

I. Introducción	1-6
II. Objetivos	7
III. Definiciones	8
IV. Determinación de las cuestiones clave de la auditoría	9-10
V. Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría	11-16
VI. Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	17
VII. Documentación	18

I. Introducción

1. La NIA-ES 701 trata de la responsabilidad que tiene el auditor de comunicar las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría. Su finalidad es la de tratar tanto el juicio del auditor en relación con lo que se debe comunicar en el informe de auditoría como la estructura y contenido de dicha comunicación.

Esta GPF-OCEX 1701 adapta la NIA-ES 701 a las necesidades y circunstancias de los OCEX, con una doble pretensión:

- a) se intenta simplificar algunos aspectos de la NIA-ES 701 para facilitar su aplicación en el sector público y
 - b) debido a las mayores exigencias de información, transparencia y rendición de cuentas demandadas por los destinatarios de los informes de fiscalización del sector público, se aplicará a todas las entidades públicas. Es decir, todas las entidades del sector público se consideran Entidades de Interés Público a los efectos de esta norma.
2. El propósito de la comunicación de las cuestiones clave de la auditoría es mejorar el valor comunicativo del informe de auditoría al proporcionar una mayor transparencia acerca de la auditoría que se ha realizado.

La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría proporciona información adicional a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros con el fin de facilitarles la comprensión de aquellas cuestiones que, según el juicio profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros. También puede ayudar a los usuarios de los estados financieros a conocer la entidad y las áreas de los estados financieros auditados en las que la dirección aplica juicios significativos.
 3. La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría también puede proporcionar a los usuarios de los estados financieros una base para involucrarse más con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad acerca de determinadas cuestiones relativas a la entidad, a los estados financieros auditados o a la auditoría que se ha realizado.
 4. La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría se realiza en el contexto de la opinión que se ha formado el auditor y:
 - a) no sustituye la información que debe revelar la dirección en los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, o aquella otra que sea necesaria para lograr la expresión de la imagen fiel;
 - b) no exime al auditor de expresar una opinión modificada cuando lo requieran las circunstancias;
 - c) no exime de informar de conformidad con la GPF-OCEX 1570 cuando exista una incertidumbre material en relación con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como entidad en funcionamiento;
 - d) no constituye una opinión separada sobre cuestiones particulares.

Por otra parte, la utilización de párrafos de énfasis no sustituye la descripción individualizada de las cuestiones clave de la auditoría. (NIA-ES 706 revisada; PA1)

5. Esta GPF-OCEX 1701/NIA-ES 701 contempla la creación de una nueva sección en los informes de auditoría que complementa los ya previstos en la GPF-OCEX 1730.

Posiblemente en la práctica de los OCEX ya se venga informando con distintos formatos de las materias que ahora se deberán incluir como cuestiones clave de la auditoría. Pero con la presente norma se informará de forma más homogénea, sistemática y completa, mejorando con ello la información, claridad y transparencia del sector público.

6. El auditor de los OCEX debe describir las cuestiones clave de auditoría aplicando su juicio, de modo que la forma de describir cuestiones similares puede variar en función de las circunstancias. La descripción de una cuestión clave de auditoría cumplirá, por lo general, los objetivos de los requerimientos de la normativa si se caracteriza por lo siguiente:

- a) Se basa en hechos documentados en los papeles de trabajo.
- b) Se adapta a las circunstancias específicas de la Entidad.
- c) Es concisa y no contiene lenguaje excesivamente técnico.
- d) Contiene detalles suficientes para comprender cómo se abordó la cuestión en la auditoría.

Las descripciones genéricas de aspectos clave no cumplirían con los requerimientos.

Uno de los aspectos que más difieren en esta guía respecto de la NIA-ES 701, es todo lo referente a la comunicación de las cuestiones clave de la auditoría con los responsables de la Entidad. En los OCEX esta cuestión está regulada principalmente por la normativa propia, por la ISSAI-ES 200 (apartados 57 a 62) y las GPF-OCEX a las que se alude en los siguientes apartados.

II. Objetivos

7. Los objetivos del auditor son determinar las cuestiones clave de la auditoría y, una vez que se ha formado una opinión sobre los estados financieros, comunicar dichas cuestiones describiéndolas en el informe de auditoría.

III. Definiciones

8. A efectos de las GPF-OCEX, los siguientes términos tienen el significado que figura a continuación:

Cuestiones clave de la auditoría

Aquellas cuestiones que, según el juicio profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual.

