

ESTUDIO

Cuestiones clave de auditoría en España: Características e impacto en la calidad de la auditoría

CONVENIO ICAC-ASEPUC (2019)



ASEPUC
Asociación Española
de Profesores Universitarios
de Contabilidad

ic|ac| Instituto de Contabilidad y
Auditoría de Cuentas



GOBIERNO
DE ESPAÑA

MINISTERIO
DE ASUNTOS ECONÓMICOS
Y TRANSFORMACIÓN DIGITAL

En virtud del Convenio Administrativo celebrado el 30 de septiembre de 2019 entre el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y la Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad (ASEPUC) para el desarrollo de la investigación y difusión en materia de contabilidad y auditoría, se publica el presente Estudio.

Este Estudio cumple los requisitos de relevancia específica para la divulgación de los aspectos que afectan a la aplicación de la normativa de auditoría y al ejercicio de las competencias atribuidas al ICAC, así como la máxima oportunidad de los objetivos de estudio, tanto en su naturaleza como en su alcance.

El ICAC no garantiza la certeza de los datos incluidos en el Estudio, que sean distintos de los aportados a los autores para el estudio.

Con el objetivo de facilitar la difusión de estos trabajos se hacen públicos y están disponibles en el sitio web www.icac.meh.es

Las opiniones expresadas en este Estudio reflejan exclusivamente el criterio de los autores y no deben ser atribuidas al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

ESTUDIO

Cuestiones clave de auditoría en España: Características e impacto en la calidad de la auditoría

María Antonia García Benau (Responsable)

Universitat de Valencia

Avda. de los Naranjos, s/n. 46022. Valencia

Tfn. 963828273

Maria.Garcia-Benau@uv.es

Laura Sierra García

Universidad Pablo de Olavide

Carretera de Utrera, km. 1. 41013 Sevilla

Tfn. 954977606

Lnsiegar@upo.es

Nicolás Gambetta Lopassio

Universidad ORT Uruguay

Campus Pocitos. Bulevar España 2633

11300- Montevideo, Uruguay

Tfn. (5982) 9021505

gambetta@ort.edu.uy

Publicación en línea
NIPO: 095-20-008-5
NIPO EPUB: 095-20-009-0

Edita:

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)
Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital
Calle de las Huertas, 26
28014 Madrid

© Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

CONTENIDO

1. PRESENTACIÓN DEL ESTUDIO	9
1.1. Objetivos perseguidos en este estudio	9
1.2. Muestra y descripción de la metodología	11
2. CUESTIONES CLAVE DE AUDITORÍA RECOGIDAS EN LOS INFORMES DE AUDITORÍA ANALIZADOS	13
2.1. Número total y medio de CCA. Detalle de los riesgos más frecuentes	13
2.2. Análisis de las CCAS por sectores de actividad	17
2.3. Análisis de las CCAS por auditor	22
2.4. Análisis de relación entre las CCAs y algunas características financieras de las empresas auditadas	26
3. PRESENTACIÓN Y COMPENSIBILIDAD DE LAS CCAs	29
3.1. Formas en las que están presentadas las CCAs	29
3.2. Estudio de la redacción de las CCAs a través de su comprensibilidad.....	32
3.2.1. La importancia de la comprensibilidad de las CCAs.....	32
3.2.2. Análisis de la Comprensibilidad a través de un cuestionario.....	32
3.2.3. Resultados descriptivos del cuestionario	33
3.2.4. Efecto del nivel de formación en la adecuada comprensibilidad de las CCAs.....	37
3.2.5. Diferencias en comprensibilidad entre los grupos encuestados.....	40
4. ANÁLISIS DE LA RECURRENCIA DE LAS CCAs	43
4.1. La importancia del estudio de las cuestiones clave de auditoría recurrentes.....	43
4.1.1. Planteamiento del estudio de la recurrencia de las CCAs.....	43
4.1.2. Análisis de las CCAs recurrentes vinculadas al tratamiento de ingresos.....	44
4.1.3. Análisis de las CCAs recurrentes vinculadas al tratamiento de activos por impuesto diferido	49
4.1.4. Análisis de las CCAs recurrentes vinculadas al tratamiento de las provisiones y los pasivos contingentes.....	54
4.2. Síntesis del análisis de las CCAs recurrentes	59
4.2.1. Síntesis del análisis de las CCAs agrupadas por tipo de riesgo.....	59
4.2.2. Síntesis del análisis de las CCAs agrupadas por auditor	61
4.3. Comparación del análisis de las CCAs recurrentes en España respecto a los casos del Reino Unido y Holanda.....	63
5. ANÁLISIS DE LAS EXPECTATIVAS DE LA AUDITORÍA A TRAVÉS DE LA INCORPORACIÓN DE LAS CCAs EN EL INFORME DE AUDITORÍA	65
5.1. Estudio del GAP de expectativas a través de un cuestionario	65
5.1.1. Descripción del estudio.....	65
5.1.2. Descripción de los encuestados	65
5.2. Análisis del GAP de expectativas	67
6. SÍNTESIS Y CONCLUSIONES	75
BIBLIOGRAFÍA	81
ANEXOS	83

RELACIÓN DE TABLAS Y GRÁFICOS POR EPÍGRAFE

1. PRESENTACIÓN DEL ESTUDIO

Tabla 1. Muestra objeto de estudio por año	11
Tabla 2. Muestra objeto de estudio por año y sector.....	12

2. CUESTIONES CLAVE DE AUDITORÍA RECOGIDAS EN LOS INFORMES DE AUDITORÍA ANALIZADOS

Tabla 3. Número total de CCAs en 2017 y 2018	15
Tabla 4. Principales Riesgos en los informes de auditoría de la muestra	16
Tabla 5. Top 5 CCA por los riesgos identificados.....	16
Tabla 6. Número total de CCAs por sector en ambos años.....	18
Tabla 7. Número total de CCA en las empresas del IBEX-35 por sectores de actividad en ambos años.....	19
Tabla 8. Número medio de CCA por año y por sector económico	20
Tabla 9. Número medio de CCA por año y por sector económico empresas IBEX-35.....	20
Tabla 10. Top 5 CCA por sectores de actividad en ambos años	21
Gráfico 1. Descripción de los 5 riesgos más frecuentes por sectores	22
Gráfico 2. Descripción de los 5 riesgos más frecuentes por sectores. IBEX-35.....	22
Tabla 11. Número de auditorías realizadas por cada firma auditora y año	23
Tabla 12. Número medio de CCAs por firma auditora por año	23
Tabla 13. Tipos de CCAs por firma auditora	24
Tabla 14. Los 5 Tipos de CCAs más frecuentes en las Big4	25
Tabla 15. Número de CCAs por año según el sector de la empresa auditada: detalle por firma auditora	25
Tabla 16. Número medio de CCAs por tamaño, endeudamiento y rentabilidad	26
Gráfico 3. Número medio de CCAs por tamaño de las empresas.....	27
Gráfico 4. Número medio de CCAs por endeudamiento de las empresas	27
Gráfico 5. Número medio de CCAs por rentabilidad de las empresas	27

3. PRESENTACIÓN Y COMPRESIBILIDAD DE LAS CCAs

Tabla 17. Número respuestas obtenidas en el cuestionario de comprensibilidad	34
Tabla 18. Variable Continua: Edad	34
Tabla 19. Variables dicotómicas: Género, Formación y Auditor en el futuro.....	34
Tabla 20. Relación entre Formación y Auditor en el futuro.....	35
Tabla 21. Media y Valor esperado de cada CCA.....	35
Tabla 22. Porcentaje afirmaciones 4-5 puntos y 1-2 puntos cada CCA.....	37
Tabla 23. Medias de respuestas estadísticamente iguales a 3	38
Tabla 24. Medias de respuestas estadísticamente iguales a la respuesta esperada	39
Tabla 25. CCA vinculada a Ingresos.....	40
Tabla 26. CCA vinculada a Activos por Impuestos Diferidos	41
Tabla 27. CCA vinculada a Provisiones y Contingencias.....	42

4. ANÁLISIS DE LA RECURRENCIA DE LAS CCAs

Tabla 28. Empresas analizadas de las CCAs recurrentes en función de la firma.....	43
Tabla 29. Empresa 1 auditada por Auditor 1-Big4. CCA recurrente vinculada a Ingresos	45
Tabla 30. Empresa 2 auditada por Auditor 2-Big4. CCA recurrente vinculada a Ingresos	46
Tabla 31. Empresa 3 auditada por Auditor 3-Big4. CCA recurrente vinculada a Ingresos	47
Tabla 32. Empresa 4 auditada por Auditor 4-Big4. CCA recurrente vinculada a Ingresos	48
Tabla 33. Empresa 5 auditada por Auditor 5-NoBig4. CCA recurrente vinculada a Ingresos.....	49
Tabla 34. Empresa 6 auditada por Auditor 1-Big4. CCA vinculada a activos por impuesto diferido	50
Tabla 35. Empresa 7 auditada por Auditor 2-Big4. CCA recurrente vinculada a activos por impuesto diferido.	51
Tabla 36. Empresa 8 auditada por Auditor 3-Big4. CCA recurrentes vinculadas a activos por impuesto diferido	52
Tabla 37. Empresa 9 auditada por Auditor 4-Big4. CCA recurrentes vinculadas a activos por impuesto diferido	53
Tabla 38. Empresa 10 auditada por Auditor 5-NoBig4. CCA recurrentes vinculadas a activos por impuesto diferido	54
Tabla 39. Empresa 11 auditada por Auditor 1-Big4. CCA recurrente vinculada a provisiones y pasivos contingentes	55
Tabla 40. Empresa 12 auditada por Auditor 2-Big4. CCA recurrente vinculada a provisiones y pasivos contingentes	56

Tabla 41. Empresa 13 auditada por Auditor 3-Big4. CCA recurrente vinculada a provisiones y pasivos contingentes	57
Tabla 42. Empresa 14 auditada por Auditor 4-Big4. CCA recurrente vinculada a provisiones y pasivos contingentes	58
Tabla 43. Empresa 15 auditada por Auditor 7-NoBig4. CCA recurrente vinculada a provisiones y pasivos contingentes	59
5. ANÁLISIS DE LAS EXPECTATIVAS DE LA AUDITORÍA A TRAVÉS DE LA INCORPORACIÓN DE LAS CCAs EN EL INFORME DE AUDITORÍA	
Tabla 44. Número respuestas obtenidas en el cuestionario de expectativas en el informe de auditoría.....	65
Tabla 45. Relación de variables descriptivas	66
Tabla 46. Descriptivos Estudiantes	66
Tabla 47. Descriptivos Auditores	67
Tabla 48. Descriptivos Profesores.....	67
Tabla 49. Valores medio por grupo	68
Tabla 50. Porcentaje afirmaciones 4-5 puntos y 1-2 puntos por grupo.....	69
Tabla 51. Fiabilidad de los ítems	71
Tabla 52. Diferencias de medias entre Estudiantes, Auditores y Profesores	73

1. PRESENTACIÓN DEL ESTUDIO

1.1. Objetivos perseguidos en este estudio

Este dictamen se enmarca dentro del convenio, suscrito el 30 de septiembre de 2019, entre el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y la Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad (ASEPUC), para el desarrollo de la investigación y difusión en materia de contabilidad y auditoría (BOE 16 octubre de 2019¹)

Nuestro equipo de trabajo presentó una propuesta dentro de la Convocatoria Pública realizada por ASEPUC para la realización de Estudios en virtud del convenio ICAC-ASEPUC para el año 2019 para desarrollar el Estudio 6 relativo a los “Efectos de las cuestiones clave de auditoría en la calidad de la auditoría y en el conocimiento de la auditoría por parte de los usuarios de la información financiera“. Como consecuencia de la resolución, notificada el 8 de julio de 2019, se adjudicó a nuestra propuesta la realización del correspondiente Estudio.

Este dictamen tiene como objetivo general analizar los tipos de Cuestiones Clave de Auditoría (CCAs) incluidas en los informes de auditoría de las empresas españolas cotizadas. Nos centramos, por tanto, en las empresas que figuran en el mercado continuo español con la información financiera disponible para el período 2017-2018. Adicionalmente, estudiamos el efectos de las CCAs sobre la calidad de la auditoría desde el punto de vista del propio trabajo de auditoría y desde el punto de vista de los usuarios.

El objetivo general se desagrega en dos objetivos específicos, teniendo cada uno de ellos varias acciones concretas para su desarrollo:

Objetivo específico 1. Analizar el tipo y recurrencia de las CCAs incluidas en los informes de auditoría de las empresas de la muestra correspondientes a los ejercicios 2017 y 2018, identificando las características de la empresa y el auditor que las determinan.

Para alcanzar el objetivo específico 1 se han abordado las siguientes acciones concretas:

- Análisis de los tipos de CCAs presentados en los informes de auditoría de las empresas de la muestra, y número medio de CCAs. Este análisis se hace atendiendo al sector de actividad al que pertenece la empresa auditada y a la firma auditora.
- Análisis de la relación entre número de CCAs y ciertas características de las empresas auditadas, como el tamaño, el endeudamiento y la rentabilidad.
- Estudio de la *recurrencia* de las CCAs, es decir, aquellas que persisten en los informes de auditoría posteriores al del primer año de su incorporación. Ello permite obtener información adicional sobre la forma en la que los auditores identifican, describen y abordan estos riesgos.
- Estudio del efecto de las CCAs en la calidad de auditoría desde el punto de vista del usuario. Dicho estudio lo hemos realizado a través del estudio de la *comprensibilidad* de la sec-

¹ Resolución de 8 de octubre de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica el convenio con la Asociación de Profesores Universitarios de Contabilidad, para el desarrollo de la investigación y difusión en materia de contabilidad y auditoría.

ción de Cuestiones Clave de Auditoría por parte de usuarios de los informes de auditoría con formación económica y financiera.

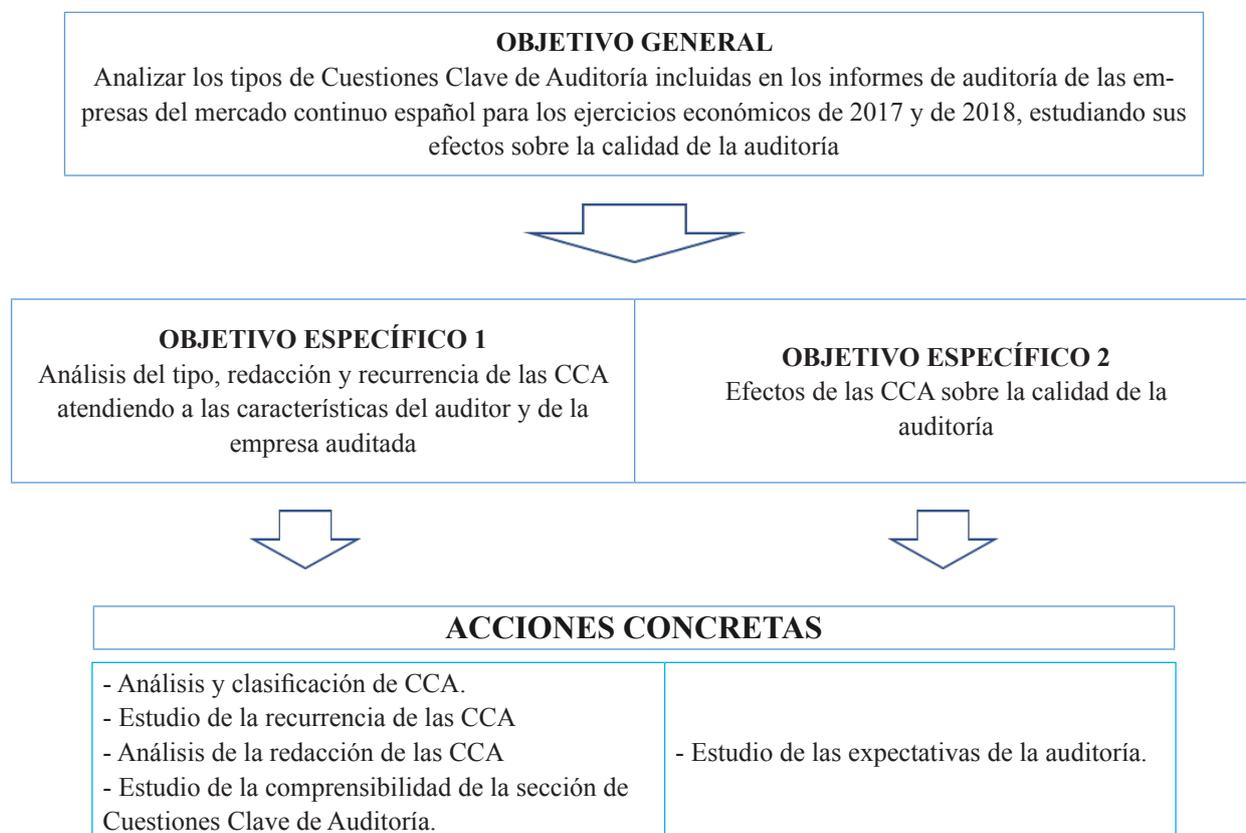
Objetivo específico 2. Efectos en la calidad de auditoría de las Cuestiones Clave de Auditoría incluidas en los informes de auditoría de las empresas de la muestra correspondientes a los ejercicios 2017 y 2018, desde el punto de vista del propio trabajo de auditoría y desde el punto de vista de los usuarios.

Con el objetivo específico 2 se analiza el efecto y las consecuencias que la inclusión de las CCAs tiene sobre la calidad de la auditoría, analizada tanto desde la perspectiva del auditor como de los usuarios.

Para alcanzar este objetivo específico 2, se ha abordado la siguiente acción concreta:

- Como vínculo para unir los efectos de las CCAs sobre la calidad de la auditoría por parte del propio trabajo de auditoría y por parte de los usuarios, hemos hecho una aproximación al estudio de las *expectativas* de la auditoría (*Audit Expectation Gap*), analizando si existen o no diferencias en la percepción que auditores, estudiantes universitarios y profesores universitarios tienen sobre el trabajo del auditor tras la inclusión de la información sobre las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material en los informes de auditoría.

En síntesis, este dictamen tiene como objetivo:



La exposición de las acciones concretas desarrolladas para obtener cada uno de los sub-objetivos específicos se encuentra desarrollado en los siguientes epígrafes de este Estudio:

Acciones concretas	Apartado de este Estudio en el que se desarrolla
Análisis y clasificación de CCAs (número y naturaleza).	Epígrafe 2
Análisis de la redacción de las CCAs y su comprensibilidad.	Epígrafe 3
Estudio de las CCAs recurrentes y su confluencia.	Epígrafe 4
Estudio de las expectativas de la auditoría.	Epígrafe 5

1.2. Muestra y descripción de la metodología

Los ejercicios 2017 y 2018 han sido en los que se ha aplicado en España la inclusión de las CCAs en el informe de auditoría. La muestra objeto de estudio está compuesta por 125 empresas en 2017 y 122 empresas en 2018. Tal y como se observa en la Tabla 1, la muestra de nuestro análisis incluye las empresas del mercado continuo español con información financiera pública disponible de 2017 y 2018. Los datos sobre las Cuestiones Claves de Auditoría analizados, en este Estudio, provienen del informe de auditoría de las empresas analizadas.

TABLA 1. Muestra objeto de estudio por año¹

	Nº EMPRESAS	Nº EMPRESAS
Según Bolsa de Madrid- Marzo 2019	133	133
Empresas domiciliadas fuera de España	7	7
Empresas que no presentan información	1	1
Empresas con OPAs sin información financiera	-	3
TOTAL MUESTRA	125	122

¹ Información consolidada excepto 3 Empresas que presentan información individual.

Si dividimos la muestra por sector y año podemos observar, tal y como aparece en la Tabla 2, que el sector formado por mayor número de empresas, tanto en 2017 como en 2018, es el de Materiales Básicos, Industria y Construcción. Siendo el segundo el de Servicios Financieros e Inmobiliarias y el tercero Bienes de consumo.

TABLA 2. Muestra objeto de estudio por año y sector

SECTORES	N° EMPRESAS	
	2017	2018
Materiales Básicos, Industria y Construcción	30	30
Servicios Financieros e Inmobiliarios	29	29
Bienes de Consumo	28	27
Servicios de Consumo	20	19
Petróleo y Energía	9	8
Tecnología y Telecomunicaciones	9	9
Total	125	122

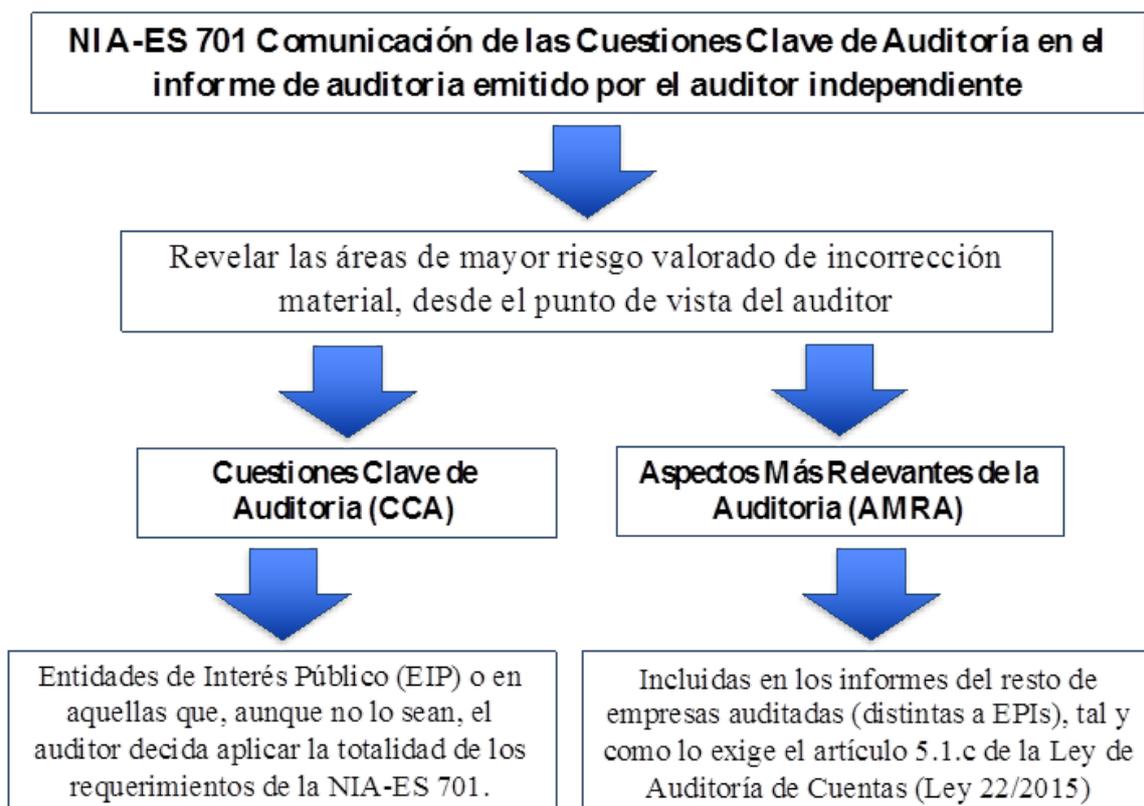
La metodología seguida para desarrollar este Estudio ha sido la siguiente:

- Creación de una base de datos recogiendo las CCAs presentadas en los informes de auditoría de 2017 y 2018 de las empresas de la muestra.
- Para el primer objetivo específico hemos realizado un análisis tanto de las características del cliente como del auditor, que ayude a ofrecer un panorama de la forma en la que las CCAs se han introducido en los informes de auditoría, explicando los determinantes de cada tipo de CCA. El estudio de la recurrencia lo hemos realizado por medio de análisis de contenido de los informes de auditoría, planteando un análisis explicativo de los determinantes de dicha recurrencia. Por último, en este objetivo específico hemos hecho un estudio de la forma en la que está redactada cada CCA, de manera que permita observar pautas seguidas por los auditores a la hora de exponer las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material y su forma de abordarlas. Hemos completado este análisis de la redacción de las CCAs estudiando su valor comunicacional y su comprensibilidad, utilizando para ello un cuestionario que hemos elaborado y testado previamente. Para analizar los niveles de comprensibilidad hemos considerado la formación de quienes respondieron el cuestionario. Hemos utilizando Chi² test y T test para analizar la diferencia en el nivel de comprensibilidad entre los distintos grupos. Ambos test fueron realizados utilizando el software estadístico STATA.
- Para el segundo objetivo específico, relativo a la calidad de auditoría desde el punto de vista de los distintos agentes involucradas en la auditoría, hemos elaborado un cuestionario sobre expectativas de la auditoría, también testado previamente a su distribución. La metodología utilizada ha sido hacer diferencias de medias que ayuden a conocer diferencias entre grupos. El cuestionario ha sido distribuido entre distintas partes involucradas en la auditoría como los propios auditores, profesores universitarios de contabilidad y estudiantes universitarios.

