a cualquier información revelada relacionada facilita a los usuarios una mejor comprensión del modo en que se ha tratado la cuestión.

Además de referirse a la información revelada relacionada, el auditor puede llamar la atención sobre aspectos clave de ésta. La extensión de la información revelada puede ayudar al auditor a poner de manifiesto determinados aspectos del modo en que ha tratado la cuestión. Por ejemplo:

a) Cuando una entidad incluye información sólida sobre las estimaciones contables, el auditor puede llamar la atención sobre la revelación de hipótesis clave y del rango de desenlaces posibles y sobre otra información revelada.

b) Cuando el auditor concluye que no existe incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento, puede, sin embargo, determinar que uno o varias cuestiones relacionadas con esta conclusión son cuestiones clave de la auditoría. En estas circunstancias, la descripción de esas cuestiones clave en el informe podría incluir aspectos revelados en los estados financieros, tales como los factores causantes y mitigantes de la duda.

Motivo por el que el auditor consideró la cuestión como de la mayor significatividad en la auditoría (A42 a A45)

La descripción de una cuestión clave tiene como finalidad proporcionar información sobre el motivo por el que se consideró una cuestión clave.

El auditor al considerar lo que se debe incluir al describir una cuestión clave debe tener en cuenta la relevancia de la información para los usuarios. Relacionar una cuestión directamente con las circunstancias específicas de la entidad puede ayudar a minimizar la posibilidad de que estas descripciones se vuelvan estándar y poco útiles con el paso del tiempo.

La descripción también puede mencionar las principales consideraciones que llevaron al auditor, en las circunstancias, a determinar que la cuestión es de la mayor significatividad. Por ejemplo:

- Condiciones económicas que afectaron a la capacidad del auditor para obtener evidencia de auditoría.
- Políticas nuevas o emergentes.
- Cambios en la estrategia de la entidad o en su modelo de negocio.

Modo en que se ha tratado la cuestión en la auditoría (A46 a A51)

El grado de detalle al describir una cuestión clave de la auditoría es una cuestión de juicio profesional (En España, el art. 10.2.c) del Reglamento (UE) 537/2014, así como el art. 5.1.c) de la LAC, establecen el contenido específico en relación con los riesgos considerados más significativos). El auditor puede describir:

- Aspectos de la respuesta o del enfoque del auditor que han sido más relevantes,
- Un breve resumen de los procedimientos aplicados,
- Una indicación del resultado de los procedimientos de auditoría; u
- Observaciones clave con respecto a la cuestión, o una combinación de esos elementos.

Con el fin de que los usuarios comprendan la significatividad de una cuestión clave, puede ser necesario prestar atención al lenguaje utilizado en la descripción, de modo que:

- No dé a entender que la cuestión no ha sido resuelta adecuadamente.
- Se relacione con las circunstancias específicas de la entidad, evitando una redacción genérica o estándar.
- Se tenga en cuenta, en su caso, el modo en que se trata la cuestión en los estados financieros.
- No contenga o implique opiniones específicas sobre elementos separados.

La descripción de la respuesta o del enfoque del auditor puede facilitar a los usuarios la comprensión de circunstancias inusuales y los juicios significativos. Por ejemplo, para la valoración de instrumentos financieros complejos, el auditor puede destacar que ha utilizado o contratado a un experto del auditor.

Pueden existir dificultades para describir los procedimientos del auditor en áreas complejas y de juicio. En especial, que comunique breve y adecuadamente la naturaleza y extensión de la respuesta al riesgo valorado de incorrección material y los juicios significativos que ello implicó. No obstante, el auditor puede considerar necesario describir, a nivel general, determinados procedimientos aplicados para comunicar el modo en que se ha tratado la cuestión.

El auditor también puede proporcionar una indicación del resultado de su respuesta. Sin embargo, en este caso, hay que evitar dar la impresión de que la descripción constituye una opinión separada o pueda poner en tela de juicio la opinión del auditor sobre los estados financieros en su conjunto.

Circunstancias en las que una cuestión considerada cuestión clave de la auditoría no se comunica en el informe de auditoría (A52 a A56)

Es posible que las disposiciones legales o reglamentarias prohíban que la dirección o el auditor revelen información sobre una cuestión específica considerada cuestión clave de la auditoría. Por ejemplo, cualquier comunicación que pueda perjudicar a la investigación de un acto ilegal o presuntamente ilegal llevada a cabo por la autoridad competente.