Significatividad

Se puede describir como la importancia relativa de una cuestión, considerada en el contexto.

El auditor juzga la significatividad de una cuestión en el contexto en el que se está considerando. La significatividad se puede considerar en el contexto de factores cuantitativos y cualitativos, tales como la magnitud relativa, la naturaleza y efecto sobre la materia objeto de análisis, así como el interés expresado por los usuarios a quienes se destinan los estados financieros o las personas que los reciben. Esto requiere un análisis objetivo de los hechos y circunstancias, así como de la naturaleza y extensión de la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad. (NIA-ES 701; PA1)

IV. Determinación de las cuestiones clave de la auditoría

9. **El auditor determinará las cuestiones que hayan requerido su atención significativa al realizar la auditoría.**

Para su determinación, el auditor tendrá en cuenta lo siguiente:

- a) Las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material, o los riesgos significativos identificados de conformidad con la GPF-OCEX 1315/NIA-ES 315.
- b) Los juicios significativos del auditor en relación con las áreas de los estados financieros que han requerido juicios significativos de la dirección, incluyendo las estimaciones contables para las que se ha identificado un grado elevado de incertidumbre en la estimación.
- c) El efecto en la auditoría de hechos o transacciones significativos que han tenido lugar durante el periodo.

Cuestiones que han requerido atención significativa del auditor

- 9.1 El proceso de toma de decisiones del auditor para determinar las cuestiones clave de la auditoría tiene como finalidad aplicar su juicio para determinar aquellas que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual.

Puede ser útil para el auditor considerar si una cuestión que ha sido cuestión clave de la auditoría en la auditoría de los estados financieros del periodo anterior sigue siendo una cuestión clave de la auditoría en la auditoría de los estados financieros del periodo actual. (NIA-ES 701; PA9-11)

- 9.2 El concepto de atención significativa del auditor reconoce que **una auditoría se basa en el riesgo** y se centra en identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros, en diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtener evidencia suficiente y adecuada para proporcionar una base para la opinión del auditor. (NIA-ES 701; PA12)

Para un determinado saldo contable, tipo de transacción o información a revelar, cuanto mayor sea el riesgo de incorrección material en las afirmaciones, más juicio deberá aplicarse en la planificación y aplicación de procedimientos de auditoría y en la evaluación de sus resultados.

En el diseño de procedimientos de auditoría posteriores, se requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría más convincente cuanto mayor sea la valoración del riesgo que haya realizado.

Al obtener evidencia de auditoría más convincente, debido a una valoración más alta del riesgo, el auditor puede incrementar la cantidad de evidencia u obtener evidencia que sea más relevante o fiable. Por ejemplo, poniendo más énfasis en la obtención de evidencia de terceros o mediante la obtención de evidencia corroborativa procedente de varias fuentes independientes.

- 9.3 En consecuencia, las cuestiones que dificultan la obtención por el auditor de evidencia suficiente y adecuada o la formación de una opinión sobre los estados financieros pueden ser especialmente relevantes en la determinación por parte del auditor de las cuestiones clave de la auditoría. (NIA-ES 701; PA13)

- 9.4 Las áreas que requieren atención significativa del auditor a menudo son áreas complejas y de juicio significativo de la dirección con relación a los estados financieros y, en consecuencia, a menudo implican juicios difíciles o complejos por parte del auditor. (NIA-ES 701; PA14)

A su vez, a menudo esto afecta a la estrategia global de auditoría, a la asignación de recursos y a la extensión del esfuerzo de auditoría en relación con esas cuestiones.

Estos efectos pueden incluir, por ejemplo, el grado de participación de personal de categoría superior en el encargo de auditoría o la participación de un experto del auditor o de personas especializadas en un área específica de contabilidad, auditoría, seguridad informática o jurídica, ya sean funcionarios del OCEX o contratadas para tratar esas áreas.

Consideraciones para la determinación de las cuestiones que han requerido atención significativa del auditor

- 9.5 En la fase de planificación, el auditor se puede hacer una idea preliminar de las cuestiones que probablemente sean áreas a las que tenga que prestar una atención significativa en la auditoría y que, en consecuencia, puedan ser cuestiones clave de la auditoría. El auditor puede comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad acerca de ello al discutir el alcance y el momento de realización de los procedimientos de auditoría planificados.