2. CUESTIONES CLAVE DE AUDITORÍA RECOGIDAS EN LOS INFORMES DE AUDITORÍA ANALIZADOS.

2.1. Número total y medio de CCA. Detalle de los riesgos más frecuentes

De acuerdo con la normativa española, las Cuestiones Clave de Auditoría (CCA) se encuentran desarrolladas en la NIA-ES 701 (2016), que aborda esta cuestión de acuerdo con el esquema siguiente:



Debido a que todas las empresas de nuestra muestra son Entidades de Interés Público (EIP), nuestro estudio se centra en el análisis de las CCAs. Dichas cuestiones deben ser seleccionadas entre los asuntos previamente discutidos con los encargados de la dirección, siempre y cuando atraigan la atención del auditor siguiendo un enfoque de auditoría basado en el riesgo, en línea con la NIA 260 (2016).

Debido a que la muestra analizada está integrada por entidades que todas son entidades de interés público (EIP), conviene subrayar que la normativa que origina la obligación de incluir en el informe de auditoría la información correspondiente a las CCA se encuentra en el artículo 10.2.c) del Reglamento UE nº 537/2014, al señalar que *El informe de auditoría se preparará de conformidad con lo dispuesto en el artículo 28 de la Directiva 2006/43/CE y deberá incluir:*

“i) una descripción de los riesgos considerados más significativos de que existan incorrecciones materiales, incluidos los riesgos evaluados de incorrecciones materiales debidas a fraude,

ii) un resumen de la respuesta del auditor a dichos riesgos,
y iii) en su caso, observaciones esenciales derivadas de dichos riesgos”.

Además se señala que “cuando sea pertinente para esa información recogida en el informe de auditoría en relación con cada riesgo evaluado de incorrección material, el informe de auditoría incluirá una referencia clara a las informaciones importantes recogidas en los estados financieros;”. En este sentido, en la NIA-ES 700 sobre informes se recogen, de forma similar a lo establecido por el Reglamento Europeo, los modelos de informes sobre las entidades EIP en la sección cuestiones clave la información a incluir a este respecto. Igualmente, la NIA-ES 701, en sus notas explicativas incluyen una advertencia al respecto.

El número total de CCAs informadas en las empresas analizadas asciende a 701 en los años 2017 y 2018, tal y como puede observarse en la Tabla 3. Las cuestiones clave informadas por el auditor están vinculadas con áreas complejas en la información financiera y áreas que requieren juicios difíciles, tanto por parte del auditor, como de la dirección de la empresa. Las CCAs que más han disminuido son las vinculadas a combinaciones de negocios (deudas, fundamentalmente, a combinaciones de negocio producidas en el sector financiero) y las vinculadas a provisiones y pasivos contingentes, cuya disminución ha sido de 4 entre los dos años. También es destacable mencionar la incidencia que ha tenido el hecho de que en algunas entidades financieras se incluyera el primer año una cuestión clave relacionada con la preparación de la aplicación de la NIIF 9. La CCA que más ha aumentado es la vinculada a la empresa en funcionamiento (4) y aparecen algunas nuevas como la adopción anticipada de la NIIF 16 en temas relacionados con activos no corrientes mantenidos para la venta y la NIC 29. Es interesante señalar que la tendencia, ligeramente a la baja en los dos años, está en línea con lo ocurrido en el Reino Unido (país pionero en la aplicación de las cuestiones claves de auditoría) en su segundo año de aplicación de los *Key Audit Matters (KAM)*.

Si nos fijamos en la situación en las empresas del IBEX-35 también se observa una tendencia a la baja siendo la diferencia total de 14 cuestiones menos en el año 2018 respecto a 2017, produciendo las mayores disminuciones en cuestiones vinculadas a las combinaciones de negocios (-7) y empresa en funcionamiento (-4).

TABLA 3. Número total de CCAs en 2017 y 2018

Cuestión Clave de Auditoría	2017	2018	Diferencia Muestra Total	2017	2018	Diferencia IBEX-35 ¹
Activos por impuesto diferido	43	44	+1	10	10	=
Combinaciones de negocios	24	20	-4	13	6	-7
Cumplimiento condiciones contractuales	4	2	-2	0	0	=
Cumplimiento legal y normativo	11	8	-3	7	4	-3
Deterioro de préstamos y cuentas a cobrar	9	8	-1	6	6	=
Deterioro del fondo de comercio	10	9	-1	5	2	-3
Deterioro inmovilizado mat. e invers. inmob.	10	10	=	5	4	-1
Empresa en funcionamiento	3	7	+4	4	0	-4
Existencias	13	14	+1	1	1	=
Fondo de comercio	37	34	-3	9	12	
Impuestos	1	1	=	1	1	=
Inmovilizado Intangible	12	9	-3	2	2	=
Inmovilizado material e invers. inmobiliarias	33	31	-2	12	11	-1
Inversiones en empresas del Grupo	6	3	-3	3	1	-2
Operaciones con partes vinculadas	2	1	-1	0	0	=
Otros	8	12	+4	1	2	+1
Otros activos corrientes	14	15	+1	6	7	+1
Pensiones	4	1	-3	3	1	-2
Provisiones y pasivos contingentes	40	37	-4	18	17	-1
Reconocimiento de ingresos	61	60	-1	16	17	+1
Sistemas de información	11	10	-1	8	8	=
Transacciones significativas	7	2	-5	2	2	=
TOTAL	363	338	-25	128	114	-14

¹ Total de empresas es 34 ya que una de ellas es extranjera (Arcelormittal)

Teniendo en cuenta que la muestra está compuesta por 125 empresas en 2017 y por 122 en 2018, el número medio de CCA por informe de auditoría ha sido de 2,90 en 2017 y de 2,77 en 2018. En las empresas del IBEX-35 analizadas, los valores medios oscilan entre 3,76 en 2017 y 3,35 en 2018.



Los 5 tipos de riesgos más significativos, desde el punto de vista del auditor (áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material), son los recogidos en la Tabla 4. Por orden de importancia son: 1. reconocimiento de ingresos, 2. activos por impuestos diferidos, 3. provisiones y pasivos contingentes, 4. fondo de comercio y 5. Inmovilizado Material e Inversiones Inmobiliarias. En cambio si nos centramos en las empresas del IBEX-35 aparecen los mismos riesgos pero en distinto orden de importancia: 1. provisiones y pasivos contingentes, 2. reconocimiento de ingresos, 3. Inmovilizado Material e Inversiones Inmobiliarias, 4. fondo de comercio y 5. activos por impuestos diferidos.

TABLA 4. Principales Riesgos significativos en los informes de auditoría de la muestra

Los 5 RIESGOS SIGNIFICATIVOS más repetidos en la muestra	Los 5 RIESGOS SIGNIFICATIVOS más repetidos en las empresas del IBEX 35
<ul style="list-style-type: none"> • Reconocimiento de Ingresos • Activos por impuestos diferidos • Provisiones y pasivos contingentes • Fondo de comercio • Inmovilizado Material e Inversiones Inmobiliarias 	<ul style="list-style-type: none"> • Provisiones y pasivos contingentes • Reconocimiento de Ingresos • Inmovilizado Material e Inversiones Inmobiliarias • Fondo de comercio • Activos por impuestos diferidos

La Tabla 5 recoge una descripción de los top 5 riesgos significativos revelados por los auditores, a la vista de las CCAs analizadas en los informes de auditoría de las empresas de la muestra.

TABLA 5. Top 5 CCA por los riesgos significativos identificados.

Tipos de CCA	Descripción del riesgo significativo
Reconocimiento de ingresos	<ul style="list-style-type: none"> – Reconocimiento de ingresos – Exactitud e integridad de los ingresos transaccionales – Ingresos por contratos – Aplicación de nuevas normas contables – NIIF 15 – Contratos de construcción
Activos por impuestos diferidos	<ul style="list-style-type: none"> – Recuperabilidad de activos por impuestos diferidos – Valoración de activos por impuestos diferidos – Recuperabilidad de créditos fiscales
Provisiones y pasivos contingentes	<ul style="list-style-type: none"> – Provisiones – Contingencias – Litigios – Litigios en curso – Pasivos contingentes – Pasivos financieros – Provisión de contratos onerosos – Querellas – Situación derivada de la suspensión de contrato – Valoración de los pasivos por contratos seguro-vida
Fondo de comercio	<ul style="list-style-type: none"> – Recuperación – Valoración – Test deterioro
Inmovilizado Material e Inversiones Inmobiliarias	<ul style="list-style-type: none"> – Deterioro – Test de deterioro

Nos gustaría destacar que la NIA-ES 240 (2013) que trata de las responsabilidades que tiene el auditor con respecto al fraude en la auditoría de estados financieros no se menciona en ninguna de las CCAs que se han analizado aunque se habla de riesgo de fraude en 3 empresas en 2017 (Axiare Patrimonio Socimi, Clínica Baviera y Nicolás Correa) y en 2 empresa en 2018 (Clínica Baviera y Nicolás Correa). No obstante, y de acuerdo a lo establecido en el apartado A21 de la NIA-ES 701 (2016), según su naturaleza, estos riesgos pueden no requerir atención significativa del auditor y, en consecuencia, no se considerarían por el auditor al determinar las CCAs.

2.2. Análisis de las CCA por sectores de actividad

Si desglosamos el número de CCAs por sectores (tomando ambos años), tal y como muestra la Tabla 6, observamos que, en valores absolutos, el mayor número de CCAs aparecen en los sectores de Servicios financieros e Inmobiliarios (127), Materiales Básicos, Industria y Construcción (123) y Bienes de consumo (102); siendo el sector de petróleo y energía en que menores CCAs presenta (34).

TABLA 6. Número total de CCAs por sector en ambos años

	Bienes de Consumo	Mat. Básicos, Industria y Const.	Petróleo y Energía	Servicios de Consumo	Servicios Financieros e Inmobiliarios	Tecnología y Telecomunic.
Inmovilizado material e inversiones inmobiliarias	7	12	13	13	19	0
Fondo de comercio	10	19	2	11	15	14
Provisiones y pasivos contingentes	2	23	5	16	26	5
Activos por impuesto diferido	17	31	4	12	18	5
Reconocimiento de ingresos	22	38	9	20	16	16
Combinaciones de negocios	11	10	6	0	9	8
Cumplimiento condiciones contractuales	0	0	2	0	1	3
Cumplimiento legal y normativo	0	2	0	2	14	1
Deterioro de préstamos y cuentas a cobrar	0	3	2	0	14	0
Deterioro del fondo de comercio	7	5	0	5	0	2
Deterioro inmovilizado material e inversiones inmobiliarias	6	3	0	2	7	0
Empresa en funcionamiento	3	4	0	3	0	0
Existencias	7	3	0	1	16	0
Impuestos	0	2	0	0	0	0
Inmovilizado Intangible	9	8	0	2	0	2
Inversiones en empresas del Grupo	2	4	1	0	2	0
Operaciones con partes vinculadas	2	0	0	1	0	0
Otros	9	0	0	7	2	2
Otros activos corrientes	5	7	6	1	9	1
Pensiones	0	0	1	2	2	0
Sistemas de información	2	2	1	1	13	2
Transacciones significativas	0	1	2	0	4	2
TOTAL	102	123	34	59	127	44

El detalle de estos riesgos significativos, totales y por sectores (ambos años), en la empresas del IBEX-35 son los recogidos en la Tabla 7. Podemos observar que siguen la misma tendencia que la muestra total en los dos primeros sectores (Servicios financieros e inmobiliarios (79), Materiales básicos, industria y construcción (48)), aunque en este grupo de empresas es el sector Petróleo y energía (42) el que ocupa el tercer lugar.

TABLA 7. Número total de CCA en las empresas del IBEX-35 por sectores de actividad en ambos años

	Bienes de Consumo	Mat. Básicos, Industria y Construcción	Petróleo y Energía	Servicios de Consumo	Servicios Financieros e Inmobiliarios	Tecnología y Telecomunic.
Activos por impuesto diferido	0	8	2	2	6	2
Fondo de comercio	0	8	2	2	3	6
Inmovilizado material e inversiones inmobiliarias	0	6	9	4	4	0
Reconocimiento de ingresos	2	8	8	6	1	8
Provisiones y pasivos contingentes	0	6	5	4	17	3
Combinaciones de negocios	3	5	3	0	5	3
Cumplimiento condiciones contractuales	0	0	0	0	0	0
Cumplimiento legal y normativo	0	0	0	2	8	1
Deterioro de préstamos y cuentas a cobrar	0	0	0	0	12	0
Deterioro del fondo de comercio	2	1	0	0	0	2
Deterioro inmovilizado material e inversiones inmobiliarias	2	0	2	0	3	0
Empresa en funcionamiento	0	0	0	0	4	0
Existencias	2	0	0	0	0	0
Impuestos	0	2	0	0	0	0
Inmovilizado Intangible	2	0	0	0	0	2
Inversiones en empresas del Grupo	0	3	1	0	0	0
Operaciones con partes vinculadas	0	0	0	0	0	0
Otros	1	0	0	0	0	2
Otros activos corrientes	1	1	6	0	4	1
Pensiones	0	0	1	2	1	0
Sistemas de información	2	0	1	0	11	2
Transacciones significativas	0	0	2	0	0	2
TOTAL	17	48	42	22	79	34

La media de CCAs recogidas por informe de auditoría, tal y como se visualiza en la Tabla 8, es de 2,90 en el año 2017 y de 2,77 en 2018. La ligera tendencia a la baja se debe, entre otras cuestiones, a que hay CCAs que desaparecen como las relativas a transacciones significativas, combinaciones de negocio o las provisiones y pasivos contingentes y otras que aparecen nuevas o que más han crecido el segundo año estudiado, como el efecto de la hiperinflación en Argentina y Venezuela, con la aplicación de la NIC 29, que ha tenido una presencia importante en algunos sectores, como por ejemplo en el de la tecnología y telecomunicaciones y en el de servicios y bienes de consumo. Además, el número medio de CCAs varía entre sectores, siendo los sectores de

tecnología y telecomunicaciones, Servicios financieros e inmobiliarios y Petróleo y energía, los que mayor número medio de CCAs presentan. No obstante, conviene resaltar que el valor medio de CCAs se ve reducido en 2018 respecto a 2017 en las entidades financieras ya que fue en 2017 cuando entró en vigor la NIIF 9 y fue en ese año el que los auditores incluyeron en su informe el impacto de dicha norma. En general, se observa una disminución pero se produce un aumento en el sector de servicios de consumo.

TABLA 8. Número medio de CCA por año y por sector económico

SECTORES	N° CCA	
	2017	2018
Tecnología y Telecomunicaciones	3,56	3,44
Servicios Financieros e Inmobiliarios	3,41	3,03
Petróleo y Energía	3,33	2,67
Materiales Básicos, Industria y Construcción	2,97	2,87
Servicios de Consumo	2,40	2,55
Bienes de Consumo	2,32	2,07
TOTAL	2,90	2,77

En el caso de las empresas del IBEX-35 los valores medios se muestran en la Tabla 9. Como se observa en la tabla, el número medio de CCAs varía entre sectores, siendo los sectores de Servicios financieros e inmobiliarios, Materiales básicos, industria y construcción y Petróleo y energía, los que mayor número medio de CCA presentan. De hecho en estos sectores el número medio de CCA se sitúa por encima de 4 en el año 2017, aunque dichos valores caen por debajo del 4 en 2018, excepto en el sector de servicios financieros e inmobiliarios, que se mantiene en 4.

TABLA 9. Número medio de CCA por año y por sector económico empresas IBEX-35

SECTORES	N° CCA	
	2017	2018
Servicios Financieros e Inmobiliarios	4,78	4,00
Materiales Básicos, Industria y Construcción	4,16	3,83
Petróleo y Energía	4,00	3,00
Tecnología y Telecomunicaciones	3,40	3,40
Servicios de Consumo	2,50	3,00
Bienes de Consumo	2,25	2,00
TOTAL	3,76	3,35

La Tabla 10 ofrece una visión de los top 5 riesgos significativos informados por sectores de actividad, observándose que las CCAs vinculados a tratamientos contables específicos (reconocimiento de ingresos e inmovilizado material e inversiones inmobiliarias), son las más habituales en todos los sectores excepto en el de servicios financieros e inmobiliarios, en el que los riesgos significativos más informados son los vinculados con cuestiones específicas de la entidad, como los activos por impuestos y las provisiones y pasivos contingentes.

TABLA 10. Top 5 CCA por sectores de actividad en ambos años

Sectores	CCA más frecuentes
Bienes de Consumo	Reconocimiento de ingresos (22) Activos por impuestos diferidos (17) Combinaciones de negocios (11) Fondo de comercio (10) Inmovilizado Intangible (9) y Otros (9)
Mat. Básicos, Industria y Construcción	Reconocimiento de ingresos (38) Activos por impuestos diferidos (31) Provisiones y pasivos contingentes (23) Fondo de comercio (19) Inmovilizado Material e inversiones inmobiliarias (12)
Petróleo y Energía	Inmovilizado Material e inversiones inmobiliarias (13) Reconocimiento de ingresos (9) Combinaciones de negocios (6) Otros activos corrientes (6) Provisiones y pasivos contingentes (5)
Servicios de Consumo	Reconocimiento de ingresos (20) Provisiones y pasivos contingentes (16) Inmovilizado Material e inversiones inmobiliarias (13) Activos por impuestos diferidos (12) Fondo de comercio (11)
Servicios Financieros e Inmobiliarios	Provisiones y pasivos contingentes (26) Inmovilizado Material e inversiones inmobiliarias (19) Activos por impuestos diferidos (18) Reconocimiento de ingresos (16) Fondo de comercio (15)
Tecnología y Telecomunicaciones	Reconocimiento de ingresos (16) Fondo de comercio (14) Combinaciones de negocios (8) Provisiones y pasivos contingentes (5) Activos por impuestos diferidos (5)

El Gráfico 1 presenta los 5 riesgos significativos más frecuentes por sectores. Las CCAs vinculadas al reconocimiento de ingresos, las vinculadas a activos por impuestos diferidos y las relacionadas con el fondo de comercio aparecen con mayor frecuencia en el sector de materiales básicos, industria y construcción. Mientras que el sector de servicios financieros e inmobiliarios es el que más CCAs agrupan vinculadas a provisiones y pasivos contingentes e inmovilizado material e inversiones inmobiliarias.

Este comportamiento muestra algunas diferencias cuando nos centramos en las empresas del IBEX (Gráfico 2) ya que si bien las vinculadas a provisiones y pasivos contingentes son las que aparecen con más frecuencia en el sector de servicios financieros e inmobiliarios, las CCAs vinculadas al reconocimiento de ingresos aparecen con mayor frecuencia en los sectores Tecnología y telecomunicaciones, Petróleo y energía y en Materiales básicos, industria y construcción.

GRÁFICO 1. Descripción de los 5 riesgos significativos más frecuentes por sectores.

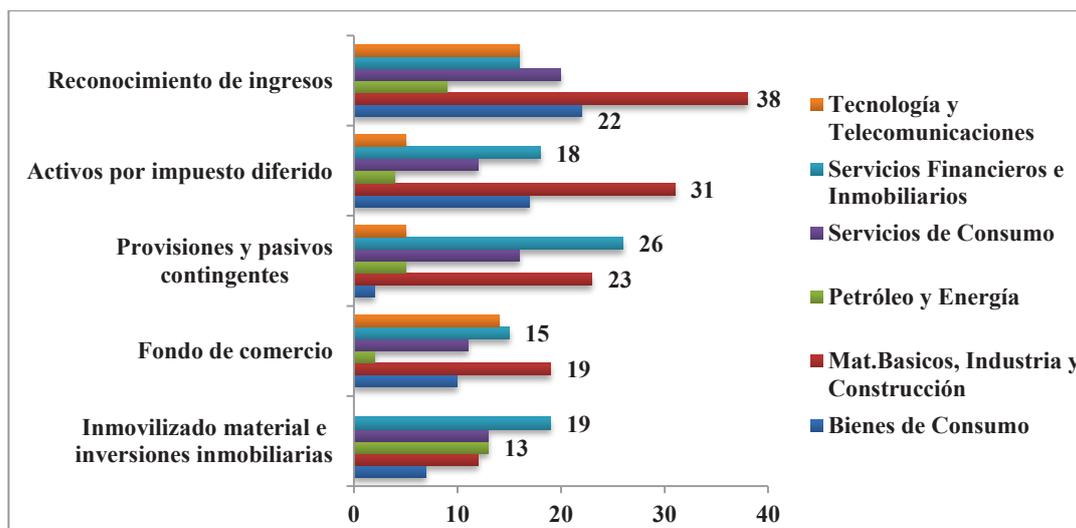
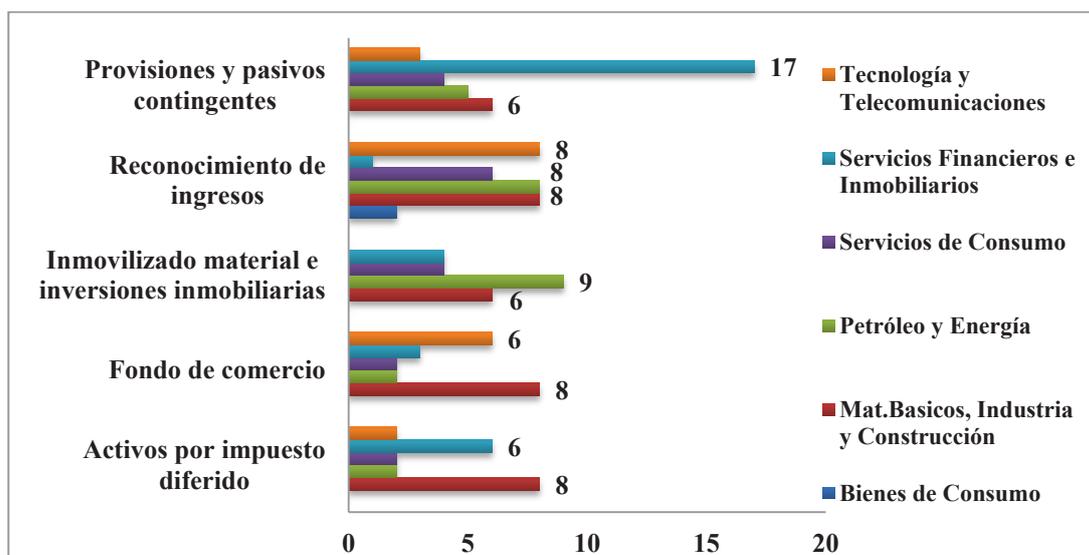


GRÁFICO 2. Descripción de los 5 riesgos significativos más frecuentes por sectores. IBEX-35



2.3. Análisis de las CCA por auditor

En las empresas de la muestra intervienen 12 firmas de auditoría, cuya participación es la mostrada en la Tabla 11. Como puede verse hay un claro poder de mercado concentrado en las Big4, que cuentan con el 93,6% mercado total en 2017 y el 92,6% en 2018. La posición líder la ocupa en 2017 Deloitte y en 2018 PwC.