La decisión de no comunicar una cuestión clave sólo es adecuada en los casos en los que se considera que las consecuencias adversas para la entidad o para el público de esa comunicación son tan significativas que se puede esperar razonablemente que superarían los beneficios de interés público de comunicar la cuestión.

La comunicación con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad facilita al auditor su comprensión y la formación del juicio del auditor sobre si debe comunicar la cuestión al:

- Ayudar al auditor a saber por qué la entidad no ha revelado públicamente la cuestión.
- Destacar si se han producido comunicaciones con las pertinentes autoridades reguladoras.
- Permitir al auditor, en su caso, proponer que se revele públicamente información relevante sobre la cuestión.

El auditor también puede considerar necesario obtener manifestaciones escritas de la dirección sobre los motivos por los que no es adecuado comunicar la cuestión y las consecuencias adversas que puede originar esa comunicación.

También puede resultar necesario considerar las implicaciones de comunicar una cuestión clave de la auditoría teniendo en cuenta los requerimientos de ética aplicables.

Los aspectos del auditor en relación con la decisión de no comunicar una cuestión son complejos e implican juicios significativos del auditor. En este caso, el auditor puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico.

Estructura y contenido de la selección “Cuestiones clave de la auditoría” en otras circunstancias (A57 a A59)

En el caso de que el auditor determine que no hay cuestiones clave que se deban comunicar incluirá una afirmación en este sentido en la sección “Cuestiones clave de la auditoría” en las siguientes circunstancias:

- El auditor determina que no hay cuestiones clave.
- El auditor determina que una cuestión clave no se comunicará en el informe (cuando las disposiciones legales o reglamentarias prohíban revelar la cuestión o en circunstancias extremadamente poco frecuentes, cuando el auditor determine que las consecuencias adversas de hacerlo sobrepasarían los beneficios en el interés público, lo cual no aplica si la entidad ha revelado públicamente la información sobre la cuestión) y no ha considerado que ninguna otra cuestión sea cuestión clave.
- Las únicas cuestiones consideradas cuestiones clave de la auditoría son las que se han comunicado en las secciones de Fundamento de la opinión con salvedades o Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento.

La guía de aplicación, en su apartado A 58, recoge un ejemplo de redacción en el informe de auditoría si el auditor ha determinado que no existen cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar o bien que no existen otras que las descritas en la sección de Fundamento de la opinión modificada:

Cuestiones clave de la auditoría (EIP)

(Excepto por la cuestión descrita en la sección Fundamento de la opinión modificada o en la sección Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento) Hemos determinado que no existen (otras) cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe.

Aspectos más relevantes de la auditoría (no EIP)

(Excepto por la cuestión descrita en la sección Fundamento de la opinión modificada o en la sección Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento.) Hemos determinado que no existen (otros) riesgos más significativos considerados en la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe.

La guía de aplicación indica que *puede resultar poco frecuente* que el auditor de un conjunto completo de estados financieros con fines generales de una entidad cotizada (o EIP) no considere que, por lo menos, una de las cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad sea una cuestión clave de la auditoría que se deba comunicar en el informe de auditoría.

5.3 Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (A60 a A63)

El auditor puede comunicar unos puntos de vista preliminares sobre cuestiones clave al discutir el alcance y el momento de realización planificados y puede discutir de nuevo sobre esas cuestiones al informar sobre los hallazgos de auditoría.

La comunicación con los responsables del gobierno les proporciona la oportunidad de obtener del auditor aclaraciones adicionales. Puede ser útil proporcionar a los responsables del gobierno de la entidad un borrador del informe de auditoría. También permite que los responsables del gobierno de la entidad consideren si puede resultar útil nueva información a revelar o mejorar la información a revelar teniendo en cuenta que esas cuestiones se comunicarán en el informe de auditoría.

La comunicación requerida cuando el auditor haya determinado que hay cuestiones clave que informar también incluye las circunstancias extremadamente poco frecuentes en las que no se comunica en el informe de auditoría una cuestión que ha sido considerada cuestión clave de la auditoría.

La comunicación con los responsables del gobierno de la entidad cuando el auditor ha determinado que no existen cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar en el informe de auditoría puede proporcionarle la oportunidad de mantener discusiones adicionales con otros que estén familiarizados con la auditoría y con las cuestiones significativas que hayan podido surgir. Estas discusiones pueden llevar al auditor a reevaluar su decisión de que no existen cuestiones clave de la auditoría.

