



Consulta auditoría: Sobre aspectos más relevantes de la auditoría a incluir en el informe de auditoría de acuerdo con la NIA-ES 701 “Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente” en el caso de entidades que no son de interés público.

Situación planteada:

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

Consideraciones generales:

1.- En primer lugar debe señalarse que la finalidad de la sección Cuestiones Clave de la Auditoría en el informe de auditoría es la señalada en el apartado 2 de la NIA-ES 701 “Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente”, que determina que:

“2. El propósito de la comunicación de las cuestiones clave de la auditoría es mejorar el valor comunicativo del informe de auditoría al proporcionar una mayor transparencia acerca de la auditoría que se ha realizado. La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría proporciona información adicional a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros con el fin de facilitarles la comprensión de aquellas cuestiones que, según el juicio profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual. La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría también puede ayudar a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros a conocer la entidad y las áreas de los estados financieros auditados en las que la dirección aplica juicios significativos”

En este sentido, se definen las cuestiones clave de la auditoría, según el apartado 8 de la citada norma de la siguiente manera:



“Cuestiones clave de la auditoría: aquellas cuestiones que, según el juicio profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual. Las cuestiones clave de la auditoría se seleccionan entre las cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad.”

Según los apartados 9 y 10 de la norma se establece lo siguiente:

“9. El auditor determinará, entre las cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad aquellas que hayan requerido atención significativa del auditor al realizar la auditoría. Para su determinación, el auditor tendrá en cuenta lo siguiente:

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

(b) Los juicios significativos del auditor en relación con las áreas de los estados financieros que han requerido juicios significativos de la dirección, incluyendo las estimaciones contables para las que se ha identificado un grado elevado de incertidumbre en la estimación.

(c) El efecto en la auditoría de hechos o transacciones significativos que han tenido lugar durante el periodo.

10. El auditor determinará entre las cuestiones identificadas de conformidad con el apartado 9 las que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual y que son, en consecuencia, las cuestiones clave de la auditoría.”

Respecto al alcance de la NIA-ES 701 en el caso de auditorías de entidades que no tengan la consideración de entidad de interés público y como consecuencia de la exigencia incorporada en el artículo 5.1.c) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (en adelante, LAC), en la nota que acompaña al apartado 5 de la norma, se incorpora lo siguiente:

“En la auditoría de las entidades que no tienen la consideración de interés público únicamente será obligatorio lo establecido en el apartado 9.a) y demás apartados concordantes aplicables. No obstante, de forma voluntaria podrán tenerse en cuenta también las circunstancias previstas en las letras b) y c) de dicho apartado 9, en cuyo caso los requerimientos de la NIA deben aplicarse en su totalidad. De acuerdo con ello, las referencias en la Norma a “Cuestiones claves de auditoría” deben entenderse realizadas a “Aspectos más relevantes de la auditoría”, por lo que debe sustituirse una expresión por la otra en el informe a emitir y aplicar el mismo tratamiento establecido



en los distintos apartados de la norma, salvo en el caso de que se aplicara de forma voluntaria lo establecido en las letras b) o c) del citado apartado.”

Como se señala en el criterio de interpretación 5, del apartado 4º de la Resolución del ICAC de 15 de octubre de 2013, conviene aclarar que estas notas *“deben observarse para su adecuada aplicación, bien porque algún aspecto de su contenido se recoge en la normativa nacional de forma más específica, bien porque se recoge en la NIA de forma distinta o, simplemente, porque no se contempla, a los efectos de facilitar su adecuada comprensión o evitar las dudas que pudieran existir en su interpretación y aplicación.”*

Por otra parte, el apartado 16 de la citada NIA-ES prevé la posibilidad de que el auditor concluya que no existe ninguna cuestión clave de auditoría, estableciendo que lo indicará así en el informe de auditoría emitido. De esta manera, dicho apartado establece lo siguiente:

“Si el auditor determina, según los hechos y las circunstancias de la entidad y de la auditoría, que no hay cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar o que las únicas cuestiones clave de la auditoría comunicadas son las que se tratan en el apartado 15, el auditor incluirá una afirmación en este sentido en una sección separada del informe de auditoría titulada “Cuestiones clave de la auditoría”.

En el apartado anterior reproducido, se hace referencia al apartado A59 de la NIA-ES, que a efectos de facilitar su comprensión y, consiguientemente, su adecuada y efectiva aplicación, establece lo siguiente:

“A59. La determinación de cuestiones clave de la auditoría implica emitir un juicio sobre la importancia relativa de las cuestiones que han requerido atención significativa del auditor. En consecuencia, puede resultar poco frecuente que el auditor de un conjunto completo de estados financieros con fines generales de una entidad cotizada 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. Sin embargo, en algunas circunstancias concretas (por ejemplo, en el caso de una entidad cotizada con un número muy reducido de operaciones), es posible que el auditor determine que no existen cuestiones clave de la auditoría de conformidad con el apartado 10 porque no existen cuestiones que hayan requerido atención significativa del auditor.”

2.- Es decir, la propia norma internacional prevé para el caso de entidades cuyos valores estén admitidos a negociación en un mercado secundario oficial que pueda



producirse en algún caso, aunque sea poco frecuente, que se emita un informe en el que no se identifique ninguna cuestión clave de la auditoría, si bien tal circunstancia deberá informarse en la sección correspondiente.