TABLA 11. Número de auditorías realizadas por cada firma auditora y año

AUDITOR	2017	2018
Baker Tilly	1	1
BDO	2	2
Biz Auditores	1	1
Crowe/Horwath	1	1
Deloitte	34	30
EY	26	24
Grant Thornton	1	1
KPMG	25	25
Luis Caruana	1	1
Mazars	0	1
Pkf	1	1
PwC	32	34
TOTAL	125	122

El número de CCAs recogidas por firma de auditoría se muestra en la Tabla 12. Podemos destacar que PwC es la firma auditoría que presenta un mayor número de CCA tanto en 2017 como en 2018, con una media superior a 3 CCAs. Las firmas de auditores que recogen 3 o más CCAs en sus informes de auditoría en el año 2017 son Grant Thornton, PKF y PwC; mientras que en el año 2018, están EY, PKF y PwC. Por otra parte, Crowe/Horwath no recogen ninguna CCAs en 2017 a la única empresa que audita, mientras que en 2018, es la firma Luis Caruana la que presenta un menor número de CCAs, concretamente 1 en la única empresa que audita.

TABLA 12. Número medio de CCAs por firma auditora por año

AUDITOR	2017	2018
Baker Tilly	2,00	2,00
BDO	2,00	2,50
Biz Auditores	2,00	2,00
Crowe/Horwath	0,00	2,00
Deloitte	2,88	2,43
EY	2,96	3,04
Grant Thornton	3,00	2,00
KPMG	2,44	2,50
Luis Caruana	2,00	1,00
Mazars	----	2,00
Pkf	3,00	3,00
PwC	3,38	3,19

La Tabla 13 recoge los tipos de CCAs informados por cada una de las firmas de auditoría.

TABLA 13. Tipos de CCAs por firma auditora

	PWC	DELOITTE	EY	KPMG	BDO	PKF	CROWE/ HORWATH	GRANT THORNTON	OTRAS FIRMAS ¹
Activos por impuesto diferido	28	23	20	14	0	2	0	0	0
Combinaciones de negocios	16	11	9	6	1	0	0	0	1
Cumplimiento condiciones contractuales	1	1	2	2	0	0	0	0	0
Cumplimiento legal y normativo	7	5	4	3	0	0	0	0	0
Deterioro de préstamos y cuentas a cobrar	7	3	5	2	0	0	0	0	0
Deterioro del fondo de comercio	3	11	1	4	0	0	0	0	0
Deterioro inmovilizado material e inversiones inmobiliarias	2	9	7	2	0	0	0	0	0
Empresa en funcionamiento	1	4	1	0	2	0	0	1	1
Existencias	7	6	9	1	2	2	0	0	0
Fondo de comercio	26	14	16	14	0	0	0	0	1
Impuestos	2	0	0	0	0	0	0	0	0
Inmovilizado Intangible	8	5	2	2	0	0	2	2	0
Inmovilizado material e inversiones inmobiliarias	17	13	7	21	2	2	0	0	2
Inversiones en empresas del Grupo	1	2	0	4	0	0	0	0	2
Operaciones con partes vinculadas	0	2	0	0	0	0	1	0	0
Otros	11	1	1	5	0	0	0	0	2
Otros activos corrientes	8	3	9	9	0	0	0	0	0
Pensiones	2	0	2	1	0	0	0	0	0
Provisiones y pasivos contingentes	24	19	16	14	2	0	0	0	2
Reconocimiento de ingresos	28	37	31	20	0	0	2	2	1
Sistemas de información	12	2	5	2	0	0	0	0	0
Transacciones significativas	5	0	3	0	0	0	0	0	1
TOTAL	216	171	150	126	9	6	5	5	13

¹ Otras firmas: Baker Tilly, BIZ Auditores, Luis Caruana y Mazars.

Los 5 riesgos significativos más informados por cada una de las Big4 son los que se muestran en la Tabla 14. Como puede observarse el reconocimiento de ingresos y los activos por impuestos diferidos ocupan un lugar muy relevante.

TABLA 14. Los 5 Tipos de CCAs más frecuentes en las Big4

Orden de aparición	PwC	Deloitte	EY	KPMG
1	Activos por impuestos diferidos (28)	Reconocimiento de ingresos (37)	Reconocimiento de ingresos (31)	Inmovilizado material e inversiones inmobiliarias (21)
2	Reconocimiento de ingresos (28)	Activos por impuestos diferidos (23)	Activos por impuestos diferidos (20)	Reconocimiento de ingresos (20)
3	Fondo de Comercio (26)	Provisiones y pasivos contingentes (19)	Provisiones y pasivos contingentes (16)	Activos por impuestos diferidos (14)
4	Provisiones y pasivos contingentes (24)	Fondo de Comercio (14)	Fondo de Comercio (14)	Fondo de Comercio (14)
5	Inmovilizado material e inversiones inmobiliarias (17)	Inmovilizado material e inversiones inmobiliarias (13)	Otros activos corrientes/ existencias/combinaciones negocios (9)	Provisiones y pasivos contingentes (14)

El último análisis de este epígrafe se centra en analizar las CCAs por firma auditora y el sector económico al que pertenece la firma auditada (Tabla 15). Como podemos observar, PwC se centra, tanto en 2017 como en 2018, en el sector Servicios financieros e inmobiliarios, Deloitte y EY en el sector Materiales básicos, Industria y Construcción, KPMG en el sector Servicios de consumo y las firmas que no pertenecen a las cuatro grandes se centran en el sector Servicios financieros e inmobiliarios.

TABLA 15. Número de CCAs por año según el sector de la empresa auditada: detalle por firma auditora

	Nº CCA									
	2017					2018				
	PwC	DELOITTE	EY	KPMG	NO BIG4	PwC	DELOITTE	EY	KPMG	NO BIG4
Bienes de Consumo	25	7	18	8	7	23	8	13	10	4
Mat. Básicos, Industria y Construcción	15	37	24	11	2	20	29	25	11	1
Petróleo y Energía	5	6	11	8	0	3	0	12	9	0
Servicios de Consumo	13	11	8	13	3	9	11	8	17	6
Servicios Financieros e Inmobiliarios	37	29	13	13	7	39	18	11	12	8
Tecnología y Telecomunicaciones	13	8	3	8	0	14	7	4	6	0
Total	108	98	77	61	19	108	73	73	65	19

2.4. Análisis de la relación entre las CCAs y algunas características financieras de las empresas auditadas

En este epígrafe hemos analizado la relación entre el número de CCAs y las variables financieras tamaño, endeudamiento y rentabilidad de la empresa auditada. El estudio se centra en analizar si existe una relación significativa de estas variables con las CCAs y analizar si dicha relación aporta información a la hora de explicar el número de CCA recogidas por los auditores.

La variable tamaño la hemos definido por el total de activos, considerando si los activos de las empresas de la muestra son mayores o menores que la media. La variable endeudamiento se ha calculado atendiendo al apalancamiento de cada empresa, clasificando a las empresas atendiendo si su endeudamiento es mayor o menor que la media de la muestra. La variable rentabilidad la hemos centrado en el ROA (rentabilidad de los activos), clasificando a cada empresa respecto a si su ROA es mayor o menor a un 5%. La Tabla 16 presenta el número medio de CCAs atendiendo al tamaño, endeudamiento y rentabilidad de las empresas cotizadas.

TABLA 16. Número medio de CCAs por tamaño, endeudamiento y rentabilidad

	Nº MEDIO CCA
ROA<5%	3,02
ROA>5%	2,52
	Nº MEDIO CCA
EMPRESAS <ENDEUDAMIENTO que la media	2,45
EMPERASA >ENDEUDAMIENTO que la media	3,20
	Nº MEDIO CCA
EMPRESAS<ACTIVOS que la media	2,60
EMPRESAS>ACTIVOS que la media	4,74

Como se observa en la Tabla 16, el tamaño y el endeudamiento evoluciona en el mismo sentido que el número de CCAs, es decir, a mayor tamaño y mayor endeudamiento, mayor número medio de CCAs. Sin embargo, esta relación es inversa en el caso de la rentabilidad ya que, a mayor rentabilidad, menor número de CCAs.

Los Gráficos 3, 4 y 5 recogen el número medio de CCAs atendiendo al tamaño, al endeudamiento y a la rentabilidad. Los gráficos muestran el número medio de CCAs y los valores de las empresas de la muestra relativos a tamaño, endeudamiento y rentabilidad que se sitúan por debajo y por encima del valor de referencia.

GRÁFICO 3. Número medio de CCAs por tamaño de las empresas

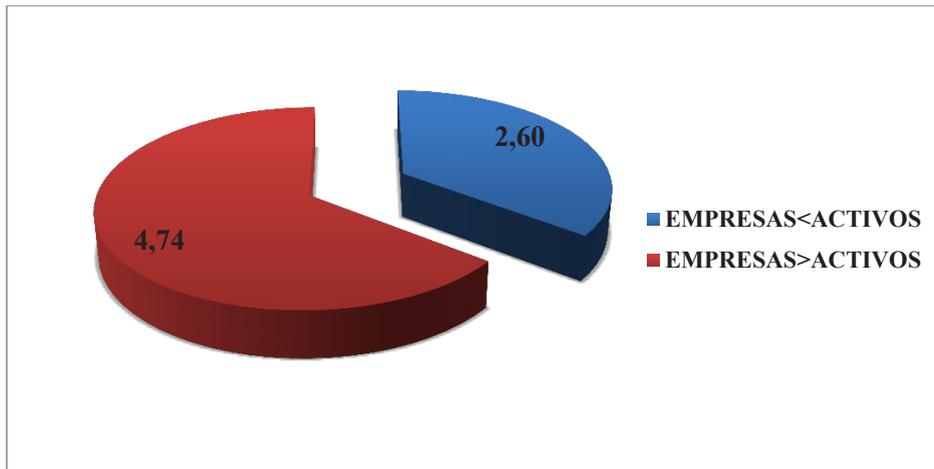


GRÁFICO 4. Número medio de CCAs por endeudamiento de las empresas

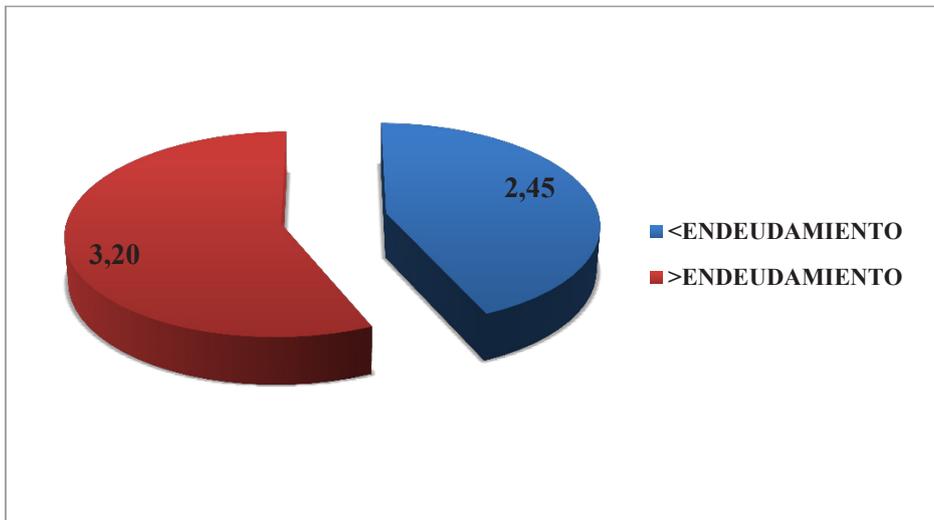
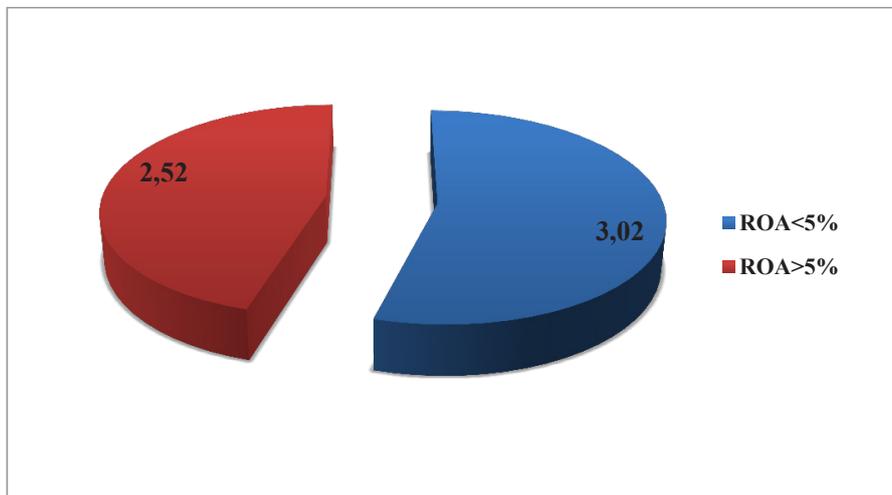


GRÁFICO 5. Número medio de CCAs por rentabilidad de las empresas

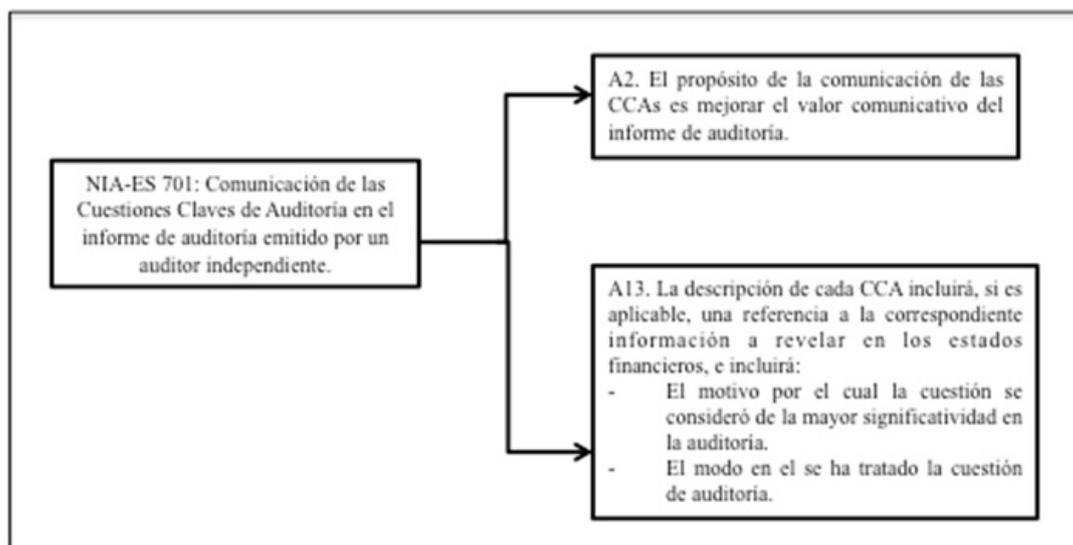


Las empresas cuyo tamaño se sitúa por encima de la media de la muestra presentan aproximadamente 4,74 CCAs por informe respectivamente. Sin embargo, centrándonos en las empresas cuyo tamaño es inferior a la media los valores a 2,60 CCAs. Sin embargo, si dividimos las empresas de la muestra por su nivel de endeudamiento los valores medios de CCAs no cambian demasiado; se observa que aumentan muy ligeramente en las empresas más endeudadas (3,20) y disminuye también ligeramente en las empresas con menores niveles de endeudamiento (2,45). Por último, si nos centramos en el criterio de la rentabilidad y dividiendo la muestra en empresas con una rentabilidad mayor o menor al 5%, se observa que a mayor rentabilidad el número medio de CCAs disminuye ligeramente, pasando de un valor medio de 2,52. Sin embargo, un ROA inferior al 5% eleva el número de CCAs a 3,02.

3. PRESENTACIÓN Y COMPENSIBILIDAD DE LAS CCAs

3.1. Formas en las que están presentadas las CCAs

De acuerdo con la norma NIA-ES 701 (2016), con el objetivo de mejorar el valor comunicativo del informe de auditoría, el auditor debe incluir, si aplica, una referencia a la información a revelar en los estados financieros, así como el motivo por el que esa cuestión se consideró de mayor significatividad y la forma de tratarla, tal y como se recoge en el esquema siguiente:



En este apartado queremos mostrar las formas en las que las CCAs se han presentado, analizando las pautas de actuación de los auditores. Para ello, y considerando lo señalado en el esquema anterior, debemos tener presente que, de acuerdo con la norma, debe informarse del riesgo, de los procedimientos seguidos por el auditor y ponerse una referencia a la información revelada en los estados financieros.

Por ello, y al hablar de la forma de comunicación de las CCAs por los auditores, consideramos dos grandes ideas. Por una parte, que su análisis debe hacerse desde la perspectiva de su forma de presentación, y por otra, debe plantearse la forma de comunicación/redacción de las CCAs.

En este epígrafe vamos a referirnos a la primera de ambas cuestiones, forma de presentación, ya que la segunda de ellas, su comunicación/redacción, vamos a estudiarla en el epígrafe siguiente (epígrafe 3.2) a través del análisis de su comprensibilidad por parte de los usuarios.

En cuanto a la forma de presentación, y de acuerdo con el espíritu de la norma, podríamos adivinar que podríamos encontrarnos con tres tendencias:

- Método “a columna única”: cada CCA aparece recogiendo un texto en el que se empieza describiendo el riesgo y a continuación se expone la respuesta dada por el auditor; incluyendo las referencias correspondientes en las cuentas anuales.

- Método “a doble columna”: cada CCA emplea dos columnas en las que a la izquierda se describe el riesgo y la de la derecha la respuesta del auditor; incluyendo las referencias correspondientes en las cuentas anuales.
- Método “a triple columna”, empleando la tercera para hacer referencia a el epígrafe al que hace referencia la CCA.

Sin embargo, a la vista de los informes de auditoría estudiados en nuestra muestra solamente hemos encontrado informes que siguen el “método a columna única” y “método a doble columna”. No obstante, dado que la normativa exige hacer referencia a los aspectos a los que se refiere de las cuentas anuales, esta información se incluye pero no en una columna separada.

A continuación, recogemos algunas de las prácticas seguidas por los auditores de acuerdo con los dos métodos empleados.

-Ejemplo de CCA redactada por el método “columna única” (Empresa A, Auditor 2-Big4, 2018)*

Reconocimiento de Ingresos

Descripción Tal y como se indica en la nota 16 de la memoria consolidada adjunta, la práctica totalidad de los ingresos del Grupo proceden de la venta de mercaderías. Las políticas contables del Grupo respecto al reconocimiento de ingresos se detallan en el apartado 3.o de la memoria consolidada adjunta.

Hemos considerado ésta una cuestión clave de nuestra auditoría debido al impacto que tendría en la cuenta de resultados consolidada un inadecuado procesamiento del gran volumen de operaciones de venta registradas durante el periodo de análisis, como consecuencia de su atomización o de su dispersión geográfica.

Nuestra respuesta

En relación con esta área, nuestros procedimientos de auditoría han incluido, entre otros, los siguientes:

- ▶ El entendimiento del proceso establecido por la Dirección del Grupo para el reconocimiento de ingresos, incluyendo la evaluación del diseño e implementación de los controles relevantes, así como la verificación de su eficacia operativa, contando con la involucración de nuestros especialistas en sistemas de información para los procesos y controles informáticos.
- ▶ Realización de procedimientos analíticos sobre los ingresos mediante el uso de herramientas analíticas de auditoría para efectuar, entre otros, un análisis de correlación entre las cuentas asociadas.
- ▶ Revisión de los desgloses incluidos en la memoria consolidada adjunta requeridos por el marco normativo de información financiera aplicable.

**-Ejemplo CCA redactada por el método “doble columna”
(Empresa B, Auditor 3-Big4, 2018)***

Reconocimiento de ingresos ordinarios Véase Notas 5 a) de las cuentas anuales consolidadas	
<i>Cuestión clave de la auditoría</i>	<i>Cómo se abordó la cuestión en nuestra auditoría</i>
<p>Los negocios del Grupo que realizan actividades de comercialización de energía deben efectuar estimaciones de los suministros pendientes de facturar a sus clientes finales correspondientes al periodo comprendido entre la última medición de los contadores y el cierre del ejercicio.</p> <p>La energía suministrada no facturada se estima a partir de información tanto interna como externa y su contratación con las medidas recogidas en los sistemas de gestión utilizados por los negocios. Los ingresos se calculan multiplicando el volumen de consumo estimado no facturado por la tarifa acordada con cada cliente, proceso que se ve afectado por importantes niveles de incertidumbre.</p> <p>El importe de la estimación de la energía suministrada no facturada asciende a 2.067 millones de euros.</p>	<p>Nuestros procedimientos de auditoría han incluido:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Análisis del diseño, implementación y eficacia operativa de los controles clave relacionados con el cálculo de las estimaciones de ingresos no facturados. ▪ Evaluación de la razonabilidad del modelo de cálculo utilizado mediante la comparación de las estimaciones efectuadas al cierre del ejercicio anterior con los datos de facturación reales (análisis retrospectivo). ▪ Comprobación de la razonabilidad del volumen de energía pendiente de facturar mediante el análisis de la información histórica y de otra información interna y externa disponible. ▪ Comprobación de las tarifas aplicadas mediante su comparación con la información recogida en las bases de datos de los contratos suscritos con clientes

* El informe de auditoría es información pública y se encuentra disponible a solicitud del lector

Estas tendencias, en algunos casos, se emplean de forma alternativa por parte de la misma firma auditora y, en otros, no. El auditor 4-Big4 siempre emplea el método “a doble columna”.

No obstante, nos gustaría resaltar que hemos observado diferencias en comparación con la presentación de las *KAM* en el Reino Unido y Holanda. En dichos países, además de las formas señaladas anteriormente, se observa que:

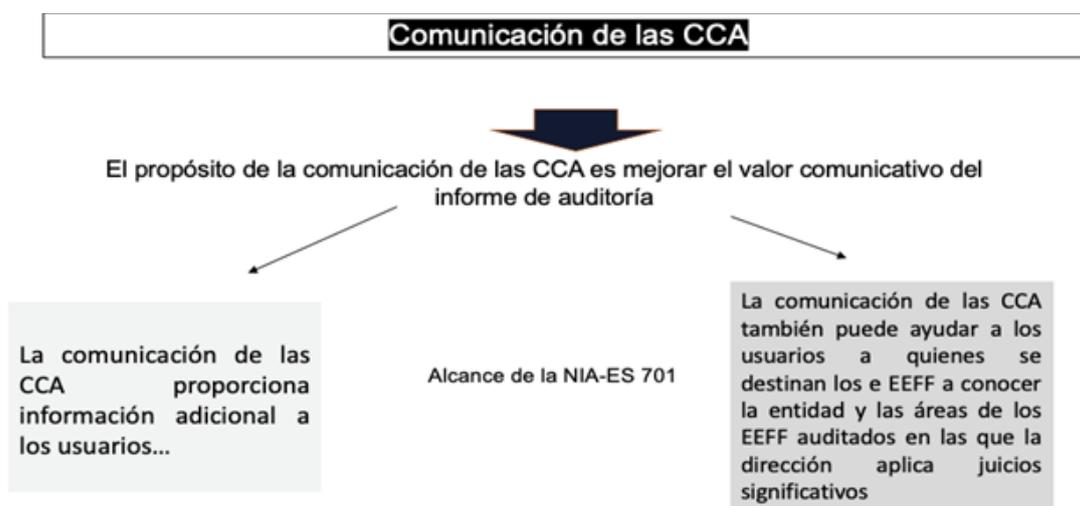
- a veces se presenta también la matriz de riesgos al planificar la auditoría donde los riesgos se clasifican en función del impacto potencial en los estados financieros y de la probabilidad de errores materiales.
- a veces se resume en una matriz los distintos riesgos clasificándolos según el impacto en los estados financieros y su grado de juicio y estimación.
- a veces se muestra en una tabla los cambios de los riesgos comprándolos con el año anterior.
- a veces se incluyen dentro de la descripción del riesgo unos símbolos donde se comparan los mismos con el año anterior y su evolución.

Por último, señalar que normalmente los auditores no muestran una conclusión en cada tipo de CCA. Evidentemente, esta es una cuestión que queda sometida al juicio profesional del auditor dado que la NIA 701, tanto en su versión original como la NIA-ES, no menciona nada al respecto. No obstante, en el ámbito internacional y fijándonos en Reino Unido y Holanda, sólo una de las firmas estudiadas el auditor 4-Big4 lo hace y es así tanto en estos países como en España.