5.4 Documentación (A64)

Los juicios del auditor en relación con las cuestiones clave es posible que se fundamenten en la documentación de sus comunicaciones con los responsables de gobierno de la entidad y en la documentación de cada cuestión en particular. Sin embargo, esta NIA no requiere que el auditor documente el motivo por el que otras cuestiones que fueron comunicadas a los responsables de gobierno de la entidad no se han considerado cuestiones clave de la auditoría.

6.- Requerimientos y otros aspectos de las NIA-ES diferenciadores de las NTA anteriores

Esta nueva norma representa un cambio significativo en el informe de auditoría que se venía emitiendo hasta ahora 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 EIP, por imperativo de la LAC).

El propósito de la comunicación de las cuestiones clave de la auditoría es mejorar el valor comunicativo del informe de auditoría, proporcionando una mayor transparencia e información acerca de la auditoría que se ha realizado.

La comunicación de las cuestiones clave que podríamos decir que se venía realizando a través de las comunicaciones del auditor con los responsables del gobierno de la entidad, adquiere ahora, con esta nueva norma, la categoría de obligatoriedad de comunicación en el propio informe de auditoría, de modo que proporciona información adicional a los usuarios de dicho informe facilitándoles 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.

7.- Aplicación práctica de la NIA-ES 701

La aplicación práctica de esta NIA-ES 701 será inmediata en los trabajos de auditoría de estados financieros iniciados con posterioridad al 17 de junio de 2016 y, por lo tanto, que van a ser emitidos durante el ejercicio 2018 y siguientes y, en algunos casos, ya durante el ejercicio 2017.

Con independencia de su aplicación en las auditorías de EIP, se trata de una NIA-ES que afectará a todos los trabajos de auditoría pues será necesario establecer cuáles de los riesgos más significativos que nos hemos encontrado durante nuestro trabajo van a ser incorporados a nuestro informe (de acuerdo con el artículo 5 e) de la Ley de Auditoría de Cuentas).

Por el carácter novedoso de esta NIA-ES es muy importante su lectura y estudio en profundidad. Ha de tenerse en cuenta que en aquellos casos en los que el informe de auditoría incluya salvedades o párrafos de Incertidumbre material relacionados con el Principio de Empresa en Funcionamiento, o en los casos en los que emitan informes con opinión denegada o adversa, a pesar de que las cuestiones que dan lugar a ese tipo de opiniones normalmente son cuestiones clave o aspectos más relevantes de la auditoría, su descripción se recogerá en las secciones correspondientes (Fundamento de la opinión con salvedades, Incertidumbre material relacionada con la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento) con independencia de la referencia que se haga a dichas circunstancias en la sección de Cuestiones clave/Aspectos más relevantes de la auditoría. .

Tal y como indica la norma, en auditorías de entidades cotizadas puede resultar poco frecuente que el auditor no considere que al menos hay una cuestión clave de la auditoría que se deba comunicar en el informe de auditoría, sin embargo, en entidades no EIP, y según el juicio profesional del auditor firmante, pudiera darse el caso de que el auditor considere que no existen riesgos más significativos considerados en la auditoría que se deban comunicar; en estos casos, si bien esta sección siempre

deberá figurar en el informe de auditoría, se incluirá una manifestación en dicho sentido (véase apartado 5.2 de este documento).

8.- Normativa de referencia

Las NIA-ES relacionadas con esta norma y que se mencionan a lo largo de la misma son las siguientes:

- NIA-ES 700 (R). Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los Estados financieros.
- NIA-ES 705 (R) Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.
- NIA-ES 706 (R) Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.
- NIA-ES 710 Información comparativa-Cifras correspondientes de periodo anteriores y estados financieros comparativos.
- NIA-ES 720 (R) Responsabilidad del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados.
- NIA-ES 220 Control de calidad de la auditoría de estados financieros.
- NIA-ES 230. Documentación de auditoría.
- NIA-ES 240 Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude.
- NIA-ES 260 (R) Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.
- NIA-ES 315. Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno.
- NIA-ES 320 Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría.
- NIA-ES 330 Respuestas del auditor a los riesgos valorados.
- NIA-ES 570(R) Empresa en funcionamiento
- NIA-ES 550 Partes vinculadas.
- NIA-ES 600 Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros de grupos
- NIA-ES 620 Utilización del trabajo de un experto del auditor.