En este sentido y según la nota incluida en el apartado 5 de la NIA-ES, lo anterior sería igualmente aplicable en el caso de auditorías de entidades que no tengan la consideración de entidad de interés público, debiendo señalarse además que en el caso de estas entidades podrá ser aún más frecuente, porque en estas entidades, en las que no concurren las mismas notas de complejidad, dimensión, trascendencia o relevancia pública que sí se dan en aquellas que tienen la consideración de entidad de interés público, la aplicación de la NIA 701 en principio es más limitada (con carácter obligatorio para las circunstancias contempladas en el apartado 9. a). No obstante, si bien se exige la inclusión de la sección “aspectos más relevantes de la auditoría” en todos los informes de auditoría incluso en aquellos con opinión denegada, al igual que ocurre con la sección “cuestiones clave de la auditoría” para las entidades de interés público, la nota incluida en el apartado 5 establece la obligatoriedad de informar únicamente respecto a aquellas cuestiones que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual, teniendo en cuenta las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material o los riesgos significativos identificados de conformidad con la NIA-ES 315 “Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y su entorno”.

Esta condición de limitar las cuestiones relevantes para su selección e inclusión en el informe tan sólo al apartado 9.a) supone que los casos en los que el auditor puede plantearse la existencia de estas cuestiones son menores que en el caso de las entidades de interés público, al no tener que aplicar los supuestos contemplados en el apartado 9, letras b) y c) (sin perjuicio de que, de acuerdo con su juicio profesional, opte por su aplicación voluntaria).

3.- No debe olvidarse la finalidad a la que responde el nuevo modelo de informe, que, como señala el preámbulo de la Resolución del ICAC de 23 de diciembre de 2016, *“pretende responder a la demanda de los usuarios de tener información relevante que le sirva para la toma de decisiones. Con ello se pretende hacer frente a uno de los fallos que se detecta en el sistema, que es la diferencia de expectativas entre lo que los usuarios esperan de un trabajo de auditoría y del informe y lo que realmente recibe. Para ello, se exige un informe más explicativo que contenga información más relevante y específica que ayude, de un lado, a comprender la situación de la entidad auditada e incluso, si procede, las áreas en las que la dirección aplica juicios significativos y complejos, y los riesgos significativos específicos con los que se ha enfrentado el trabajo de auditoría; y de otro lado, a aclarar determinados conceptos que los usuarios pueden no comprender. Con ello se persigue reforzar el valor añadido que proporciona el informe de auditoría tanto a la entidad auditada como a los usuarios, en consonancia*



con la función de interés público que se atribuye y que justifica la regulación de esta actividad.”

4.- De la lectura en conjunto de la norma y de la finalidad a la que responde la nueva normativa, se deduce que pueden darse situaciones, en las que, de acuerdo con su juicio profesional, en la realización de la auditoría de las cuentas anuales de una entidad que no es de interés público, el auditor no identifique áreas o aspectos para las que hubiese evaluado la existencia de mayor riesgo de incorrección material o de riesgos significativos que hubiesen requerido una atención significativa por parte del auditor y hubieran sido de la mayor significatividad en el desarrollo del trabajo de auditoría (en los términos de la NIA-ES 701), que requirieran su comunicación en el informe de auditoría, sin que ello menoscabe la función comunicativa atribuida a éste. En estos casos, en la sección de “aspectos más relevantes de la auditoría”, el auditor de cuentas tendrá que indicar que no hay aspectos más relevantes de la auditoría que se deban comunicar.

Al respecto, deben hacerse dos precisiones: una, que la aplicación del juicio profesional, la decisión que tome el auditor y su motivación deberán estar, en todo caso, adecuadamente documentadas, tal como resulta de los artículos 13.3 y 30 de la LAC y del apartado 18 de la NIA-ES 701.

La otra, que la función comunicativa de transparencia y valor añadido que esta sección aporta al informe, no solo a la entidad auditada, sino también a terceros, quedaría menoscabada si se incluye en el informe de auditoría una cuestión como aspecto más relevante de la auditoría o cuestión clave de auditoría cuando no tenga tal categoría, al no haber requerido de una atención significativa del auditor ni haber sido de la mayor significatividad en el trabajo de auditoría.

Igualmente se produciría el mismo efecto, en aquellos casos en los que no se incluyan en dicha sección aquellas cuestiones que hubieran requerido una atención significativa y sido de la mayor significatividad en el trabajo del auditor de conformidad con lo exigido en los requerimientos de la NIA-ES 701.

Conclusiones:

5.- En relación con la cuestión planteada respecto a si en entidades que no tienen la condición de entidades de interés público podría darse el supuesto de que el informe de auditoría no incluyese ningún aspecto más relevante en la auditoría en la sección correspondiente, debe señalarse que de la NIA-ES 701 se desprende que pueden darse situaciones en las que en la realización de un trabajo de auditoría de las cuentas



anuales de una entidad el auditor no haya identificado áreas o aspectos para las que hubiese evaluado la existencia de mayor riesgo de incorrección material o de riesgos significativos que hubiesen requerido una atención significativa por parte del auditor en el desarrollo del trabajo de auditoría y sido de la mayor significatividad a juicio del auditor. Si bien la norma obliga a la existencia de esta sección de “cuestiones clave de la auditoría o “aspectos más relevantes de la auditoría” que recoja la identificación de algunas cuestiones clave o aspectos más relevantes de la auditoría, nada en la norma obliga a que se tengan que incluir necesariamente alguna o algunas cuestiones o aspectos más relevantes, estando previsto en la propia norma el que el auditor pueda determinar que, de conformidad con los requerimientos de la NIA-ES, no haya cuestiones clave de la auditoría o aspectos más relevantes de la auditoría que se deban comunicar, en cuyo caso deberá indicarse tal circunstancia en la sección correspondiente.

6.- Conforme a lo establecido en la Disposición adicional novena del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, la presente contestación tiene carácter de información, no pudiéndose entablar recurso alguno contra la misma.

Madrid, 21 de marzo de 2018