3.2. Estudio de las CCAs a través de su comprensibilidad

3.2.1. La importancia de la comprensibilidad de las CCAs

Los emisores de Normas Internacionales de Auditoría introdujeron cambios en el informe del auditor como respuesta a que los *stakeholders* demandaban un informe del auditor con mayor valor informativo que ayudará a comprender mejor la entidad y sus estados financieros (IAASB, ISA 701, 2015). Por ello, y atendiendo a lo establecido en la NIA-ES 701 (2016) en este apartado queremos estudiar si, de acuerdo con el espíritu de la norma, la información de las CCAs añade comprensibilidad al informe de auditoría, considerando que la NIA-ES 701 (2016) señala lo siguiente:



3.2.2. Análisis de la Comprensibilidad a través de un cuestionario

Para estudiar la comprensibilidad de las CCAs contenida en el informe de auditoría hemos elaborado un cuestionario (Anexo I), teniendo en cuenta lo expresado en el apartado A4 de la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas recogidas en la NIA-ES 701 (2016). Además, la NIA 320 (2013) señala que considera razonable que los usuarios de los estados financieros, tal y como se recoge a continuación, posean un conocimiento razonable de la actividad económica empresarial, comprendan la consideración de la importancia relativa, sean conscientes de la utilización de estimaciones y juicios y basen sus decisiones en función de los estados financieros.

La NIA 320 explica que es razonable que el auditor asuma que los usuarios de los estados financieros:



- a) Tienen un conocimiento razonable de la actividad económica y empresarial, así como de la contabilidad y están dispuestos a analizar la información de 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 la determinación de cantidades basadas en la utilización de estimaciones y juicios y en la consideración de hechos futuros y
- d) Toman decisiones económicas razonables basándose en la información contenida en los estados financieros.

Siguiendo la norma anterior, hemos distribuido el cuestionario entre un grupo específico de usuarios del informe de auditoría como son los estudiantes universitarios. Conviene resaltar que el grupo de usuarios que utilizan el informe de auditoría es mucho más amplio pero en este Estudio se ha querido hacer una primera aproximación a la comprensión del contenido de las CCA del informe de auditoría, seleccionando únicamente a este grupo de usuarios.

Se ha seleccionado a los estudiantes atendiendo a su nivel formativo y se distribuyó entre grupos con distintos niveles de formación (pero todos ellos con conocimiento razonable de la actividad económica y con comprensión económico-financiera): Estudiantes del Grado en Administración y Dirección de Empresas (ADE), Estudiantes del Grado de Finanzas y Contabilidad (FICO) y Estudiantes del Máster en Auditoría. Los tres grupos cumplen con la razonabilidad señalada por la NIA-ES 320 (2013) en cuanto al nivel de información y conocimiento de los usuarios.

El cuestionario se ha elaborado tomando como ejemplos tres CCAs de los informes de auditoría analizados en este Estudio; en el Anexo 1 puede consultarte el texto completo del cuestionario elaborado. Concretamente hemos tomado las siguientes ejemplos:

- 1) Párrafo de CCA extraído de informe de auditoría de la empresa 3, 2018, emitido por el auditor 3-Big4 y vinculado con el reconocimiento de ingresos en contratos a largo plazo.
- 2) Párrafo de CCA extraído de informe de auditoría de la empresa 7, 2018, emitido por el auditor 2-Big4 y relativo a activos por impuestos diferidos.
- 3) Párrafo de CCA extraído del informe de auditoría de la empresa 13, 2018, emitido por el auditor 3-Big4 y relativo a provisiones y contingencias laborales y fiscales.

A continuación de cada una de las tres CCAs que se han planteado en el cuestionario se ha añadido una serie de afirmaciones que pretenden analizar el nivel de comprensibilidad del contenido de la CCA en el entrevistado, de acuerdo con una escala de Likert de 1 a 5, de manera que

el valor 5 significa un total acuerdo con la afirmación planteada , el valor 1 un total desacuerdo mientras que el valor 3 significa no estar ni de acuerdo ni en desacuerdo. El cuestionario se elaboró, se testeó previamente a su distribución y a efectos internos, se designó, por parte del equipo que está elaborando este Estudio, el valor que debía tener cada afirmación para asegurar un nivel de comprensión de cada CCA.

La muestra final con la que contamos es la que se recoge en la Tabla 17.

TABLA 17. Número respuestas obtenidas en el cuestionario de comprensibilidad

<i>Stakeholders</i> consultados	Número de respuestas obtenidas
Estudiantes ADE	83
Estudiantes FICO	31
Estudiantes Máster Auditoría	31
Total	135

Por situar las características que definen a los encuestados, la Tabla 18 recoge que la edad media de los encuestados se sitúa en 23,24 años, variando dicha edad entre un mínimo de 20 y un máximo de 46 años.

TABLA 18. Variable Continua: Edad

Variable Continua	Media	Desviación estándar	Mínimo	Máximo
Edad	23,24	3,59	20	46

En relación al género de los participantes podemos observar en la Tabla 19 que el 56,30% son hombres y el 43,70% son mujeres. Dicha tabla también recoge los resultados de una de las preguntas previas al cuestionario que planteaba si el encuestado pensaba ser auditor en el futuro, casi un 21% de los estudiantes respondieron afirmativamente mientras que más de un 11% tiene dudas al respecto; indicando el 67,41% de los encuestados que ser auditor no era parte de lo que pensaban que sería su futuro laboral.

TABLA 19. Variables dicotómicas: Género, Formación y Auditor en el futuro

Variable dicotómica	Frecuencia	Porcentaje	Acumulado
Género	Hombre	76	56,30
	Mujer	59	43,70
Formación	ADE	83	61,48
	FICO	31	22,96
	Máster	21	15,56
Auditor futuro	Duda	16	11,85
	Si	28	20,74
	No	91	67,41

En la Tabla 20, indagamos en conocer si el deseo/no deseo de ser auditor se encuentra relacionado con el nivel de formación que poseen los encuestados en el momento de contestar la encuesta, por ello relacionamos la formación con la idea de si los estudiantes piensan ser auditores en el futuro. Casi la mayoría de los estudiantes del master piensa en serlo. Es más curioso si nos centramos en los dos grados, en el caso de ADE 63 estudiantes no piensan en ello así como 21 en el caso de FICO.

TABLA 20. Relación entre Formación y Auditor en el futuro

		Auditor futuro		
		Duda	Si	No
Formación	ADE	11	9	63
	FICO	4	6	21
	Máster	1	13	7

3.2.3. Resultados descriptivos del cuestionario

El cuestionario está diseñado para analizar las diferencias que existen entre el valor “esperado”, que mostraría una perfecta comprensibilidad del contenido de la CCA, y el valor que hemos obtenido de los encuestados.

La Tabla 21 muestra los valores medios obtenidos de los encuestados junto con el valor que expresa la adecuada comprensibilidad (y que hemos denominado valor esperado). Como puede observarse existen diferencias importantes entre ambos, lo que evidencia a a grandes rasgos la dificultad de comprensibilidad de las CCAs, y que pone de relieve que existen problemas en la comunicación y redacción de las CCAs.

TABLA 21. Media y Valor esperado de cada CCA

CCA sobre ingresos	P1.1	P1.2	P1.3	P1.4	P1.5
Media	3,31	3,87	3,24	3,22	3,22
Valor Esperado	1,00	5,00	1,00	1,00	4,00
CCA sobre activos por impuesto diferido	P2.1	P2.2	P2.3	P2.4	P2.5
Media	3,27	2,80	3,60	3,72	3,20
Valor Esperado	1,00	5,00	4,00	1,00	1,00
CCA sobre pasivos y contingencia	P3.1	P3.2	P3.3	P3.4	P3.5
Media	3,25	3,81	3,54	2,85	3,58
Valor Esperado	2,00	5,00	5,00	1,00	5,00

Si observamos las 5 afirmaciones que se planteaban en el cuestionario en relación con la CCA de *reconocimiento de ingresos*, existen diferencias importantes entre el valor esperado y el valor obtenido de los encuestados. Concretamente existe en 3 de ellas una diferencia superior a 2 puntos (sobre 4). Es decir, los usuarios no son capaces de interpretar adecuadamente, a la vista de la forma en la que la CCA es comunicada, si son ciertas o no las siguientes afirmaciones. En la afirmación de si “El reconocimiento de todos los ingresos del Grupo es un riesgo significativo para el auditor”, los encuestados presentan un valor medio de 3,31 cuando el valor esperado es de 1. A ello, hay que añadir, según puede observarse en la Tabla 22, que una mayoría de los encuestados han contestado con los valores 4 y 5, lo que significa que la comprensión es muy muy baja. En las afirmaciones de si “Las estimaciones resultantes de modificaciones del contrato inicial son aprobadas por la Dirección y afectan el reconocimiento de ingresos del ejercicio”, y si “Los ingresos resultantes de las modificaciones del contrato inicial se reconocen cuando la incertidumbre relativa a los mismos es resuelta” ocurre algo similar a lo comentado en la afirmación anterior ya que prácticamente la mitad de los encuestados han contestado 4 ó 5, cuando el valor esperado es 1.

En el caso de la CCA vinculada a *activos por impuesto diferidos* también se observan diferencias relevantes en tres de las cinco afirmaciones planteadas. Las diferencias entre valores esperados y los valores medios obtenidos de los encuestados arrojan diferencias superiores a 2 puntos (sobre 4) poniéndose de manifiesto la dificultad de los usuarios para interpretar adecuadamente las afirmaciones. Concretamente, tal y como puede verse en la Tabla 22, en las afirmaciones si “Se trata de un riesgo porque las bases imponibles negativas y las deducciones fiscales, así como las diferencias temporarias son significativas y ascienden a 31,7 millones de euros”, y si “Los activos por impuestos diferidos así como las estimaciones de las ganancias fiscales futuras se determinan en base a la normativa fiscal aplicable”, se observa que alrededor del 50% de los encuestados asigna el valor de 4 ó 5, cuando el valor esperado es de 1. Por lo que se refiere a la afirmación de si “Se trata de un riesgo porque el activo por impuesto diferido reconocido asciende a 31,7 millones de euros” el valor esperado es 5 y cerca del 40% asignan el valor de 1 ó 2.

En el caso de la CCA vinculada a *pasivos y contingencias*, los resultados muestran una baja comprensibilidad pero menos mala en las dos CCAs anteriores ya que las diferencias entre el valor esperado y la media obtenida de los entrevistado es inferior a 2. No obstante, viendo la Tabla 22 se observa por ejemplo que en la afirmación 1, cuyo valor esperado es 2, el 49,63% asignan el valor 4 ó 5. En el resto de las afirmaciones, las valoraciones de los encuestados señalan que esta CCA es la más comprensible para ellos.

TABLA 22. Porcentaje afirmaciones 4-5 puntos y 1-2 puntos cada CCA

		% Contestaciones 4-5 puntos	% Contestaciones 1-2 puntos
CCA sobre ingresos	P1.1	53,33%	31,11%
	P1.2	65,93%	11,85%
	P1.3	48,15%	28,15%
	P1.4	42,96%	30,37%
	P1.5	47,41%	24,44%
CCA sobre activos por impuesto diferido	P2.1	45,93%	28,15%
	P2.2	33,33%	39,26%
	P2.3	56,30%	16,30%
	P2.4	59,26%	13,33%
	P2.5	45,93%	29,63%
CCA sobre pasivos y contingencia	P3.1	49,63%	26,67%
	P3.2	67,41%	13,33%
	P3.3	54,07%	14,81%
	P3.4	30,37%	37,78%
	P3.5	52,59%	13,33%

3.2.4. Efecto del nivel de formación en la adecuada comprensibilidad de las CCAs

Con el fin de entender si el nivel de formación determina la adecuada comprensibilidad de la CCA, es decir, si el usuario entendió el mensaje que el auditor envió a través de la CCA, hemos aplicado un T test a la muestra de respuestas obtenidas para cada una de las preguntas que se formulaban en el cuestionario por cada una de las CCAs en función de la formación (ADE, FICO y MASTER). El T test permite detectar si la media de las respuestas para cada pregunta de cada grupo se parece a un número determinado. Ese número determinado es la respuesta que se esperaba por parte de quienes preguntaron. La respuesta esperada fue obtenida por consenso de los miembros del equipo de investigación, los miembros del equipo entendieron que esa es la respuesta adecuada a cada pregunta luego de leer la CCA.

En primer lugar, hemos comparado la media de respuestas de cada pregunta de cada CCA para los 3 grupos (ADE, FICO y MASTER) con el número 3, es decir, la respuesta que indica que quien responde no está ni de acuerdo ni en desacuerdo con la afirmación propuesta. Debido a que las afirmaciones no presentan dualidad de interpretación ya que se espera una respuesta de 1 o 5 en cada una de ellas dependiendo el caso, podemos interpretar que una respuesta de valor 3 implica que quien responde no entiende ese aspecto de la CCA. Los resultados se presentan en la Tabla 23.

TABLA 23. Medias de respuestas estadísticamente iguales a 3

CCA sobre ingresos					
FORMACION	P1.1	P1.2	P1.3	P1.4	P1.5
ADE	3,31	3,95	3,28	3,10	3,02
FICO	3,42	3,32	3,45	3,55	3,87
MASTER	3,14	4,38	2,81	3,24	3,05
CCA sobre activos por impuesto diferido					
FORMACION	P2.1	P2.2	P2.3	P2.4	P2.5
ADE	3,30	2,78	3,64	3,66	3,01
FICO	3,39	2,94	3,35	3,74	3,61
MASTER	2,95	2,67	3,81	3,90	3,33
CCA sobre pasivos y contingencia					
FORMACION	P3.1	P3.2	P3.3	P3.4	P3.5
ADE	3,24	3,98	3,37	2,81	3,57
FICO	3,39	3,48	3,58	3,23	3,52
MASTER	3,10	3,67	4,14	2,48	3,71

Los valores de medias resaltados en gris son estadísticamente similares a 3 de acuerdo al respectivo T test. Los resultados muestran que quienes respondieron y cuentan con formación de Master, en 9 respuestas de 15 no estaban ni de acuerdo ni en desacuerdo con la afirmación planteada, mientras que quienes respondieron con formación ADE esa situación se dio en 5 de un total de 15 y en los que respondieron con formación FICO solamente en 2 ocasiones de 15. Estos resultados se podrían interpretar en principio como que quienes respondieron con formación Master tienen un menor nivel de comprensibilidad que los que tienen formación FICO y ADE, y en esa línea, que los que tienen formación FICO son los que tienen mayor nivel de comprensibilidad. Pero en realidad, estos resultados no nos dicen si las respuestas con medias distintas de 3 son acertadas o no.

Para poder realizar esta afirmación hemos, en segundo lugar, comparado la media de respuestas de cada pregunta de cada CCA para los 3 grupos (ADE, FICO y MASTER) con el número de respuesta esperado en cada caso según los miembros del equipo de investigación. Los resultados se exponen en la Tabla 24.

TABLA 24. Medias de respuestas estadísticamente iguales a la respuesta esperada

CCA sobre ingresos					
FORMACION	P1.1	P1.2	P1.3	P1.4	P1.5
ADE	3,31	3,95	3,28	3,10	3,02
FICO	3,42	3,32	3,45	3,55	3,87
MASTER	3,14	4,38	2,81	3,24	3,05
Respuesta esperada	1,00	5,00	1,00	1,00	4,00
CCA sobre activos por impuesto diferido					
FORMACION	P2.1	P2.2	P2.3	P2.4	P2.5
ADE	3,30	2,78	3,64	3,66	3,01
FICO	3,39	2,94	3,35	3,74	3,61
MASTER	2,95	2,67	3,81	3,90	3,33
Respuesta esperada	1,00	5,00	4,00	1,00	1,00
CCA sobre pasivos y contingencia					
FORMACION	P3.1	P3.2	P3.3	P3.4	P3.5
ADE	3,24	3,98	3,37	2,81	3,57
FICO	3,39	3,48	3,58	3,23	3,52
MASTER	3,10	3,67	4,14	2,48	3,71
Respuesta esperada	2,00	5,00	5,00	1,00	5,00

En la tabla se muestra la respuesta esperada para cada una de las preguntas. En gris se resaltan las medias de respuestas similares a la respuesta esperada. Solamente en 2 casos la media de las respuestas es similar a la respuesta esperada: en un caso para quienes respondieron con formación FICO y en otro caso para quienes respondieron con formación Máster. Estos resultados, analizados en forma conjunta con los anteriores, implican que quienes respondieron con formación Máster, en 9 ocasiones no entendieron la afirmación sobre las CCAs, y en las restantes 6 afirmaciones, si bien aparentemente entendieron la afirmación porque no respondieron “3”, solo en 1 ocasión la respuesta fue de acuerdo con lo esperado. Respecto a los que respondieron con formación FICO, en 2 ocasiones no entendieron la afirmación sobre las CCAs, y en las restantes 13 afirmaciones, si bien aparentemente entendieron la afirmación porque no respondieron “3”, solo en 1 ocasión la respuesta fue de acuerdo con lo esperado. Finalmente, respecto a los que respondieron con formación ADE, en 5 ocasiones no entendieron la afirmación sobre las CCAs, y en las restantes 10 afirmaciones, si bien aparentemente entendieron la afirmación porque no respondieron “3”, en ninguna la respuesta fue de acuerdo con lo esperado.

Si bien algunos creyeron entender a priori las preguntas respecto a las CCAs (FICO que contestaron con “3” en solo dos oportunidades”), luego acertaron en solo una pregunta. Otros, los Masters, desde un inicio expresaron no entender las preguntas (son los que contestaron más veces “3”).

Los resultados en general muestran un muy bajo nivel de comprensibilidad de las CCAs, resultado altamente preocupante, porque si este es el caso, el objetivo de la norma no se estaría alcanzando.

3.2.5. Diferencias en comprensibilidad entre los grupos encuestados

Para llevar a cabo el estudio, hemos realizado una diferencia de medias de cada una de las preguntas que se formulaban en el cuestionario por cada una de las CCAs en función de la formación (ADE, FICO y MASTER).

La Tabla 25 muestra las preguntas sobre la CCA vinculada a ingresos. Encontramos diferencias en las solo dos de las cinco preguntas. En primer lugar, la comprensibilidad sobre *si este riesgo puede ser significativo para el negocio y para la Dirección* y en segundo lugar, sobre *si este riesgo está vinculado a la liquidez*.

TABLA 25. CCA vinculada a Ingresos

P1.1: El reconocimiento de todos los ingresos del Grupo es un riesgo significativo para el auditor.			
FORMACION	OBSERVACIONES	SUMA DE RANGOS	Chi²
ADE	83	5650,50	0,217
FICO	31	2168,50	
MASTER	21	1361,00	
P1.2: El reconocimiento de ingresos de Construcción y Servicios suponen un riesgo por ser significativos en el volumen total de negocios y por ser susceptibles de estimaciones significativas por parte de la Dirección.			
FORMACION	OBSERVACIONES	SUMA DE RANGOS	Chi²
ADE	83	5904,00	12,719*
FICO	31	1487,00	
MASTER	21	1789,00	
P1.3: Las estimaciones resultantes de modificaciones del contrato inicial son aprobadas por la Dirección y afectan el reconocimiento de ingresos del ejercicio.			
FORMACION	OBSERVACIONES	SUMA DE RANGOS	Chi²
ADE	83	5773,00	2,696
FICO	31	2243,50	
MASTER	21	1163,50	
P1.4: Los ingresos resultantes de las modificaciones del contrato inicial se reconocen cuando la incertidumbre relativa a los mismos es resuelta.			
FORMACION	OBSERVACIONES	SUMA DE RANGOS	Chi²
ADE	83	5363,00	2,223
FICO	31	2383,50	
MASTER	21	1433,50	
P1.5: Este riesgo está vinculado a la liquidez de la empresa.			
FORMACION	OBSERVACIONES	SUMA DE RANGOS	Chi²
ADE	83	5158,00	9,822*
FICO	31	2707,00	
MASTER	21	1315,00	

*Significatividad al 1%

La Tabla 26 muestra las preguntas sobre la CCA vinculada a los activos por impuestos diferidos. Encontramos diferencias en solo una de las cinco preguntas. La comprensibilidad sobre *el riesgo tiene un impacto positivo sobre el nivel de ingresos de la empresa*.

TABLA 26. CCA vinculada a Activos por Impuestos Diferidos

P2.1: Se trata de un riesgo porque las bases imponibles negativas y las deducciones fiscales, así como las diferencias temporarias son significativas y ascienden a 31,7 millones de euros.			
FORMACION	OBSERVACIONES	SUMA DE RANGOS	Chi ²
ADE	83	5743,50	1,343
FICO	31	2196,50	
MASTER	21	1240,00	
P2.2: Se trata de un riesgo porque el activo por impuesto diferido reconocido asciende a 31,7 millones de euros.			
FORMACION	OBSERVACIONES	SUMA DE RANGOS	Chi ²
ADE	83	5617,00	0,414
FICO	31	2211,50	
MASTER	21	1351,50	
P2.3: Se trata de un riesgo porque las estimaciones de las ganancias fiscales futuras están sujetas a un elevado juicio de la Dirección.			
FORMACION	OBSERVACIONES	SUMA DE RANGOS	Chi ²
ADE	83	5819,50	3,051
FICO	31	1788,00	
MASTER	21	1572,50	
P2.4: Los activos por impuestos diferidos así como las estimaciones de las ganancias fiscales futuras se determinan en base a la normativa fiscal aplicable.			
FORMACION	OBSERVACIONES	SUMA DE RANGOS	Chi ²
ADE	83	5492,00	1,176
FICO	31	2082,50	
MASTER	21	1605,50	
P2.5: Este riesgo tiene un impacto positivo sobre el nivel de ingresos de la empresa.			
FORMACION	OBSERVACIONES	SUMA DE RANGOS	Chi ²
ADE	83	5180,50	4,964***
FICO	31	2489,00	
MASTER	21	1510,50	

***Significatividad al 10%

La Tabla 27 muestra las preguntas sobre la CCA vinculada a provisiones y contingencias. Encontramos diferencias en tres de las cinco preguntas: *Se entiende que existe un riesgo porque el proceso de evaluación de los litigios, reclamaciones y disputas laborales y fiscales es complejo y pueden extenderse por un período prolongado de tiempo, Existe un riesgo por el alto nivel de juicio que contienen las estimaciones vinculadas con procedimientos laborales y fiscales abiertos, por la incertidumbre asociada a las mismas y porque cambios en ellas pueden ser materiales, y El pasivo contabilizado por asuntos laborales y fiscales asciende a 150 millones de euros.*

TABLA 27. CCA vinculada a Provisiones y Contingencias

P3.1: Se entiende que existe un riesgo por las características de la legislación laboral y fiscal de los distintos países y porque se trata de una actividad regulada.			
FORMACION	OBSERVACIONES	SUMA DE RANGOS	Chi ²
ADE	83	5586,00	0,595
FICO	31	2243,00	
MASTER	21	1351,00	
P3.2: Se entiende que existe un riesgo porque el proceso de evaluación de los litigios, reclamaciones y disputas laborales y fiscales es complejo y pueden extenderse por un período prolongado de tiempo.			
FORMACION	OBSERVACIONES	SUMA DE RANGOS	Chi ²
ADE	83	6110,50	4,862***
FICO	31	1741,00	
MASTER	21	1328,50	
P3.3: Existe un riesgo por el alto nivel de juicio que contienen las estimaciones vinculadas con procedimientos laborales y fiscales abiertos, por la incertidumbre asociada a las mismas y porque cambios en ellas pueden ser materiales.			
FORMACION	OBSERVACIONES	SUMA DE RANGOS	Chi ²
ADE	83	5100,00	9,725*
FICO	31	2167,00	
MASTER	21	1913,00	
P3.4: El pasivo contabilizado por asuntos laborales y fiscales asciende a 150 millones de euros.			
FORMACION	OBSERVACIONES	SUMA DE RANGOS	Chi ²
ADE	83	5491,00	5,031***
FICO	31	2494,50	
MASTER	21	1194,50	
P3.5: Este riesgo afecta negativamente la rentabilidad de la empresa.			
FORMACION	OBSERVACIONES	SUMA DE RANGOS	Chi ²
ADE	83	5635,00	0,549
FICO	31	2011,00	
MASTER	21	1534,00	

*Significatividad al 1% ***Significatividad al 10%

Los resultados analizados muestran que solo en 6 de las 15 preguntas relacionadas a las 3 CCAs el nivel de formación determina que las respuestas son significativamente diferentes. Es importante destacar que estas diferencias se concentran básicamente en las preguntas relacionadas a provisiones y contingencias, ya que en 3 de las 5 preguntas relacionadas a esta CCA se registraron diferencias significativas en las respuestas según el nivel de formación.

Téngase en cuenta que estos resultados nada nos dicen respecto a lo acertado de las respuestas, es decir, solo muestran que en algunas preguntas el nivel de formación determinó diferentes niveles de comprensibilidad.

4. ANÁLISIS DE LA RECURRENCIA DE LAS CCAs

4.1. La importancia del estudio de las cuestiones clave de auditoría recurrentes

4.1.1. Planteamiento del estudio de la recurrencia de las CCAs

Con el objetivo de profundizar en el análisis de las CCAs incluidos en las empresas bajo estudio abordamos el estudio de las CCAs recurrentes en los informes del auditor. Entendemos por CCAs recurrentes aquellas que persisten en los informes de auditoría posteriores al del año de su incorporación.

Con su estudio pretendemos obtener información adicional sobre la forma en que los auditores las identifican, describen y abordan, así como la evolución que dicho análisis presenta con el transcurrir de las auditorías anuales.

El modo en el que vamos a realizar este análisis es el siguiente:

1. En primer lugar, escoger aquellas CCAs más numerosas en España; dichas cuestiones son: ingresos, activos por impuesto diferido y provisiones y pasivos contingentes.
2. En segundo lugar, seleccionar, para cada firma auditora, un cliente que contenga en su informe de auditoría una de las CCA a las que nos estamos refiriendo, y que la misma aparezca en forma recurrente en los informes de los dos años bajo análisis.

Partiendo de estas consideraciones, hemos seleccionado las empresas que se recogen en la Tabla 28, en la que mostramos también el detalle de la firma que realiza la auditoría.

TABLA 28. Empresas analizadas de las CCAs recurrentes en función de la firma

Firma Auditora	Ingresos	Activos por impuesto diferido	Provisiones y pasivos contingentes
Auditor 1- Big4	Empresa 1	Empresa 6	Empresa 11
Auditor 2- Big4	Empresa 2	Empresa 7	Empresa 12
Auditor 3- Big4	Empresa 3	Empresa 8	Empresa 13
Auditor 4- Big4	Empresa 4	Empresa 9	Empresa 14
Auditor 5- NoBig4	Empresa 5	-	-
Auditor 6- NoBig4	-	Empresa 10	-
Auditor 7- NoBig4	-	-	Empresa 15

A partir de la muestra recogida en esta tabla, hemos analizado diferentes aspectos de las CCAs vinculados al proceso de realización de la auditoría como son las afirmaciones, los razonamientos, las pruebas de control y sustantivas, las evaluaciones de controles, los procedimientos de tecnologías de información, el uso de expertos y la conclusión sobre la CCA.

En este epígrafe abordamos el estudio de las CCAs recurrentes en los informes en el España, comparando el año de adopción de la nueva normativa que requiere la inclusión de CCAs (2017) con el segundo año de aplicación de la norma (2018). Como hemos comentado, el estudio se realiza para las CCAs vinculadas a ingresos, activos por impuesto diferido y provisiones y pasivos contingentes. Las firmas de auditoría que intervienen son todas las Big4 y tres no-Big4 para cada tipo de CCA.

4.1.2. Análisis de la CCAs recurrentes vinculadas al tratamiento de ingresos

La primera CCA recurrente que analizamos es la vinculada al reconocimiento de ingresos. Para el estudio del reconocimiento de ingresos vamos a estudiar en el caso del Auditor 1-Big4 la empresa 1, en el Auditor 2-Big4 la empresa 2, en el Auditor 3-Big4, la empresa 3, para el Auditor 4-Big4, la empresa 4 y por último, para el Auditor 5-noBig4, la empresa 5.

El primer caso analizado es de la firma auditora Auditor 1-Big4 (Tabla 29), en su informe de auditoría de la empresa 1. En 2018, el razonamiento cambia debido a que ajusta la descripción de la metodología de reconocimiento de ingresos aplicado por la empresa para ajustarlo a la adopción por primera vez de la NIIF 15. El auditor menciona que evalúa el sistema de control interno y que realiza pruebas de control sobre determinados controles en ambos años. Se realizan procedimientos analíticos y se realizan pruebas de detalle en 2017 y en 2018. No se realizan pruebas de control ni pruebas de detalle de tecnología de la información en ambos años. El auditor usa un experto interno sobre proyectos de infraestructura tanto en 2018 como en 2017.

TABLA 29. Empresa 1 auditada por Auditor 1-Big4. CCA recurrente vinculada a Ingresos

Auditor 1-Big4: Empresa 1	2017	2018
Cuenta	Ingresos / Obra ejecutada pendiente de certificar	Ingresos / Obra ejecutada pendiente de certificar
Afirmaciones	Exactitud / Valuación	Exactitud / Valuación
Razonamiento	Materialidad y requiere la realización de juicios y estimaciones muy significativos por parte de la Dirección del Grupo. Existencia de juicios y estimaciones significativos en relación al reconocimiento de ingresos y estimación de los importes recuperables de un proyecto.	Materialidad y requiere la realización de juicios y estimaciones muy significativos por parte de la Dirección del Grupo. Existencia de juicios y estimaciones significativos en relación al reconocimiento de ingresos y estimación de los importes recuperables de un proyecto. Adopción NIIF 15 por primera vez.
Evaluación de riesgo de control	Si	Si
Pruebas de control	Si	Si
Evaluación de controles TI	No	No
Procedimientos analíticos	Si	Si
Pruebas de detalle	Reunión con personal técnico para evaluar razonabilidad de las asunciones y hipótesis realizadas por el Grupo, evaluación de opiniones legales y correspondencia con clientes, evaluación de reconocimiento de ingresos en muestra de contratos.	Reunión con personal técnico para evaluar razonabilidad de las asunciones y hipótesis realizadas por el Grupo, evaluación de opiniones legales y correspondencia con clientes, evaluación de reconocimiento de ingresos en muestra de contratos.
Procedimientos de TI	No	No
Uso de experto	Si - Interno - Proyectos de infraestructura	Si - Interno - Proyectos de infraestructura
Conclusión	No	No

A continuación, de la firma auditora Auditor 2-Big4, y siguiendo los criterios establecidos, seleccionamos la empresa 2. En la Tabla 30, se puede observar que tanto el razonamiento como las pruebas de detalle son iguales en ambos años. Respecto a la evaluación del sistema de control interno, la descripción del auditor no es clara ya que dice que realizó “análisis de la efectividad de los controles relevantes”, por lo que interpretamos que evalúa el sistema de control interno pero que no realiza pruebas de eficacia operativa de los controles. El auditor realiza procedimientos analíticos, no realiza procedimientos vinculados a tecnología de la información, no usa expertos ni concluye sobre la CCA.

TABLA 30. Empresa 2 auditada por Auditor 2-Big4. CCA recurrente vinculada a Ingresos

Auditor 2-Big4: Empresa 2	2017	2018
Cuenta	Ingresos	Ingresos
Afirmaciones	Exactitud	Exactitud
Razonamiento	Diversidad de descuentos e incentivos existentes, así como por la complejidad asociada a las estimaciones que la Dirección debe realizar en relación con el registro de algunos de los mismos al cierre del ejercicio.	Diversidad de descuentos e incentivos existentes, así como por la complejidad asociada a las estimaciones que la Dirección debe realizar en relación con el registro de algunos de los mismos al cierre del ejercicio.
Evaluación de riesgo de control	Si	Si
Pruebas de control	No	No
Evaluación de controles TI	No	No
Procedimientos analíticos	Si	Si
Pruebas de detalle	Entendimiento de políticas de reconocimiento de ingresos, análisis y discusión con la Dirección de contratos significativos, confirmaciones de clientes y procedimientos alternativos, pruebas de corte de operaciones, notas de créditos posteriores al cierre, análisis de asientos cercanos al cierre, análisis de revelaciones.	Entendimiento de políticas de reconocimiento de ingresos, análisis y discusión con la Dirección de contratos significativos, confirmaciones de clientes y procedimientos alternativos, pruebas de corte de operaciones, notas de créditos posteriores al cierre, análisis de asientos cercanos al cierre, análisis de revelaciones.
Procedimientos de TI	No	No
Uso de experto	No	No
Conclusión	No	No

En tercer lugar, en la firma auditora Auditor 3-Big4 seleccionamos la empresa 3. Como puede observarse en la Tabla 31, el auditor modifica el razonamiento en el 2018, ya que en el 2017 mencionaba que la empresa había realizado la adopción de la NIIF 15 por primera vez en ese año, pero las pruebas de detalle no difieren de un año a otro. El auditor realiza evaluación del sistema de control interno y pruebas de control sobre controles seleccionados. No realiza pruebas de tecnología de la información ni procedimientos analíticos. Durante la auditoría se utilizó un experto interno en el área de proyectos de infraestructura. El auditor no concluye sobre la CCA.

TABLA 31. Empresa 3 auditada por Auditor 3-Big4. CCA recurrente vinculada a Ingresos

Auditor 3-Big4: Empresa 3	2017	2018
Cuenta	Ingresos	Ingresos
Afirmaciones	Exactitud	Exactitud
Razonamiento	Materialidad y requiere la realización de juicios y estimaciones significativas por parte de la Dirección del Grupo. Adopción de NIIF 15 por primera vez.	Materialidad y requiere la realización de juicios y estimaciones significativas por parte de la Dirección del Grupo.
Evaluación de riesgo de control	Si	Si
Pruebas de control	Si	Si
Evaluación de controles TI	No	No
Procedimientos analíticos	No	No
Pruebas de detalle	Análisis en detalle e Individualizado de los principales proyectos para evaluar la razonabilidad de las hipótesis y asunciones, revisión de coherencia de estimaciones entre ejercicios, revisión de revelaciones.	Análisis en detalle e Individualizado de los principales proyectos para evaluar la razonabilidad de las hipótesis y asunciones, revisión de coherencia de estimaciones entre ejercicios, revisión de revelaciones.
Procedimientos de TI	No	No
Uso de experto	Si - Interno - Proyectos de infraestructura	Si - Interno - Proyectos de infraestructura
Conclusión	No	No

Para la firma auditora Auditor 4-Big4 seleccionamos la empresa 4 (Tabla 32). En este caso, a la afirmación exactitud mencionada en el 2017, el auditor agrega afirmación existencia en 2018. La descripción del razonamiento se modifica en 2018 ya que menciona que la empresa ha adoptado la NIIF 15 por primera vez, mostrando también un aumento de las pruebas de detalle realizadas en 2018 respecto al año anterior. El auditor evalúa el sistema de control interno y realiza pruebas de control sobre controles seleccionados. No realiza pruebas de tecnología de la información ni utiliza experto. Concluye sobre la CCA en 2018 pero no lo hace en 2017. En este caso se muestra una evolución en la descripción tanto del riesgo como de los procedimientos realizados en el segundo año de inclusión de CCA en el informe de auditoría.

TABLA 32. Empresa 4 auditada por Auditor 4-Big4. CCA recurrente vinculada a Ingresos

Auditor 4-Big4: Empresa 4	2017	2018
Cuenta	Ingresos	Ingresos
Afirmaciones	Exactitud	Existencia y Exactitud
Razonamiento	Materialidad y requiere la realización de juicios y estimaciones significativas por parte de la Dirección del Grupo.	Materialidad y requiere la realización de juicios y estimaciones significativas por parte de la Dirección del Grupo. Adopción de NIIF 15 por primera vez.
Evaluación de riesgo de control	Si	Si
Pruebas de control	Si	Si
Evaluación de controles TI	No	No
Procedimientos analíticos	Si	Si
Pruebas de detalle	Análisis de los principales proyectos para evaluar la razonabilidad de las hipótesis y asunciones realizadas por los Administradores, realizando reuniones con la gerencia, revisión de coherencia de estimaciones entre ejercicios, revisión de revelaciones.	Lectura de muestra de contratos y entendimiento de las cláusulas más relevantes y sus implicaciones, así como los presupuestos e informes de seguimiento de ejecución de tales proyectos: análisis de margen, coherencia de estimaciones, recálculo grado de avance, comprobación de cobros. Revisión de revelaciones.
Procedimientos de TI	No	No
Uso de experto	No	No
Conclusión	No	Si

Por último, para la firma auditora Auditor 5 no-Big4 seleccionamos la empresa 5 (Tabla 33). En este caso, la afirmación exactitud mencionada en el 2017, es sustituida en 2018 por las afirmaciones existencia y valuación, lo que lleva a realizar cambios en las pruebas de detalle realizadas. También el razonamiento realizado en 2018 es mucho más claro y completo. El auditor evalúa el sistema de control interno y realiza pruebas de control. No se realizan pruebas de tecnología de la información ni se utiliza experto. El auditor realiza procedimientos analíticos en 2018 pero no en 2017. Finalmente, el auditor concluye sobre la CCA en 2017 pero no en 2018. En este caso la descripción de la CCA muestra cambios significativos de un año a otro.

TABLA 33. Empresa 5 auditada por Auditor 5- NoBig4. CCA recurrente vinculada a Ingresos

Auditor 5-NoBig4: Empresa 5	2017	2018
Cuenta	Ingresos	Ingresos
Afirmaciones	Exactitud	Existencia y valuación
Razonamiento	Que los ingresos se registren como consecuencia de transacciones efectivamente realizadas dentro del periodo auditado.	El proceso de reconocimiento de ingresos realizado por el Grupo incluye prestaciones de servicios no homogéneas, dada la variedad de tratamiento oftalmológicos disponibles, así como la existencia de múltiples transacciones cobradas en efectivo y a diferentes tarifas.
Evaluación de riesgo de control	Si	Si
Pruebas de control	Si	Si
Evaluación de controles TI	No	No
Procedimientos analíticos	No	Si
Pruebas de detalle	Selección de expedientes y cobros de diferentes tipos de ingresos, verificación de corte. Revisión de asientos inusuales.	Selección de expedientes y cobros de diferentes tipos de ingresos, verificación de corte, conciliación de facturación con contabilidad. Revisión de asientos inusuales. Revisión de cumplimiento de revelación con NIIF.
Procedimientos de TI	No	No
Uso de experto	No	No
Conclusión	Si	No

4.1.3. Análisis de la CCA recurrentes vinculadas al tratamiento de activos por impuesto diferido

En este epígrafe vamos a centrarnos en la CCA vinculada al tratamiento de los activos por impuesto diferido. Con el Auditor 1-Big4 estudiaremos la empresa 6, con el Auditor 2-Big4, empresa 7, con el Auditor 3-Big4, la empresa 8, con el Auditor 4-Big4, la empresa 9 y en con el Auditor 6- NoBig4, la empresa 10 (véase Tabla 34).

En primer lugar, seleccionamos la firma auditora Auditor 1-Big4 y la empresa 6. Tanto la descripción del riesgo como los procedimientos de esta CCA son exactamente iguales en 2017 y en 2018. El auditor no realiza evaluación del sistema de control interno, no realiza procedimientos analíticos ni pruebas de tecnología de la información, no utiliza experto y no concluye sobre la CCA.

TABLA 34. Empresa 6 auditada por Auditor 1-Big4. CCA vinculada a activos por impuesto diferido

Auditor 1-Big4: Empresa 6	2017	2018
Cuenta	Activos por impuesto diferido	Activos por impuesto diferido
Afirmaciones	Valuación	Valuación
Razonamiento	Los modelos financieros para evaluar la recuperabilidad de los activos por impuesto diferido requieren un elevado nivel de juicio por parte de la gerencia en lo que respecta a las proyecciones de evolución de los negocios y a la estimación de los periodos de reversión de las diferencias temporales activadas que afectan a la evaluación sobre la recuperación de los créditos fiscales y del resto de activos por impuesto diferido registrados.	Los modelos financieros para evaluar la recuperabilidad de los activos por impuesto diferido requieren un elevado nivel de juicio por parte de la gerencia en lo que respecta a las proyecciones de evolución de los negocios y a la estimación de los periodos de reversión de las diferencias temporales activadas que afectan a la evaluación sobre la recuperación de los créditos fiscales y del resto de activos por impuesto diferido registrados.
Evaluación de riesgo de control	No	No
Pruebas de control	No	No
Evaluación de controles TI	No	No
Procedimientos analíticos	No	No
Pruebas de detalle	Revisión de los modelos financieros y de revelaciones.	Revisión de los modelos financieros y de revelaciones.
Procedimientos de TI	No	No
Uso de experto	No	No
Conclusión	No	No

En segundo lugar, seleccionamos la firma auditora Auditor 2-Big4 y la empresa 7 (Tabla 35). El razonamiento no difiere de un año a otro, no evalúa el sistema de control interno ni realiza procedimientos analíticos ni pruebas de tecnología de la información. Las pruebas de detalle se reducen en el 2018 respecto al 2017. El auditor utiliza un experto interno fiscal durante la auditoría. No se concluye respecto a la CCA.

TABLA 35. Empresa 7 auditada por Auditor 2-Big4. CCA recurrente vinculada a activos por impuesto diferido

Auditor 2-Big4: Empresa 7	2017	2018
Cuenta	Activos por impuesto diferido	Activos por impuesto diferido
Afirmaciones	Valuación	Valuación
Razonamiento	La estimación de la recuperabilidad de los activos por impuestos diferidos requiere de un elevado nivel de juicio en el análisis de la proyección de la evolución del negocio del Grupo sobre el que se soporta la recuperación de los créditos fiscales registrados.	La estimación de la recuperabilidad de los activos por impuestos diferidos requiere de un elevado nivel de juicio en el análisis de la proyección de la evolución del negocio del Grupo sobre el que se soporta la recuperación de los créditos fiscales registrados.
Evaluación de riesgo de control	No	No
Pruebas de control	No	No
Evaluación de controles TI	No	No
Procedimientos analíticos	No	No
Pruebas de detalle	Análisis de las hipótesis consideradas por la Dirección para evaluar el importe de los beneficios fiscales futuros estimados y la correspondiente recuperación de los créditos fiscales generados. Revisión de cálculos aritméticos y la consistencia de la metodología aplicada en dichos cálculos. Verificación de cumplimiento de revelaciones con NIIF.	Análisis de las hipótesis consideradas por la Dirección para evaluar el importe de los beneficios fiscales futuros estimados y la correspondiente recuperación de los créditos fiscales generados. Verificación de cumplimiento de revelaciones con NIIF.
Procedimientos de TI	No	No
Uso de experto	Si - Interno – Fiscal	Si - Interno – Fiscal
Conclusión	No	No

En tercer lugar, seleccionamos la firma auditora Auditor 3-Big4 y la empresa 8 (Tabla 36). Tanto la descripción del riesgo como los procedimientos de esta CCA son exactamente iguales en 2017 y en 2018. El auditor realiza evaluación del sistema de control interno pero no realiza pruebas de control, no realiza procedimientos analíticos ni pruebas de tecnología de la información, utiliza un experto interno fiscal y no concluye sobre la CCA.

TABLA 36. Empresa 8 auditada por Auditor 3-Big4. CCA recurrentes vinculadas a activos por impuesto diferido

Auditor 3-Big4: Empresa 8	2017	2018
Cuenta	Activos por impuesto diferido	Activos por impuesto diferido
Afirmaciones	Valuación	Valuación
Razonamiento	Debido a lo significativo del saldo de los activos por impuestos diferido y a la incertidumbre asociada a su recuperación, se ha considerado una cuestión clave de auditoría.	Debido a lo significativo del saldo de los activos por impuestos diferido y a la incertidumbre asociada a su recuperación, se ha considerado una cuestión clave de auditoría.
Evaluación de riesgo de control	Si	Si
Pruebas de control	No	No
Evaluación de controles TI	No	No
Procedimientos analíticos	No	No
Pruebas de detalle	Evaluación de las hipótesis clave utilizadas para estimar las ganancias fiscales futuras del Grupo. Evaluación de la suficiencia de las ganancias fiscales para compensar los activos por impuesto diferido. Evaluación de cumplimiento de revelaciones con NIIF.	Evaluación de las hipótesis clave utilizadas para estimar las ganancias fiscales futuras del Grupo. Evaluación de la suficiencia de las ganancias fiscales para compensar los activos por impuesto diferido. Evaluación de cumplimiento de revelaciones con NIIF.
Procedimientos de TI	No	No
Uso de experto	Si - Interno - Fiscal	Si - Interno - Fiscal
Conclusión	No	No

En cuarto lugar, seleccionamos la firma auditora Auditor 4-Big4 y la empresa 9 (Tabla 37). Tanto la descripción del riesgo como los procedimientos de esta CCA son exactamente iguales en 2017 y en 2018. El auditor no realiza evaluación del sistema de control interno, no realiza procedimientos analíticos ni pruebas de tecnología de la información, utiliza un experto interno fiscal y concluye sobre la CCA tanto en 2017 como en 2018.

TABLA 37. Empresa 9 auditada por Auditor 4-Big4. CCA recurrentes vinculadas a activos por impuesto diferido

Auditor 4-Big4: Empresa 9	2017	2018
Cuenta	Activos por impuesto diferido	Activos por impuesto diferido
Afirmaciones	Valuación	Valuación
Razonamiento	El análisis de la recuperabilidad del activo por impuesto diferido requiere de un grado de juicio y estimación significativos dado que la realización de ganancias fiscales depende de beneficios fiscales futuros y hay incertidumbres inherentes involucradas en las previsiones, que son la base de la evaluación de la recuperabilidad.	El análisis de la recuperabilidad del activo por impuesto diferido requiere de un grado de juicio y estimación significativos dado que la realización de ganancias fiscales depende de beneficios fiscales futuros y hay incertidumbres inherentes involucradas en las previsiones, que son la base de la evaluación de la recuperabilidad.
Evaluación de riesgo de control	No	No
Pruebas de control	No	No
Evaluación de controles TI	No	No
Procedimientos analíticos	No	No
Pruebas de detalle	Comprobación de la correspondencia de las proyecciones de resultados del grupo con los planes de negocio Rvaluación de las principales hipótesis clave de las tasas de crecimiento y de los márgenes de beneficio que dan soporte a dichas proyecciones, así como la recuperabilidad del resto de activos por impuestos diferidos del Grupo. Análisis del grado de cumplimiento de las estimaciones de negocio referidas al grupo fiscal español en el año corriente.	Comprobación de la correspondencia de las proyecciones de resultados del grupo con los planes de negocio Rvaluación de las principales hipótesis clave de las tasas de crecimiento y de los márgenes de beneficio que dan soporte a dichas proyecciones, así como la recuperabilidad del resto de activos por impuestos diferidos del Grupo. Análisis del grado de cumplimiento de las estimaciones de negocio referidas al grupo fiscal español en el año corriente.
Procedimientos de TI	No	No
Uso de experto	Si - Interno - Fiscal	Si - Interno - Fiscal
Conclusión	Si	Si

Por último, seleccionamos la firma auditora Auditor 5-NoBig4 y la empresa 10 (Tabla 38). Tanto la descripción del riesgo como los procedimientos de esta CCA son exactamente iguales en 2017 y en 2018. El auditor no realiza evaluación del sistema de control interno, no realiza procedimientos analíticos ni pruebas de tecnología de la información, no utiliza experto ni concluye sobre la CCA.

TABLA 38. Empresa 10 auditada por Auditor 5-NoBig4. CCA recurrentes vinculadas a activos por impuesto diferido

Auditor 5-NoBig4: Empresa 10	2017	2018
Cuenta	Activos por impuesto diferido	Activos por impuesto diferido
Afirmaciones	Valuación	Valuación
Razonamiento	La evaluación realizada por la Dirección de la Sociedad dominante de la recuperación de los activos por impuestos diferidos se basa en las estimaciones de ganancias fiscales futuras, realizadas sobre la base del Plan de Negocio, cuya preparación requiere estimaciones y un elevado nivel de juicio por parte de la Dirección y de los Administradores de la Sociedad dominante.	La evaluación realizada por la Dirección de la Sociedad dominante de la recuperación de los activos por impuestos diferidos se basa en las estimaciones de ganancias fiscales futuras, realizadas sobre la base del Plan de Negocio, cuya preparación requiere estimaciones y un elevado nivel de juicio por parte de la Dirección y de los Administradores de la Sociedad dominante.
Evaluación de riesgo de control	No	No
Pruebas de control	No	No
Evaluación de controles TI	No	No
Procedimientos analíticos	No	No
Pruebas de detalle	Evaluación de las asunciones y estimaciones de la Dirección y Administradores de la Sociedad dominante en relación con la probabilidad de generar suficientes beneficios fiscales futuros por el Grupo basados en presupuestos, evolución del negocio, experiencia histórica, así como reuniones mantenidas con la Dirección de la Sociedad dominante. Evaluación de cumplimiento de revelaciones con NIIF.	Evaluación de las asunciones y estimaciones de la Dirección y Administradores de la Sociedad dominante en relación con la probabilidad de generar suficientes beneficios fiscales futuros por el Grupo basados en presupuestos, evolución del negocio, experiencia histórica, así como reuniones mantenidas con la Dirección de la Sociedad dominante. Evaluación de cumplimiento de revelaciones con NIIF.
Procedimientos de TI	No	No
Uso de experto	No	No
Conclusión	No	No

4.1.4. Análisis de la CCA recurrentes vinculadas al tratamiento de las provisiones y los pasivos contingentes

A continuación, nos centramos la cuestión vinculada al tratamiento de provisiones y pasivos contingentes. En primer lugar, seleccionamos la firma auditora Auditor 1-Big4 y la empresa 11(ver Tabla 39). El razonamiento para definir la CCA es igual en ambos años, pero en 2018 agrega pruebas de detalle. Sin embargo el auditor evalúa el sistema de control interno en 2017 pero no lo hace en 2018. No se realizan procedimientos analíticos ni pruebas de tecnología de la información, no se utilizan expertos ni se concluye sobre la CCA.

TABLA 39. Empresa 11 auditada por Auditor 1-Big4. CCA recurrente vinculada a provisiones y pasivos contingentes

Auditor 1-Big4: Empresa 11	2017	2018
Cuenta	Provisiones x obligaciones contractuales	Provisiones x obligaciones contractuales
Afirmaciones	Integridad y valuación	Integridad y valuación
Razonamiento	<p>Los contratos de construcción a largo plazo contemplan, en caso de retrasos en la entrega del material ferroviario de acuerdo con el calendario de producción u otros compromisos contractuales, obligaciones que requieran el registro de pasivos.</p> <p>El proceso de evaluación realizado por la Dirección para determinar el reconocimiento de dichas obligaciones es complejo y supone una elevada utilización del juicio.</p>	<p>Los contratos de construcción a largo plazo contemplan, en caso de retrasos en la entrega del material ferroviario de acuerdo con el calendario de producción u otros compromisos contractuales, obligaciones que requieran el registro de pasivos.</p> <p>El proceso de evaluación realizado por la Dirección para determinar el reconocimiento de dichas obligaciones es complejo y supone una elevada utilización del juicio.</p>
Evaluación de riesgo de control	Si	No
Pruebas de control	No	No
Evaluación de controles TI	No	No
Procedimientos analíticos	No	No
Pruebas de detalle	<p>Evaluación de la razonabilidad de las estimaciones realizadas por la Dirección contrastando dichas estimaciones con las condiciones que recogen los contratos. Obtención de confirmaciones por parte de terceros. Evaluación de revelaciones.</p>	<p>Evaluación de la razonabilidad de las estimaciones realizadas por la Dirección contrastando dichas estimaciones con las condiciones que recogen los contratos. Obtención de confirmaciones por parte de terceros y de asesores legales. Evaluación de revelaciones.</p>
Procedimientos de TI	No	No
Uso de experto	No	No
Conclusión	No	No

En segundo lugar, seleccionamos la firma auditora Auditor 2-Big4 y la empresa 12. En la Tabla 40 se aprecia que la descripción del razonamiento así como la de los procedimientos realizados es exactamente igual en ambos años. Se realiza la evaluación del sistema de control interno, pero el auditor no realiza procedimientos analíticos ni pruebas de tecnología de la información. El auditor usa un experto legal interno pero no concluye sobre la CCA.

TABLA 40. Empresa 12 auditada por Auditor 2-Big4. CCA recurrente vinculada a provisiones y pasivos contingentes

Auditor 2-Big4: Empresa 12	2017	2018
Cuenta	Provisiones para litigios	Provisiones para litigios
Afirmaciones	Valuación	Valuación
Razonamiento	La valoración de estas provisiones requiere la realización, por parte de la Dirección del Grupo, de estimaciones complejas así como la aplicación de determinados juicios e hipótesis. Las hipótesis clave son complejas y su variación puede tener impacto significativo en los EEEF debido a la significatividad del rubro.	La valoración de estas provisiones requiere la realización, por parte de la Dirección del Grupo, de estimaciones complejas así como la aplicación de determinados juicios e hipótesis. Las hipótesis clave son complejas y su variación puede tener impacto significativo en los EEEF debido a la significatividad del rubro.
Evaluación de riesgo de control	Si	Si
Pruebas de control	No	No
Evaluación de controles TI	No	No
Procedimientos analíticos	No	No
Pruebas de detalle	Entendimiento de los procesos establecidos por la Dirección del Grupo para la estimación de las provisiones. Obtención de confirmaciones de asesores legales internos y externos del Grupo. Revisión del cumplimiento de las NIIF de las revelaciones.	Entendimiento de los procesos establecidos por la Dirección del Grupo para la estimación de las provisiones. Obtención de confirmaciones de asesores legales internos y externos del Grupo. Revisión del cumplimiento de las NIIF de las revelaciones.
Procedimientos de TI	No	No
Uso de experto	Si - Interno - Legal	Si - Interno - Legal
Conclusión	No	No

En tercer lugar, seleccionamos la firma auditora Auditor 3-Big4 y la empresa 13. En este caso también la descripción del razonamiento así como la de los procedimientos realizados es exactamente igual en ambos años. Se realiza la evaluación del sistema de control interno, pero el auditor no realiza procedimientos analíticos ni pruebas de tecnología de la información. El auditor no usa un experto y tampoco concluye sobre la CCA (Tabla 41).

TABLA 41. Empresa 13 auditada por Auditor 3-Big4. CCA recurrente vinculada a provisiones y pasivos contingentes

Auditor 3-Big4: Empresa 13	2017	2018
Cuenta	Provisiones laborales y fiscales	Provisiones laborales y fiscales
Afirmaciones	Valuación	Valuación
Razonamiento	Debido a los juicios inherentes a la evaluación de los distintos asuntos, la incertidumbre asociada a las estimaciones relacionadas con los procedimientos laborales y fiscales abiertos, y a que los cambios en las mismas podrían dar lugar a diferencias materiales en cuanto a los valores contabilizados a la fecha.	Debido a los juicios inherentes a la evaluación de los distintos asuntos, la incertidumbre asociada a las estimaciones relacionadas con los procedimientos laborales y fiscales abiertos, y a que los cambios en las mismas podrían dar lugar a diferencias materiales en cuanto a los valores contabilizados a la fecha.
Evaluación de riesgo de control	Si	Si
Pruebas de control	No	No
Evaluación de controles TI	No	No
Procedimientos analíticos	No	No
Pruebas de detalle	Obtención de respuestas de abogados externos al Grupo. Valoración de los hechos y circunstancias subyacentes consideradas relevantes por los asesores legales y evaluación de la mejor estimación realizada por el Grupo para las estimaciones relevantes. Cumplimiento de las NIIF de las revelaciones.	Obtención de respuestas de abogados externos al Grupo. Valoración de los hechos y circunstancias subyacentes consideradas relevantes por los asesores legales y evaluación de la mejor estimación realizada por el Grupo para las estimaciones relevantes. Cumplimiento de las NIIF de las revelaciones.
Procedimientos de TI	No	No
Uso de experto	No	No
Conclusión	No	No

En cuarto lugar, seleccionamos la firma auditora Auditor 4-Big4 y la empresa 14. En este caso también la descripción del razonamiento es exactamente igual en ambos años pero difiere la descripción de pruebas de detalle realizadas, en el año 2018 se agregan pruebas de detalle respecto al 2017. El auditor no realiza la evaluación del sistema de control interno, no realiza procedimientos analíticos ni pruebas de tecnología de la información. El auditor usa un experto fiscal interno en el 2018, no lo hace en 2017. Finalmente destacamos que el auditor concluye sobre la CCA en ambos años (Tabla 42).

TABLA 42. Empresa 14 auditada por Auditor 4-Big4. CCA recurrente vinculada a provisiones y pasivos contingentes

Auditor 4-Big4: Empresa 14	2017	2018
Cuenta	Provisión por contratos onerosos	Provisión por contratos onerosos
Afirmaciones	Integridad y valuación	Integridad y valuación
Razonamiento	El valor de esta provisión es particularmente sensible a las hipótesis utilizadas en relación al cálculo de los flujos de caja descontados y a los presupuestos de ingresos. La evaluación de la provisión por contratos onerosos realizada por los administradores requiere juicios y/o análisis complejos.	El valor de esta provisión es particularmente sensible a las hipótesis utilizadas en relación al cálculo de los flujos de caja descontados y a los presupuestos de ingresos. La evaluación de la provisión por contratos onerosos realizada por los administradores requiere juicios y/o análisis complejos.
Evaluación de riesgo de control	No	No
Pruebas de control	No	No
Evaluación de controles TI	No	No
Procedimientos analíticos	No	No
Pruebas de detalle	Evaluación de la composición de las provisiones de flujos de efectivo futuros y el proceso mediante el cual se prepararon para aquellos hoteles en régimen de alquiler con resultados negativos Evaluación del modelo de descuento de flujo de efectivo. Evaluación del cumplimiento de las NIIF de las revelaciones.	Entendimiento de políticas, confirmación de asesores legales y fiscales del Grupo y externos del Grupo, identificación de pasivos omitidos, análisis de la estimación del resultado esperado de las posibles contingencias, análisis del registro, estimación y movimiento de las provisiones contables en el ejercicio. Evaluación del cumplimiento de las NIIF de las revelaciones.
Procedimientos de TI	No	No
Uso de experto	No	Si - Interno – Fiscal
Conclusión	Si	Si

Por último, seleccionamos la firma auditora Auditor 7-NoBig4 y la empresa 15 (ver Tabla 43). En este caso también la descripción del razonamiento así como la de los procedimientos realizados es exactamente igual en ambos años. No se realiza la evaluación del sistema de control interno, no realiza procedimientos analíticos ni pruebas de tecnología de la información. El auditor no usa un experto y tampoco concluye sobre la CCA.

TABLA 43. Empresa 15 auditada por Auditor 7-NoBig4. CCA recurrente vinculada a provisiones y pasivos contingentes

Auditor 7-NoBig4: Empresa 15	2017	2018
Cuenta	Provisiones	Provisiones
Afirmaciones	Valuación	Valuación
Razonamiento	El cálculo de estas provisiones requiere realizar juicios y estimaciones por parte de la dirección de la Sociedad Dominante, apoyándose en informes y opiniones de asesores y expertos independientes.	El cálculo de estas provisiones requiere realizar juicios y estimaciones por parte de la dirección de la Sociedad Dominante, apoyándose en informes y opiniones de asesores y expertos independientes.
Evaluación de riesgo de control	No	No
Pruebas de control	No	No
Evaluación de controles TI	No	No
Procedimientos analíticos	No	No
Pruebas de detalle	Entendimiento y análisis de las políticas y procedimientos, confirmación de asesores legales, evaluación de la razonabilidad de la metodología, los cálculos e hipótesis empleadas y su consistencia con respecto al ejercicio anterior. Evaluación del cumplimiento de las NIIF de las revelaciones.	Entendimiento y análisis de las políticas y procedimientos, confirmación de asesores legales, evaluación de la razonabilidad de la metodología, los cálculos e hipótesis empleadas y su consistencia con respecto al ejercicio anterior. Evaluación del cumplimiento de las NIIF de las revelaciones.
Procedimientos de TI	No	No
Uso de experto	No	No
Conclusión	No	No

4.2. Síntesis del análisis de las CCAs recurrentes

En la presente sección realizamos un resumen de la descripción realizada por los auditores respecto al riesgo significativo y a los procedimientos realizados para cubrir dicho riesgo identificado como CCA. Este análisis lo haremos agrupando las CCA por tipo de riesgo significativo y luego por auditor.

4.2.1. Síntesis del análisis de las CCAs agrupadas por tipo de riesgo significativo

Respecto a las CCAs vinculadas a reconocimiento de ingresos que analizamos podemos destacar que:

- en todos los 5 casos, 4 Big4 y 1 no-Big4, la descripción de la CCA del 2018 difiere respecto a la del 2017. En general la variación en el razonamiento se debe a que se hace mención explícita a la adopción de la NIIF 15 por primera vez en el año en que se realiza, pero en el caso de la no-Big4 el razonamiento del 2018 es más claro y completo que el del 2017.

- las afirmaciones mencionadas son exactitud, existencia y valuación.
- en los 5 casos los auditores evalúan el sistema de control interno aunque 4 de ellos mencionan que realizan pruebas de control (todos excepto Auditor 2-Big4).
- ninguno de los auditores realiza pruebas de tecnología de la información
- solo 3 de los 5 auditores realiza procedimientos analíticos en ambos años (Auditor 1-Big4, Auditor 2-Big 4 y Auditor 3-Big4)
- solo 2 de los 5 auditores cambian las pruebas de detalle de un año a otro, Auditor 4- Big4 y Auditor 5-NoBig4 agregan pruebas de detalle en 2018.
- solamente 2 (Auditor 2-Big4 y Auditor 3-Big4) de los 5 auditores utiliza un experto. En ambos casos es interno y especialista en proyectos de infraestructura.
- solo 2 auditores concluyen sobre la CCA, dándose la particularidad que el Auditor 1- Big4 concluye para el 2018 y el auditor 5-NoBig4 lo hace en el 2017.

Respecto a las CCAs vinculadas a activos por impuesto diferido que analizamos podemos destacar que:

- solamente en el caso del Auditor 2-Big4 la descripción de la CCA difiere de un año a otro, los otros 4 casos analizados la CCA es exactamente igual en 2017 y en 2018. Sin embargo, el cambio que se produce en dicha firma no parece ser positivo, ya que se reducen las pruebas de detalle realizadas.
- la afirmación mencionada es valuación.
- solamente el Auditor 3- Big4 evalúa el sistema de control interno aunque no realiza pruebas de control.
- ninguno de los auditores realiza pruebas de tecnología de la información.
- ninguno de los auditores realiza procedimientos analíticos.
- solamente 3 de los 5 auditores utiliza un experto (Auditor 2-Big4, Auditor 3-Big4 y Auditor 4-Big4). En todos los casos es interno y especialista en impuestos.
- solo el Auditor 4-Big4 concluye sobre la CCA.

Respecto a las CCAs vinculadas a provisiones y pasivos contingentes que analizamos podemos destacar que:

- solamente en el caso de Auditor 1-Big4 y Auditor 4-Big4, la descripción de la CCA difiere de un año a otro, los otros 3 casos analizados la CCA es exactamente igual en 2017 y en 2018. En general ambos cambios son positivos ya que agregan pruebas de detalle, pero en el caso del Auditor 1-Big4 no tanto ya que deja de evaluar en sistema de control interno en 2018.
- las afirmaciones mencionadas son integridad y valuación.
- solamente el Auditor 2-Big4 y el Auditor 3-Big4 evalúan el sistema de control interno en ambos años, el Auditor 1-Big4 lo hacen en 2017 pero no en 2018.
- ninguno de los auditores realiza pruebas de tecnología de la información.
- ninguno de los auditores realiza procedimientos analíticos.
- solamente 2 de los 5 auditores utiliza un experto, el Auditor 2-Big4 en ambos años utiliza un experto legal interno mientras que el Auditor 4-Big4 utiliza un experto fiscal interno en 2018.
- solo el Auditor 4-Big4 concluye sobre la CCA.

Con base en el análisis realizado podemos mencionar que las CCAs relacionadas a ingresos muestran un mayor grado de análisis por parte del auditor, apreciándose un mayor esfuerzo de auditoría realizado respecto a las CCA relacionadas a activos por impuesto diferido y a las de provisiones y pasivos contingentes.

4.2.2. Síntesis del análisis de las CCAs agrupadas por auditor

Si observamos la descripción realizadas por los auditores de los 3 tipos de CCAs analizados, observamos lo siguiente casos.

En el caso de las 3 CCAs analizadas para el Auditor 1-Big4 para los años 2017 y 2018 destacamos que:

- En un caso cambio el razonamiento.
- En un caso evalúa el sistema de control interno y realiza pruebas de control en ambos años, en otro caso lo hace en el 2017 y no lo hace en 2018 y en otro caso no lo hace en ningún año.
- En ningún caso realiza pruebas de tecnología de la información.
- En un caso realiza procedimientos analíticos en ambos años.
- En dos casos mantiene las pruebas de detalle en ambos años y en otro caso agrega pruebas de detalle en 2018 respecto a 2017.
- En un caso usa experto ambos años.
- En ningún caso concluye.
- En un caso la descripción de la CCA es exactamente igual en ambos años.

En el caso de las 3 CCAs analizadas para el Auditor 2-Big4 para los años 2017 y 2018 destacamos que:

- En ningún caso cambia el razonamiento.
- En dos casos evalúa el sistema de control interno en ambos años pero no realiza pruebas de control.
- En ningún caso realiza pruebas de tecnología de la información.
- En un caso realiza procedimientos analíticos en ambos años.
- En dos casos mantiene las pruebas de detalle en ambos años y en otro caso disminuye pruebas de detalle en 2018 respecto a 2017.
- En dos casos usa expertos internos en ambos años.
- En ningún caso concluye.
- En un caso la descripción de la CCA es exactamente igual en ambos años.

En el caso de las 3 CCAs analizadas para el Auditor 3-Big4 para los años 2017 y 2018 destacamos que:

- En un caso cambia el razonamiento.

- En los 3 casos evalúa el sistema de control interno en ambos años aunque solo en un caso realiza pruebas de control en ambos años.
- En ningún caso realiza pruebas de tecnología de la información.
- En ningún caso realiza procedimientos analíticos.
- En los 3 casos mantiene las pruebas de detalle en ambos años.
- En dos casos usa expertos internos en ambos años.
- En ningún caso concluye.
- En dos casos la descripción de la CCA es exactamente igual en ambos años.

En el caso de las 3 CCAs analizadas para el Auditor 4-Big4 para los años 2017 y 2018 destacamos que:

- En un caso cambia el razonamiento.
- En un caso evalúa el sistema de control interno y realiza pruebas de control en ambos años.
- En ningún caso realiza pruebas de tecnología de la información.
- En un caso realiza procedimientos analíticos en ambos años.
- En 2 casos aumenta las pruebas de detalle en 2018 respecto a 2017.
- En un caso usa expertos internos en ambos años y en otro caso comienza a usar experto interno en 2018.
- En un caso concluye en ambos años y en otro caso comienza a concluir en 2018.
- En un caso la descripción de la CCA es exactamente igual en ambos años.

En el caso de las 3 CCAs analizadas para las NoBig4 para los años 2017 y 2018 destacamos que:

- En un caso cambia el razonamiento.
- En un caso evalúa el sistema de control interno y realiza pruebas de control en ambos años.
- En ningún caso realiza pruebas de tecnología de la información.
- En un caso realiza procedimientos analíticos aunque solo en 2018.
- En un caso aumenta las pruebas de detalle en 2018 respecto a 2017.
- En ningún caso usa expertos.
- En un caso concluye aunque solamente en 2017.
- En dos casos la descripción de la CCA es exactamente igual en ambos años.

Del análisis se destaca que el Auditor 3-Big4 es el auditor que realiza evaluación del sistema de control interno en las 3 CCAs para ambos años. En contados casos los auditores mencionan en forma explícita que realicen pruebas de control, sucediendo lo mismo respecto a los procedimientos analíticos. Ningún auditor realiza pruebas de tecnología de la información.

El Auditor 2-Big 4 y el Auditor 3-Big4 son los auditores que usan expertos con mayor frecuencia, seguidos por el Auditor 4-Big 4 y el Auditor 1-Big4. Los no-Big4 no usan expertos en las CCAs analizadas.

El Auditor 4-Big4 es el auditor que incluye una conclusión respecto a la CCA con mayor frecuencia. El Auditor 1-Big4, el Auditor 2-Big4 y el Auditor 3-Big4 no concluyen en ninguna de las CCAs analizadas. Las no-Big4 incluyen un conclusión en 2017 y en 2018 deja de hacerlo.

En 2 de las 3 CCAs analizadas tanto para el Auditor 3-Big4 como para las no-Big4, la descripción de la CCA es exactamente igual en 2018 respecto a 2017.

4.3. Comparación del análisis de las CCAs recurrentes en España respecto a los casos del Reino Unido y Holanda

Si comparamos el análisis de CCAs recurrentes que realizamos para España con el análisis que realizamos previamente para los casos de Reino Unido y Holanda, podemos destacar que en los casos de Reino Unido y Holanda, se notaba una evolución en la descripción de la CCA en los años posteriores al año de adopción de la norma. Esto se veía reflejado en que se mencionaban diferentes afirmaciones en los años posteriores en la misma CCA, se observaba una evolución en el razonamiento y la justificación de la CCA, en el primer año no se mencionaba el uso de expertos, ni la evaluación de sistemas de control interno y se comienza a hacer en los años posteriores a la adopción inicial. Aunque en pocos casos, en los años posteriores se comienzan a realizar pruebas de tecnología de la información.

Al analizar las CCAs recurrentes en España, la evolución que era evidente en el Reino Unido y Holanda no se registra. En 7 de las 15 CCAs analizadas para el 2017 y el 2018, la descripción es exactamente igual en un año y en otro. En el resto, si bien en algunos casos se agregan pruebas de detalles, en otros se disminuyen, en algunos casos se dejan de evaluar los controles internos, nunca se realizan pruebas de tecnología de la información, y en contados casos se utilizan expertos y se realizan procedimientos analíticos. Si es cierto, que desde el primer año de adopción, los auditores comenzaron a mencionar la evaluación del sistema de control interno y la realización de pruebas de control y el uso de expertos, algo que en Reino Unido y Holanda comenzó a suceder con posterioridad a la adopción inicial. Esto puede ser el reflejo del aprendizaje realizado por los auditores de España respecto a otras jurisdicciones donde se comenzaron a incluir las CCA en los informes en años anteriores. Será interesante ver la evolución de las CCAs recurrentes en España en los años siguientes.

5. ANÁLISIS DE LAS EXPECTATIVAS DE LA AUDITORÍA A TRAVÉS DE LA INCORPORACIÓN DE LAS CCAs EN EL INFORME DE AUDITORÍA.

5.1. Estudio del *gap* de expectativas a través de un cuestionario

5.1.1. Descripción del estudio

El estudio de las expectativas de auditoría y las diferencias que existen entre lo que el auditor considera que es su trabajo y las demandas de los *stakeholders* ha sido, durante décadas, uno de los principales problemas ante los que se ha enfrentado la profesión de auditoría. La regulación de auditoría juega un papel importante a la hora de definir el tamaño del *gap* de expectativas; por ello, y considerando que tradicionalmente las principales causas del *gap* han sido: la detección del fraude, la continuidad de la empresa y el contenido del informe de auditoría, queremos estudiar si los nuevos requisitos del informe de auditoría con la inclusión de las CCAs han ayudado a reducir el *gap*.

Para ello hemos elaborado un cuestionario, que hemos testado previamente a su distribución y que contenía preguntas similares para distintos colectivos involucrados con la auditoría: auditores, estudiantes universitarios y profesores universitarios. El cuestionario completo se encuentra en el Anexo II.

El cuestionario se distribuyó en diciembre de 2019 y la muestra objeto de estudio es la detallada en la Tabla 44.

TABLA 44. Número respuestas obtenidas en el cuestionario de expectativas en el informe de auditoría

Grupos encuestados	Número de respuestas obtenidas
Estudiantes universitarios	57
Auditores	52
Profesores universitarios	44

5.1.2. Perfil de los encuestados

La media de edad del grupo de estudiantes es de más de 24 años, la de los auditores casi de 44 años y la de los profesores de más de 50 años. El número medio de trabajadores en la firmas de auditores de los encuestados es de 235 y el número medio de trabajadores que el auditor encuestado tiene a su cargo es de más de 46. Por último, el número de medio de años del profesor en la Universidad es de más de 22 (ver Tabla 45)

TABLA 45. Relación de variables descriptivas

Variab les	Obs	Media	Desv. Estándar	Min	Max
Edad Estudiantes	57	24,53	4,6641	21	46
Edad Auditores	52	43,750	9,4451	30	68
Nº Trabajadores firma auditoría	50	235,300	164,5273	2	500
Nº Trabajadores a cargo	42	46,405	74,9188	0	430
Edad Profesores	44	50,07	8,71886	31	67
Nº Años Universidad	44	22,568	8,43139	1	40

Con respecto al primer grupo (Estudiantes) podemos observar en la Tabla 46 que hay una 67,67% son mujeres y el 33,33 son hombres. En relación a la formación de los encuestados, el 26% son estudiantes de Máster y más del 54% son estudiantes del Grado de Finanzas y Contabilidad. Además, le preguntamos si habían contemplado la idea de ser auditor en un futuro siendo más del 42% una opción aunque más del 50% no piensa en serlo.

TABLA 46. Descriptivos Estudiantes

Sexo	Frecuencia	Porcentaje
Hombre	19	33,33
Mujer	38	67,67
Formación	Frecuencia	Porcentaje
Master	26	45,62
FICO	31	54,39
Auditor en el futuro	Frecuencia	Porcentaje
Duda	4	7,02
Si	24	42,11
No	29	50,88
Total	57	100,00

Con respecto al grupo de los auditores casi el 60% son hombre y el 40% mujeres. Mas del 53% son Licenciado con Máster. Más del 73% pertenecen a una de las cuatro grandes firmas auditoras y en relación al cargo que ocupan más del 51% son Managers siendo casi el 16% Senior Managers (Ver Tabla 47)

TABLA 47. Descriptivos Auditores

Sexo	Frecuencia	Porcentaje
Hombre	31	59,62
Mujer	21	40,38
Formación	Frecuencia	Porcentaje
Licenciado	24	46,15
Licenciado con Master	28	53,85
Firma	Frecuencia	Porcentaje
No-Big4	14	26,92
Big4	38	73,08
Cargo en la firma	Frecuencia	Porcentaje
Socio Auditor	17	32,69
Director/Gerente/ Manager	27	51,92
Senior Manager	8	15,38
Total	52	100,00

En relación a los profesores destacamos que el 59% son hombres, mas del 88% son doctores, casi el 41% son Titulares de Universidad y el 50% ha impartido la asignatura de Auditoría (Tabla 48)

TABLA 48. Descriptivos Profesores

Sexo	Frecuencia	Porcentaje
Hombre	26	59,09
Mujer	18	40,91
Formación	Frecuencia	Porcentaje
Licenciado	4	9,09
Licenciado con Master	1	2,27
Doctor	39	88,64
Situación administrativa	Frecuencia	Porcentaje
Otros y Titular Escuela	6	13,64
Catedrático	4	9,09
Titular Universidad	18	40,91
Contratado Doctor	11	25
Ayudante Doctor	5	11,36
Impartido auditoría	Frecuencia	Porcentaje
No	22	50,00
Si	22	50,00
Total	44	100,00

5.2. Análisis del *gap* de expectativas

La tabla 49 muestra los valores medios, en una escala de 1 a 5, obtenido por cada uno de los grupos encuestados a las preguntas. Todas las preguntas han sido iguales para todos los grupos, lo que permite analizar si existen o no diferencias en la percepción de la auditoría y en sus expectativas en torno a la incorporación de las CCAs en el informe de auditoría.

TABLA 49. Valores medio por grupo

Afirmaciones	Estudiante	Auditor	Profesor
1. La inclusión de las CCA/AMRA implica un aumento de la calidad de la auditoría.	3,74	3,48	4,08
2. La inclusión de las CCA/AMRA reduce las posibilidades de fraude.	3,14	2,33	3,26
3. La inclusión de las CCA/AMRA reduce el riesgo de litigio del auditor.	3,47	2,37	3,18
4. La responsabilidad del auditor disminuye por la inclusión de las CCA/AMRA.	2,67	1,71	2,69
5. La inclusión de las CCA/AMRA mejora el valor comunicativo del informe de auditoría.	3,89	3,94	4,03
6. La inclusión de las CCA/AMRA proporciona una mayor transparencia del proceso de auditoría.	3,68	3,79	4,13
7. La comunicación de las CCA/AMRA ofrece información adicional sobre los principales riesgos de la empresa.	3,96	4,25	4,10
8. La inclusión de las CCA/AMRA ayuda a conocer mejor a la entidad auditada por parte de los usuarios.	3,75	3,92	3,92
9. La inclusión de las CCA/AMRA puede proporcionar una base a los usuarios para involucrarse más con el gobierno de la entidad auditada.	3,42	3,21	2,97
10. La inclusión de las CCA/AMRA dificulta la comprensión de la opinión del auditor.	2,77	2,27	2,51
11. Siempre existe una relación entre la opinión de auditoría y las CCA/AMRA.	2,98	2,88	2,82
12. La inclusión de las CCA/AMRA no afecta a la opinión de auditoría.	3,68	3,71	3,46
13. Los informes de auditoría siempre deben recoger la conclusión del auditor tras la aplicación de los procedimientos empleados para afrontar el riesgo de una CCA/AMRA.	3,63	2,50	3,85
14. Todas las CCA/AMRA responden a riesgos necesariamente vinculados a una cuenta o revelación.	3,16	2,38	2,62
15. Las CCA/AMRA mejoran la comunicación entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad.	3,63	3,44	3,64
16. Las CCA/AMRA no necesariamente hacen referencia a la empresa auditada ya que pueden ir referidas a riesgos del sector de actividad en el que opera.	3,35	2,42	3,10
17. La inclusión de las CCA/AMRA brinda una mayor información a la hora de concesión de préstamos en una entidad financiera.	3,56	3,08	3,82
18. Valore si la inclusión de las CCA/AMRA supone un sistema de alarma temprana sobre la situación de la empresa.	3,39	2,96	3,59
19. La inclusión de las CCA/AMRA afecta la independencia del auditor.	2,47	1,40	2,46
20. La inclusión de las CCA/AMRA aporta información adicional a la empresa auditada sobre la complejidad de su negocio.	3,82	3,42	4,15

Para analizar los resultados mostrados en la tabla 49, vamos a apoyarnos también en los datos mostrados en la tabla 50 que muestra porcentajes de respuestas obtenidas en los valores extremos (1/2 y 4/5).

TABLA 50. Porcentaje afirmaciones 4-5 puntos y 1-2 puntos por grupo

	% Contestaciones 4-5 puntos			% Contestaciones 1-2 puntos		
	Estudiante	Auditor	Profesor	Estudiante	Auditor	Profesor
P1	68,42%	57,69%	86,36%	14,04%	23,08%	2,27%
P2	42,11%	13,46%	47,73%	31,58%	53,85%	18,18%
P3	52,63%	9,62%	38,64%	10,53%	51,92%	22,73%
P4	21,05%	5,77%	25,00%	43,86%	84,62%	54,55%
P5	73,68%	82,69%	75,00%	8,77%	9,62%	9,09%
P6	61,40%	76,92%	79,55%	8,77%	13,46%	4,55%
P7	73,68%	84,62%	77,27%	5,26%	3,85%	0,00%
P8	61,40%	73,08%	75,00%	3,51%	3,85%	15,91%
P9	45,61%	36,54%	38,64%	10,53%	19,23%	29,55%
P10	29,82%	19,23%	22,73%	40,35%	67,31%	56,82%
P11	35,09%	30,77%	34,09%	28,07%	34,62%	38,64%
P12	61,40%	61,54%	50,00%	15,79%	23,08%	34,09%
P13	64,91%	30,77%	68,18%	15,79%	51,92%	11,36%
P14	35,09%	25,00%	18,18%	22,81%	61,54%	47,73%
P15	59,65%	59,62%	61,36%	8,77%	28,85%	9,09%
P16	49,12%	23,08%	47,73%	14,04%	55,77%	34,09%
P17	59,65%	40,38%	75,00%	12,28%	30,77%	9,09%
P18	43,86%	34,62%	68,18%	10,53%	38,46%	15,91%
P19	22,81%	5,77%	22,73%	52,63%	90,38%	61,36%
P20	68,42%	55,77%	86,36%	5,26%	25,00%	4,55%

La primera pregunta se centra en el efecto de las CCAs sobre la calidad de la auditoría. Curiosamente son los auditores los más neutrales en considerar el efecto positivo que pueden tener las CCAs en la calidad, mostrando una media de 3,48 aunque es de destacar que algo más del 57% han mostrado estar de acuerdo o muy de acuerdo con dicha afirmación. No obstante, es el colectivo de los académicos los más entusiastas con el efecto positivo de las CCAs en la calidad ya que cerca del 90% le han asignado un valor de 4 ó 5, arrojando un valor medio de 4,08.

La segunda y tercera preguntas están relacionadas con el efecto de las CCAs en la reducción del fraude y del riesgo de litigio. Las respuestas obtenidas señalan que mayoritariamente los auditores (casi el 90%) piensan que la publicación de las CCAs no los van a reducir. Por su parte los otros colectivos, cuyos valores medios se sitúan ligeramente por encima de 3, presentan una posición más optimista aunque contenida. La cuarta pregunta plantea si la responsabilidad del auditor disminuye con la inclusión de las CCAs. Los auditores, con un valor medio de 1,71 muestran que su responsabilidad no se ve afectada.

Las preguntas 5 y 6 plantean lo que es la finalidad última de la inclusión de las CCAs, que es mejorar el valor comunicativo del informe y dar mayor transparencia sobre el proceso de auditoría. Las posiciones en estos puntos son similares aunque sorprende que los valores medios estén alrededor de 4. La pregunta 15 habla de la comunicación entre el auditor y los responsables del

gobierno de la entidad; en esta afirmación hay una posición de todos los grupos que muestran que la inclusión de las CCAs mejora dicha comunicación. La pregunta 20 indica si las CCAs aporta información a la empresa auditada sobre la complejidad del negocio. Todos los valores se sitúan alrededor y por encima de 3,5.

La pregunta 7 pregunta que si la comunicación de los CCAs ofrece información adicional sobre los riesgos de la empresa. En este caso todos los valores se sitúan alrededor de 4 pero son los auditores los que obtienen un valor más alto (4,25) reflejando de este modo su apoyo a la información contenida en las CCAs. De hecho del 84,62% de los auditores han asignado a esta pregunta el valor 4 ó 5. Téngase en cuenta que en esta pregunta se habla de riesgos de la empresa y no solamente de riesgos relacionados con cuentas contables. No obstante, se vuelve sobre esta cuestión en la pregunta 14 cuando se indica si todas las CCAs responden a riesgos vinculados a una cuenta o revelación. En este caso el 25,09% del colectivo de estudiantes le ha asignado un valor de 4 ó 5 lo que indica que los encuestados piensan que los riesgos van vinculados a una cuenta o revelación. En esta línea se sitúa también la pregunta 16 que plantea si las CCAs pueden ir también referidas al sector y no solamente a la empresa auditada. Los profesores y estudiantes le asignan un valor por encima de 3 mientras que los auditores 2,42.

Las preguntas 8 y 9 plantean si la CCAs ayudan a conocer mejor a la entidad auditada y si proporcionan una base para involucrarse más en el gobierno de la entidad. Los valores medios obtenidos en los tres grupos son similares, solamente destacar que los profesores son los que menos consideran que las CCAs ayudan a involucrarse en el gobierno de la empresa auditada.

Las preguntas 10,11 y 12 que relacionan las CCAs y la opinión de auditoría muestran valores similares entre los tres grupos, destacando los resultados de la pregunta 12 al señalar que la inclusión de las CCAs no afecta a la opinión, y obteniendo valores mayores o iguales a 3,5.

La pregunta 13 aborda una cuestión de gran sensibilidad, como es señalar si en cada CCA, el auditor debe o no concluir. La norma no lo exige, sin embargo, los profesores y estudiantes lo señalan como muy deseable. Los auditores, por su parte, en un 51,92% han dado una puntuación de 1 ó 2.

La pregunta 17 plantea el valor añadido que ofrece la inclusión de las CCAs para los analistas de riesgos en las entidades financieras. El 30,77% de los auditores no ven claro ese valor añadido ya que han asignado a esta afirmación el valor 1 ó 2. Los otros grupos valoran positivamente la inclusión de las CCAs.

La pregunta 18 señala si la inclusión de las CCA/AMRA supone un sistema de alarma temprana sobre la situación de la empresa. El 38,46% de los auditores no lo consideran así al dar un valor a esta afirmación de 1 ó 2, mientras que en el colectivo de estudiantes solamente el 10,53% y el 15,91% de los profesores otorgan ese valor.

Por último, la pregunta 19 señala si se considera que la inclusión de las CCA/AMRA afecta la independencia del auditor. La posición de los auditores es clara señalando que la independen-

cia no se ve afectada. En los otros colectivos algo más del 20% consideran que la independencia puede verse afectada al otorgar a la afirmación el valor de 4 ó 5.

Para seguir con nuestro análisis, a continuación, hemos comprobado que la escala de las 20 preguntas tiene fiabilidad para ello se ha calculado el alfa de Cronbach. Se dice que una variable es confiable si da un valor mayor que 0,75. A mayor valor, mayor confiabilidad de los ítems. En nuestro caso llega a un valor de más del 81%.

TABLA 51. Fiabilidad de los ítems

Covarianza media entre ítems	Alfa Cronbach	Número de ítems en la escala
0,2139783	0,8143	20

Al analizar las diferencias de medias de los tres grupos (Ver Tabla 52) destacamos, en general, que los **estudiantes** en comparación con los **profesores** solo existen diferencias en una de las preguntas: Todas las CCA/AMRA responden a riesgos necesariamente vinculados a una cuenta o revelación.

Analizándolo en detalle, la diferencia entre el **estudiante** y el **auditor** destacamos 10 afirmaciones donde encontramos diferencias:

- La inclusión de las CCA/AMRA reduce las posibilidades de fraude (3,14 en estudiantes frente 2,33 en auditores).
- La inclusión de las CCA/AMRA reduce el riesgo de litigio del auditor (3,47 en estudiantes frente 2,37 en auditores).
- La responsabilidad del auditor disminuye por la inclusión de las CCA/AMRA (2,67 en estudiantes frente 1,71 en auditores).
- La inclusión de las CCA/AMRA dificulta la comprensión de la opinión del auditor (2,77 en estudiantes frente 2,27 en auditores).
- Los informes siempre deben recoger la conclusión del auditor tras la aplicación de los procedimientos para afrontar el riesgo (3,63 en estudiantes frente 2,50 en auditores).
- Todas las CCA/AMRA responden a riesgos necesariamente vinculados a una cuenta o revelación (3,16 en estudiantes frente 2,38 en auditores).
- Las CCA/AMRA no necesariamente hacen referencia a la empresa auditada ya que pueden ir referidas a riesgos del sector en el que opera (3,35 en estudiantes frente 2,42 en auditores).
- Valore si la inclusión de las CCA/AMRA supone un sistema de alarma temprana sobre la situación de la empresa (3,39 en estudiantes frente 2,96 en auditores).
- La inclusión de las CCA/AMRA afecta la independencia del auditor (2,47 en estudiantes frente 1,40 en auditores) y

- La inclusión de las CCA/AMRA aporta información adicional a la empresarial auditada sobre la complejidad de su negocio (3,82 en estudiantes frente 3,42 en auditores).

Analizándolo en detalle, la diferencia entre el **estudiante** y el **profesor** destacamos 9 afirmaciones donde encontramos diferencias:

- La inclusión de las CCA/AMRA implica un aumento de la calidad de la auditoría (3,74 en estudiantes frente 4,08 en profesores).
- La inclusión de las CCA/AMRA reduce las posibilidades de fraude (3,14 en estudiantes frente 3,26 en profesores).
- La inclusión de las CCA/AMRA reduce el riesgo de litigio del auditor (3,47 en estudiantes frente 3,18 en profesores).
- La responsabilidad del auditor disminuye por la inclusión de las CCA/AMRA (3,89 en estudiantes frente 4,03 en profesores).
- Los informes siempre deben recoger la conclusión del auditor tras la aplicación de los procedimientos para afrontar el riesgo (3,63 en estudiantes frente 3,85 en profesores).
- La inclusión de las CCA/AMRA brinda una mayor información a la hora de concesión de préstamos en una entidad financiera (3,756 en estudiantes frente 3,82 en profesores).
- Valore si la inclusión de las CCA/AMRA supone un sistema de alarma temprana sobre la situación de la empresa (3,39 en estudiantes frente 3,59 en profesores).
- La inclusión de las CCA/AMRA afecta la independencia del auditor (2,47 en estudiantes frente 2,46 en profesores) y
- La inclusión de las CCA/AMRA aporta información adicional a la empresarial auditada sobre la complejidad de su negocio (3,82 en estudiantes frente 4,15 en profesores).

TABLA 52. Diferencias de medias entre Estudiantes, Auditores y Profesores

Preguntas	Estudiante/ Auditor	Auditor/ Profesor	Estudiante/ Profesor
	Z Kolmogorov- Smirnov	Z Kolmogorov- Smirnov	Z Kolmogorov- Smirnov
La inclusión de las CCA/AMRA implica un aumento de la calidad de la auditoría.	0,559	1,400**	0,894
La inclusión de las CCA/AMRA reduce las posibilidades de fraude.	1,494**	1,741*	0,668
La inclusión de las CCA/AMRA reduce el riesgo de litigio del auditor.	2,243*	1,425**	0,697
La responsabilidad del auditor disminuye por la inclusión de las CCA/AMRA.	2,125*	1,647*	0,532
La inclusión de las CCA/AMRA mejora el valor comunicativo del informe de auditoría.	0,470	0,376	0,501
La inclusión de las CCA/AMRA proporciona una mayor transparencia del proceso de auditoría.	0,809	0,435	0,904
La comunicación de las CCA/AMRA ofrece información adicional sobre los principales riesgos de la empresa.	0,843	0,358	0,640
La inclusión de las CCA/AMRA ayuda a conocer mejor a la entidad auditada por parte de los usuarios.	0,609	0,589	0,938
La inclusión de las CCA/AMRA puede proporcionar una base a los usuarios para involucrarse más con el gobierno de la entidad auditada.	0,473	0,504	0,948
La inclusión de las CCA/AMRA dificulta la comprensión de la opinión del auditor.	1,406**	0,512	0,821
Siempre existe una relación entre la opinión de auditoría y las CCA/AMRA.	0,341	0,248	0,527
La inclusión de las CCA/AMRA no afecta a la opinión de auditoría.	0,716	0,563	0,912
Los informes siempre deben recoger la conclusión del auditor tras la aplicación de los procedimientos para afrontar el riesgo	1,884*	1,980*	0,850
Todas las CCA/AMRA responden a riesgos necesariamente vinculados a una cuenta o revelación.	2,020*	1,041	1,242***
Las CCA/AMRA mejoran la comunicación entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad.	1,047	0,964	0,320
Las CCA/AMRA no necesariamente hacen referencia a la empresa auditada ya que pueden ir referidas a riesgos del sector en el que opera.	2,176*	1,203	0,999
La inclusión de las CCA/AMRA brinda una mayor información a la hora de concesión de préstamos en una entidad financiera.	1,005	1,690*	0,765
Valore si la inclusión de las CCA/AMRA supone un sistema de alarma temprana sobre la situación de la empresa.	1,457**	1,639*	1,212
La inclusión de las CCA/AMRA afecta la independencia del auditor.	2,365*	2,646*	0,441
La inclusión de las CCA/AMRA aporta información adicional a la empresarial auditada sobre la complejidad de su negocio.	1,029	1,494**	0,982

*Significatividad al 1% **Significatividad al 5% *** Significatividad al 10%

Esto es consistente con la investigación sobre el efecto de los cambios en el informe del auditor que a menudo se ha hecho con el objetivo de reducir el gap entre la comunicación está asociada con el gap de expectativas de auditoría.

6. SÍNTESIS Y CONCLUSIONES

El objetivo de este Estudio ha sido analizar *el tipo y recurrencia de las CCAs incluidas en los informes de auditoría de una muestra de empresas, identificando las características de la empresa y el auditor que las determinan, así como entender los efectos en la calidad de auditoría de esas CCAs, desde el punto de vista del propio trabajo de auditoría y desde el punto de vista de los usuarios.*

A continuación exponemos, de manera sintética, las principales conclusiones a las que hemos llegado.

Primera. *En la muestra analizada, el número medio de CCAs en 2017 asciende a 2,9 y en 2018 a 2,77, siendo los sectores Servicios Financieros e Inmobiliarios, y Tecnología y Telecomunicaciones los que mayor número medio de CCA presentan; mientras que el sector de Bienes de Consumo es en el que existe menor presencia de CCAs.*

Tras dos años de experiencia de inclusión de las CCAs en los informes de auditoría en España, se observa una tendencia a la baja similar a la ocurrida en el Reino Unido, primer país europeo en informar de los *Key Audit Matters*. El número medio de CCA en España desciende ligeramente pasando de 2,9 en el año 2017 a 2,77 en el año 2018; manteniéndose esta tendencia también en las empresas del IBEX-35, aunque con unos valores medios más elevados, 3,76 en 2017 y 3,35 en 2018.

En la muestra estudiada el número medio de CCAs varía entre sectores, siendo los sectores Servicios Financieros e Inmobiliarios, y Tecnología y Telecomunicaciones los que cuentan con mayor número medio de CCA; mientras que es el sector de Bienes de Consumo el que muestra menos CCAs. En el caso de las empresas del IBEX-35 el mayor número medio de CCAs aparece en el sector de Servicios Financieros e Inmobiliarios (aunque hay una reducción importante en el valor medio debido a la entrada en vigor de la NIIF 9 en 2017) y en el de Materiales básicos, industria y construcción.

Las diferencias en el número medio de CCAs se deben, entre otros factores, a algunas cuestiones relacionadas con la normativa como la entrada en vigor de la NIIF 9, la aplicación de la NIC 29 y la adopción anticipada de la NIIF 16, y a otras cuestiones relacionadas con las combinaciones de negocios producidas en el sector financiero en 2017.

Segunda. *Los riesgos significativos que ocupan el Top 5 en las CCA incluidas en informes de auditoría de la nuestra son: Reconocimiento de ingresos, Activos por impuestos diferidos, Provisiones y pasivos contingentes, Fondo de Comercio e Inmovilizado Material e Inversiones Inmobiliarias (riesgos significativos que ocupan también el Top 5 en las empresas del IBEX35, aunque en distinto orden).*

Los tipos de riesgos significativos más repetidos en las CCA de los informes de auditoría de la muestra hacen referencia a áreas complejas y áreas que requieren juicios difíciles, tanto por

parte del auditor como de la empresa auditada. Concretamente, en los dos años estudiados los tipos de CCAs más repetidos en los informes de auditoría y por tanto, los riesgos más significativos desde el punto de vista del auditor son:

Los 5 riesgos significativos más repetidos en las empresas de la muestra	Los 5 riesgos significativos más repetidos en las empresas del IBEX 35
<ul style="list-style-type: none"> • Reconocimiento de Ingresos • Activos por impuestos diferidos • Provisiones y pasivos contingentes • Fondo de comercio • Inmovilizado Material e Inversiones Inmobiliarias 	<ul style="list-style-type: none"> • Provisiones y pasivos contingentes • Reconocimiento de Ingresos • Inmovilizado Material e Inversiones Inmobiliarias • Fondo de comercio • Activos por impuestos diferidos

Las CCAs vinculadas al reconocimiento de ingresos, las vinculadas a activos por impuestos diferidos y las relacionadas con el fondo de comercio aparecen con mayor frecuencia en el sector de Materiales básicos, industria y construcción. Mientras que las vinculadas a provisiones y pasivos contingentes e inmovilizado material e inversiones inmobiliarias, son las más frecuentes en el sector de Servicios financieros e inmobiliarios.

En el caso de las empresas del IBEX-35, se mantiene el hecho de que las CCAs vinculadas a provisiones y pasivos contingentes son las que aparecen con más frecuencia en el sector de Servicios financieros e inmobiliarios, mientras que las CCAs vinculadas al reconocimiento de ingresos aparecen con mayor frecuencia en los sectores Tecnología y telecomunicaciones, Petróleo y energía y en Materiales básicos, industria y construcción.

Tercera. Las Big4 auditan más del 90% de las empresas de la muestra, siendo PwC en 2017 y EY en 2018, las firmas de auditoría de las Big4 que presentan más de 3 CCAs como valor medio. Las no-Big4, que participan en la muestra, presentan valores inferiores a 3, excepto PKF (que muestra valores medios de 3 en los dos años) Grant Thornton (que pasa de 3 a 2 en 2018).

Las firmas auditoras que recogen 3 o más CCAs en sus informes de auditoría en el año 2017 son Grant Thornton, PKF y PwC; mientras que en el año 2018 son las firmas EY, PKF y PwC.

Crowe/Horwath no recoge ninguna CCA en 2017 en la única empresa que audita, mientras que en 2018, es la firma Luis Caruana la que presenta un menor número de CCA, concretamente 1 en la única empresa que audita.

Dentro de las Big4 el riesgo más frecuentemente informado por Deloitte y EY es el de reconocimiento de ingresos, mientras que en PwC es el de Activos por impuestos diferidos y en KPMG el vinculado al Inmovilizado Material e Inversiones Inmobiliarias.

Cuarta. Los resultados revelan una relación entre el número de CCAs recogidas en los informes de auditoría y algunas de las principales características financieras de las empresas de la muestra. Concretamente, existe una relación positiva con el tamaño y el endeudamiento de la empresa auditada; y una relación inversa con la rentabilidad.

Hemos seleccionado tres características financieras de las empresas de la muestra y hemos analizado si existe relación entre ellas y el número de CCAs reveladas. Las características seleccionadas son tres de las más relevantes en estudios de esta naturaleza: tamaño de la empresa auditada (medido por el total de activos), rentabilidad de la empresa auditada (medida a través de la rentabilidad de los activos) y el endeudamiento de la empresa auditada.

Los resultados muestran que, a mayor tamaño y mayor endeudamiento, mayor número medio de CCAs, recogidas en los informes de auditoría, observándose una relación en el mismo sentido de ambas variables. Por otra parte, nuestros resultados revelan que, a mayor rentabilidad, menor número de CCAs, produciéndose en este caso una relación inversa.

Quinta. *La presentación de las CCAs en los informes de auditoría españoles responden al modelo de “columna única” y de “doble columna” para informar del riesgo y del procedimiento seguido por el auditor, mostrando también la referencia a la información revelada en los Estados Financieros.*

La elección en la forma de presentación de las CCAs siguiendo el método de “columna única” supone mostrar un texto, en una sola columna, en el que se empieza describiendo el riesgo y a continuación se expone la respuesta dada por el auditor. En el método “a doble columna”, cada CCA emplea dos columnas; a la izquierda se describe el riesgo y a la derecha la respuesta del auditor. En ambos casos, los auditores exponen la referencia a los aspectos a los que se refiere de las cuentas anuales.

No se observa en la muestra analizada una clara tendencia por utilizar uno u otro método, por cada firma auditora, salvo en el caso del Auditor 3-Big4 que siempre emplea el método “a doble columna”.

Parece interesante señalar que normalmente los auditores no muestran una conclusión en cada tipo de CCA. Esta es una cuestión que queda sometida al juicio profesional del auditor y que no es exigida por la normativa. No obstante, el Auditor 3-Big4 parece seguir esta tendencia y concluir sobre cada CCA, tal y como se observa tanto en nuestra muestra, como en la tendencia seguida por esta firma de auditoría en el Reino Unido y Holanda

Si comparamos esta forma de presentación con la seguida en la presentación de las KAM en el Reino Unido y Holanda, cabe resaltar que en esos países a veces se presenta también la matriz de riesgos al planificar la auditoría donde se clasifican los riesgos atendiendo a su impacto potencial en los Estados Financieros y en función de la probabilidad de errores materiales.

Sexta. *Los párrafos de CCA muestran un valor comunicativo bajo ya que son poco comprensibles para usuarios con formación económica, como son los estudiantes universitarios de ADE, FICO y Master en Auditoría.*

Se ha analizado el valor comunicativo de las CCAs por medio del estudio de la comprensibilidad de su contenido. Para ello, se ha elaborado un cuestionario que se ha distribuido entre

estudiantes universitarios de Administración y Dirección de Empresas, Finanzas y Contabilidad y Master en Auditoría, en el que los encuestados valoraron cada una de las afirmaciones presentadas mostrando su nivel de acuerdo/desacuerdo en una escala de 1 a 5. El cuestionario se ha elaborado tomando tres CCAs de los informes de auditoría analizados: el reconocimiento de ingresos en contratos a largo plazo, párrafo relativo a activos por impuesto diferido y párrafo relativo a provisiones y contingencias laborales y fiscales.

Con el fin de analizar la adecuada comprensibilidad de las CCAs, planteamos este estudio atendiendo a si el nivel de formación de los estudiantes encuestados influye en su comprensibilidad y define su distancia respecto a los valores de respuesta esperados (previamente establecidos por el grupo de investigación). Solamente en las respuestas de los estudiantes de FICO, para el caso de la CCA vinculada al reconocimiento de ingresos, y en las respuestas de los estudiantes de Master, en el caso de la CCA vinculada a los activos por impuestos diferidos, se ha observado que la media de una de las respuestas en cada grupo es similar a la respuesta esperada. Es decir, en 1 de 15 afirmaciones en cada grupo, lo que muestra una muy baja comprensibilidad de las CCAs.

Por otra parte, nuestro análisis muestra que quienes respondieron con formación Master tienen a priori un menor nivel de comprensibilidad que los que tienen formación FICO y ADE, y en esa línea, que los que tienen formación FICO son los que tienen a priori mayor nivel de comprensibilidad. Esto considerando que responden que no están ni de acuerdo ni en desacuerdo con la afirmación planteada. Sin embargo, luego de analizar las respuestas proporcionadas, todos los grupos evidencian un muy bajo y similar nivel de comprensibilidad.

Séptima. *El estudio de las CCA recurrentes lo hemos realizado seleccionando tres tipos de CCA: las vinculadas a ingresos, las vinculadas a activos por impuesto diferido las vinculadas a provisiones y pasivos contingentes. Nuestro análisis revela que las CCAs relacionadas a ingresos muestran un mayor grado de análisis por parte del auditor, que en las CCA relacionadas a activos por impuesto diferido y con provisiones y pasivos contingentes.*

Con el estudio de las CCAs que persisten en los informes de auditoría posteriores al del año de su incorporación, se conoce la forma en que los auditores identifican, describen y abordan las CCAs, y su evolución. Para ello, hemos analizado 15 CCAs recogidas en los informes de 7 auditores (4 Big4 y 3 no-Big4).

Nuestro estudio ha abarcado diferentes aspectos de las CCAs vinculados al proceso de realización de la auditoría como son las afirmaciones, los razonamientos, las pruebas de control y sustantivas, las evaluaciones de controles, los procedimientos de tecnologías de información, el uso de expertos y la conclusión sobre la CCA.

Respecto a las CCA vinculadas al reconocimiento de ingresos, su descripción en 2018 difiere respecto a la del 2017. En general la variación en el razonamiento se debe a que se hace mención explícita a la adopción de la NIIF 15 por primera vez en el año en que se realiza. Se indica, en general, que los auditores evalúan el sistema de control interno y que realizan procedimientos analíticos en ambos años aunque ningún auditor menciona que realiza pruebas de tecnología de

la información. Algunos auditores cambian las pruebas de detalle de un año a otro y utilizan a un experto (Auditor 3-Big4 y Auditor 4-Big4)

Respecto a las CCAs vinculadas a activos por impuesto diferido podemos destacar que solamente en EY la descripción de la CCA difiere de un año a otro, reduciéndose las pruebas de detalle realizadas. Ninguno de los auditores realiza pruebas de tecnología de la información. Se usa, en ocasiones a expertos pero en todos los casos analizados es un experto interno y especialista en impuestos.

Respecto a las CCAs vinculadas a provisiones y pasivos, solamente el Auditor 1-Big4 y el Auditor 4-Big4, la descripción de la CCA difiere de un año a otro, agregando pruebas de detalle. La auditora 2- Big4 y la auditora 3-Big 4 evalúan el sistema de control interno en ambos años; ninguno de los auditores realiza pruebas de tecnología de la información, ni utiliza procedimientos analíticos. El Auditor 2-Big4 y Auditor 4-Big4 utilizan expertos internos.

Nuestros resultados, en general, muestran que las CCAs relacionadas con ingresos muestran un mayor grado de análisis por parte del auditor, que en el caso de CCAs vinculadas con activos por impuesto diferido y CCAs vinculadas a provisiones y pasivos contingentes.

Octava. *Del análisis de la recurrencia de las CCAs se observan descripciones similares aunque existen diferencias entre firmas de auditoría. Ningún auditor realiza pruebas de tecnología de la información. El Auditor 3-Big4 es el auditor que realiza en general una evaluación del sistema de control interno para ambos años. El Auditor 2-Big4 y Auditor 3-Big4 son los auditores que usan expertos con mayor frecuencia.*

Del análisis de la recurrencia de las CCAs se observa que existe cierta similitud en su descripción. En 7 de las 15 CCAs analizadas para el 2017 y el 2018, la descripción es exactamente igual en ambos años.

El Auditor 3-Big4 es el auditor que realiza evaluación del sistema de control interno en las 3 CCAs para ambos años. En contados casos los auditores mencionan en forma explícita que realicen pruebas de control, sucediendo lo mismo respecto a los procedimientos analíticos. Ningún auditor realiza pruebas de tecnología de la información.

El Auditor 2-Big4 y Auditor 3-Big4 son los auditores que usan expertos con mayor frecuencia, seguidos por el Auditor 4-Big4 y Auditor 1-Big4. Los no-Big4 no usan expertos en las CCAs analizadas.

El Auditor 4-Big4 incluye una conclusión respecto a la CCA analizada. El Auditor 1-Big4, el Auditor 2-Big4 y el Auditor 4-Big4 no concluyen en ninguna de las CCAs analizadas. Una no-Big4 incluyen una conclusión en 2017 y en 2018 deja de hacerlo.

Si comparamos el análisis de CCAs recurrentes en España con el análisis que realizamos previamente para los casos de Reino Unido y Holanda, podemos destacar que en los casos de Reino

Unido y Holanda, se notaba una evolución en la descripción de la CCA en los años posteriores al año de adopción de la norma. Al analizar las CCAs recurrentes en España, en 7 de las 15 CCAs analizadas para el 2017 y el 2018, la descripción es exactamente igual en un año y en otro. En el resto, si bien en algunos casos se agregan pruebas de detalles, en otros se disminuyen, en algunos casos de dejan de evaluar los controles internos, nunca se realizan pruebas de tecnología de la información, y en pocos casos se utilizan expertos y se realizan procedimientos analíticos. No obstante, en España desde el primer año de adopción, los auditores en algunos casos comenzaron a mencionar la evaluación del sistema de control interno y la realización de pruebas de control y el uso de expertos, algo que en Reino Unido y Holanda comenzó a suceder con posterioridad a la adopción inicial.

Novena La inclusión de las CCA en el informe de auditoría reducen el gap de expectativas.

El estudio del gap de expectativas se ha centrado en el contenido del informe de auditoría (una de las principales causas del gap), por ello hemos realizado un estudio de las expectativas de la auditoría en distintos agentes involucrados en la función de auditoría.

Para ello hemos elaborado un cuestionario con 20 afirmaciones que había que contestar en una escala de 1 a 5 y que hemos distribuido entre auditores, estudiantes universitarios y profesores universitarios. De las respuestas obtenidas son los auditores los más neutrales en considerar el efecto positivo que pueden tener las CCAs en la calidad de la auditoría. Los auditores consideran que su responsabilidad y su independencia no se ve afectada por la inclusión de las CCAs.

Todos los colectivos encuestados consideran que finalidad última de la inclusión de las CCAs, es mejorar el valor comunicativo del informe y dar mayor transparencia sobre el proceso de auditoría. Y todos los colectivos asocian los riesgos informados en las CCAs a riesgos de cuentas y riesgos del negocio.

La pregunta que señala si en cada CCA, el auditor debe o no concluir, ofrece distintos resultados entre colectivos. La norma no lo exige, sin embargo, los profesores y estudiantes lo señalan como muy deseable. Los auditores, por su parte, en un 51,92% han dado una puntuación de 1 ó 2.

BIBLIOGRAFÍA

- Dechow, P., & Dichev, I. D. (2002). The quality of accruals and earnings: the role of accrual estimation errors. *The Accounting Review*, 77, 35–59.
- DeFond, M. L., & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58, 275–326
- International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB) (2015). *International Standard on Auditing 701. Communicating key audit matters in the independent auditor's report*. New York: International Federation of Accountants.
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (2013). *Responsabilidad del auditor en la Auditoría de Estados Financieros con respecto al Fraude*. NIA-ES 240. Madrid: ICAC.
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (2013). *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*. NIA-ES 320. 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). *Comunicación con los responsables del gobierno de la Entidad*. NIA-ES 260. Madrid: ICAC.
- Jones, J. (1991). Earnings management during import relief investigations. *Journal of Accounting Research*, 29, 193–228.
- Lennox, C., Schmidt, J., & Thompson, A. (2017). Is the Expanded Model of Audit Reporting Informative to Investors? *Working Paper*. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2619785
- Reglamento UE n° 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 y por el que se deroga la Decisión 2005/909/CE de la Comisión. Diario Oficial de la Unión Europea 27/5/2014.
- Sierra-García, L., Gambetta, N., García Benau, M. A. & Orta, M. (2019). Understanding the determinants of the magnitude of entity-level risk and account-level risk key audit matters: the case of the United Kingdom. *The British Accounting Review*, 51(3), 227-240.

ANEXOS

ANEXOS.

ANEXO 1 CUESTIONARIO DE COMPRESIBILIDAD DE LAS CCAs

A continuación, marque con una X el grado de acuerdo o desacuerdo con las siguientes afirmaciones:

1) Párrafo de CCA extraído de informe de auditoría de una empresa de infraestructuras (Empresa 3, 2018 emitido por Auditor3-Big4)*

Reconocimiento de ingresos en contratos a largo plazo

Descripción

El criterio del Grupo para el reconocimiento de ingresos en contratos a largo plazo, tanto en la División de Construcción como en la División de Servicios, ha sido una cuestión clave para nuestra auditoría, ya que afecta a un importe muy relevante del volumen total de la cifra de negocios consolidada y requiere la realización de estimaciones significativas por parte de la Dirección del Grupo, relativas principalmente al resultado previsto al final del contrato, al importe de gastos a incurrir al final de la obra, a la medición de la producción ejecutada en el periodo, o al registro contable de las modificaciones, si las hubiera, sobre el contrato inicial, todas ellas con impacto en los ingresos reconocidos en el ejercicio. A este respecto señalar que las modificaciones contractuales son reconocidas generalmente cuando el Grupo dispone de la aprobación de las mismas por parte del cliente. Asimismo, si las partes han acordado una modificación, pero todavía no se ha determinado el precio de la misma, el correspondiente ingreso se reconoce por un importe sobre el que sea altamente probable que no vaya a sufrir una variación significativa cuando se resuelva la incertidumbre relativa al mismo.

Estos juicios y estimaciones son realizados por los responsables de la ejecución de las obras o contratos de servicios y posteriormente revisados en los diferentes niveles de la organización, así como sometidos a controles tendentes a asegurar la coherencia y razonabilidad de los criterios aplicados.

1	2	3	4	5
Totalmente en desacuerdo	Bastante en desacuerdo	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	Bastante de acuerdo	Totalmente de acuerdo

1. El reconocimiento de todos los ingresos del Grupo es un riesgo significativo para el auditor.	
2. El reconocimiento de ingresos de Construcción y Servicios suponen un riesgo por ser significativos en el volumen total de negocios y por ser susceptibles de estimaciones significativas por parte de la Dirección.	
3. Las estimaciones resultantes de modificaciones del contrato inicial son aprobadas por la Dirección y afectan el reconocimiento de ingresos del ejercicio.	
4. Los ingresos resultantes de las modificaciones del contrato inicial se reconocen cuando la incertidumbre relativa a los mismos es resuelta.	
5. Este riesgo está vinculado a la liquidez de la empresa.	

* El informe de auditoría es información pública y se encuentra disponible a solicitud del lector

2) Párrafo de CCA extraído de informe de auditoría de un grupo industrial (Empresa 7, 2018 emitido por Auditor 2-Big4)*

Activos por impuestos diferidos

Descripción Tal y como se indica en la Nota 6 n) (v) de las notas explicativas de los estados financieros consolidados adjuntas, a 31 de diciembre de 2018 el Grupo tiene reconocidos activos por impuesto diferido correspondientes a bases imponibles negativas y deducciones fiscales generados en ejercicios anteriores por importe de 19,4 millones de euros, y diferencias temporarias por importe de 12,3 millones de euros. De acuerdo con las políticas contables del Grupo, que se explican en la Nota 6 n) de las notas explicativas de los estados financieros consolidados, los activos por impuestos diferidos solamente se reconocen en el caso de que se considere probable que se vayan a obtener en el futuro suficientes ganancias fiscales con las que poder hacerlos efectivos. La evaluación realizada por la Dirección sobre la recuperación de los activos por impuestos diferidos se basa en las estimaciones de ganancias fiscales futuras, considerando la normativa fiscal aplicable.

La estimación de la recuperabilidad de los activos por impuestos diferidos ha sido una cuestión clave para nuestra auditoría al requerir de un elevado nivel de juicio en el análisis de la proyección de la evolución del negocio del Grupo realizado por la Dirección del mismo sobre la que se soporta la recuperación de los créditos fiscales registrados.

1	2	3	4	5
Totalmente en desacuerdo	Bastante en desacuerdo	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	Bastante de acuerdo	Totalmente de acuerdo

1. Se trata de un riesgo porque las bases imponibles negativas y las deducciones fiscales, así como las diferencias temporarias son significativas y ascienden a 31,7 millones de euros.	
2. Se trata de un riesgo porque el activo por impuesto diferido reconocido asciende a 31,7 millones de euros.	
3. Se trata de un riesgo porque las estimaciones de las ganancias fiscales futuras están sujetas a un elevado juicio de la Dirección.	
4. Los activos por impuestos diferidos así como las estimaciones de las ganancias fiscales futuras se determinan en base a la normativa fiscal aplicable.	
5. Este riesgo tiene un impacto positivo sobre el nivel de ingresos de la empresa.	

* El informe de auditoría es información pública y se encuentra disponible a solicitud del lector

3) Párrafo de CCA extraído de informe de auditoría de una compañía de seguridad (Empresa 13, 2018 emitido por Auditor 3-Big4)*

Provisiones y contingencias laborales y fiscales
Véanse Notas 22, 26 y 34.16 de las cuentas anuales consolidadas

Cuestión clave de la auditoría

El Grupo está expuesto a posibles reclamaciones y disputas en el desarrollo de su actividad, principalmente de naturaleza laboral, principalmente en Brasil, motivada por su alto número de empleados, y fiscal. El proceso de evaluación y seguimiento de los litigios, reclamaciones y disputas, incluyendo las contingencias y, en su caso, provisiones asociadas a éstas, es complejo e implica evaluar el desarrollo futuro de los mismos. Además, las características de la legislación laboral de los distintos países y los requisitos regulatorios de la actividad hacen que dichos procedimientos puedan extenderse durante un período prolongado de tiempo, lo que complica aún más la evaluación de los procesos.

En relación con los asuntos laborales en Brasil, se dan en el Grupo contingencias de diversa índole, correspondientes principalmente con demandas efectuadas por ex-empleados y empleados, de las que al 31 de diciembre de 2018 se encuentran provisionadas 47 millones de euros.

Respecto a los aspectos fiscales, el Grupo tiene abiertas reclamaciones por impuestos en España, Argentina y Brasil, existiendo provisiones al 31 de diciembre de 2018 por importe de 79 millones de euros. Asimismo, la Sociedad tiene contingencias no provisionadas por actas en disconformidad por importe de 24 millones de euros de cuota.

Por tanto, debido a los juicios inherentes a la evaluación de los distintos asuntos, la incertidumbre asociada a las estimaciones relacionadas con los procedimientos laborales y fiscales abiertos, y a que los cambios en las mismas podrían dar lugar a diferencias materiales en cuanto a los valores contabilizados a la fecha, se ha considerado una cuestión clave de nuestra auditoría del ejercicio actual.

1	2	3	4	5
Totalmente en desacuerdo	Bastante en desacuerdo	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	Bastante de acuerdo	Totalmente de acuerdo

1. Se entiende que existe un riesgo por las características de la legislación laboral y fiscal de los distintos países y porque se trata de una actividad regulada.	
2. Se entiende que existe un riesgo porque el proceso de evaluación de los litigios, reclamaciones y disputas laborales y fiscales es complejo y pueden extenderse por un período prolongado de tiempo.	
3. Existe un riesgo por el alto nivel de juicio que contienen las estimaciones vinculadas con procedimientos laborales y fiscales abiertos, por la incertidumbre asociada a las mismas y porque cambios en ellas pueden ser materiales.	
4. El pasivo contabilizado por asuntos laborales y fiscales asciende a 150 millones de euros.	
5. Este riesgo afecta negativamente la rentabilidad de la empresa.	

* El informe de auditoría es información pública y se encuentra disponible a solicitud del lector

ANEXO 2 CUESTIONARIO DE EXPECTATIVAS DE LA AUDITORÍA

A continuación, marque con una X el grado de acuerdo o desacuerdo con las siguientes afirmaciones según la siguiente escala:

1	2	3	4	5
Totalmente en desacuerdo	Bastante en desacuerdo	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	Bastante de acuerdo	Totalmente de acuerdo

1. La inclusión de las CCA/AMRA implica un aumento de la calidad de la auditoría.	
2. La inclusión de las CCA/AMRA reduce las posibilidades de fraude.	
3. La inclusión de las CCA/AMRA reduce el riesgo de litigio del auditor.	
4. La responsabilidad del auditor disminuye por la inclusión de las CCA/AMRA.	
5. La inclusión de las CCA/AMRA mejora el valor comunicativo del informe de auditoría.	
6. La inclusión de las CCA/AMRA proporciona una mayor transparencia del proceso de auditoría.	
7. La comunicación de las CCA/AMRA ofrece información adicional sobre los principales riesgos de la empresa.	
8. La inclusión de las CCA/AMRA ayuda a conocer mejor a la entidad auditada por parte de los usuarios.	
9. La inclusión de las CCA/AMRA puede proporcionar una base a los usuarios para involucrarse más con el gobierno de la entidad auditada.	
10. La inclusión de las CCA/AMRA dificulta la comprensión de la opinión del auditor.	
11. Siempre existe una relación entre la opinión de auditoría y las CCA/AMRA.	
12. La inclusión de las CCA/AMRA no afecta a la opinión de auditoría.	
13. Los informes de auditoría siempre deben recoger la conclusión del auditor tras la aplicación de los procedimientos empleados para afrontar el riesgo de una CCA/AMRA.	
14. Todas las CCA/AMRA responden a riesgos necesariamente vinculados a una cuenta o revelación.	
15. Las CCA/AMRA mejoran la comunicación entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad.	
16. Las CCA/AMRA no necesariamente hacen referencia a la empresa auditada ya que pueden ir referidas a riesgos del sector de actividad en el que opera.	
17. La inclusión de las CCA/AMRA brinda una mayor información a la hora de concesión de préstamos en una entidad financiera.	
18. Valore si la inclusión de las CCA/AMRA supone un sistema de alarma temprana sobre la situación de la empresa.	
19. La inclusión de las CCA/AMRA afecta la independencia del auditor.	
20. La inclusión de las CCA/AMRA aporta información adicional a la empresarial auditada sobre la complejidad de su negocio.	