No obstante, la determinación por el auditor de las cuestiones clave de la auditoría se basa en los resultados de la auditoría o en la evidencia obtenida durante toda la auditoría. (NIA-ES 701; PA16)

- 9.6 Además de las cuestiones relacionadas con las consideraciones específicas requeridas en el apartado 9, pueden existir otras cuestiones que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad que han requerido atención significativa del auditor y que, en consecuencia, se pueden considerar cuestiones clave de la auditoría de conformidad con el apartado 10.

Dichas cuestiones pueden incluir, por ejemplo, cuestiones relevantes para la auditoría que se ha realizado que puede no ser necesario revelar en los estados financieros. Por ejemplo, la implementación de un nuevo sistema de TI (o cambios significativos al sistema de TI existente) durante el periodo puede ser un área que requiera atención significativa del auditor, en especial si ese cambio ha tenido un efecto

significativo en la estrategia global de auditoría o estaba relacionado con un riesgo significativo (por ejemplo, cambios en un sistema que afectan al reconocimiento de los ingresos). (NIA-ES 701; PA18)

Áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material, o riesgos significativos identificados

- 9.7 La NIA-ES 315/GPF-OCEX 1315 define el riesgo significativo como un riesgo identificado y valorado de incorrección material que, a juicio del auditor, requiere una consideración especial en la auditoría. (NIA-ES 701; PA20)

Las áreas en las que la dirección aplica juicios significativos y las transacciones significativas inusuales se pueden, a menudo, identificar como riesgos significativos. En consecuencia, los riesgos significativos son, a menudo, áreas que requieren atención significativa del auditor.

- 9.8 La NIA-ES 315/GPF-OCEX 1315 indica que la valoración por parte del auditor de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones puede variar en el transcurso de la auditoría, a medida que se obtiene evidencia de auditoría adicional.

La revisión de la valoración del riesgo por parte del auditor y una reevaluación de los procedimientos de auditoría planificados con respecto a un área específica de los estados financieros (es decir, un cambio significativo en el enfoque de auditoría, por ejemplo, si la valoración del riesgo del auditor se basó en la expectativa de que determinados controles funcionaban eficazmente y el auditor obtuvo evidencia de auditoría de que no funcionaron eficazmente durante toda la auditoría, especialmente en un área con un mayor riesgo valorado de incorrección material) puede tener como resultado que se determine que un área requiere atención significativa del auditor. (NIA-ES 701; PA22)

Juicios significativos del auditor en relación con las áreas de los estados financieros que han requerido juicios significativos de la dirección, así como las estimaciones contables para las que se ha identificado un grado elevado de incertidumbre en la estimación

- 9.9 La NIA-ES 260 (Revisada) requiere que el auditor se comunique con los responsables del gobierno de la entidad acerca de su opinión relativa a los aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad, incluidas las políticas contables, las estimaciones contables y la información revelada en los estados financieros. En muchos casos, lo anterior está relacionado con estimaciones contables críticas y la correspondiente información revelada, que probablemente sean áreas que requieran atención significativa del auditor y que también pueden haber sido identificadas como riesgos significativos. (NIA-ES 701; PA23)

- 9.10 Las políticas contables que tienen un efecto significativo sobre los estados financieros (y los cambios significativos en dichas políticas) también son relevantes para la comprensión de los estados financieros, especialmente en circunstancias en las que las prácticas de la entidad no son congruentes con las de otras entidades del mismo sector. (NIA-ES 701; PA24)

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

- 9.11 Los hechos o transacciones que han tenido un efecto significativo en los estados financieros o en la auditoría probablemente sean áreas que requieran atención significativa del auditor y probablemente hayan sido identificadas como riesgos significativos.

Por ejemplo, es posible que el auditor haya discutido de modo exhaustivo con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad en distintas fases durante toda la auditoría el efecto en los estados financieros de transacciones significativas con partes vinculadas o de transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios de la entidad o que parecen inusuales. Es posible que la dirección haya realizado juicios difíciles o complejos en relación con el reconocimiento, valoración, presentación o revelación de dichas transacciones, que pueden haber tenido un efecto significativo sobre la estrategia global del auditor. (NIA-ES 701; PA25)

- 9.12 Los acontecimientos significativos económicos, contables, de la regulación, sectoriales o de otra naturaleza que han afectado a las hipótesis o juicios de la dirección también pueden afectar al enfoque global de la auditoría y tener como resultado una cuestión que requiere atención significativa del auditor. (NIA-ES 701; PA26)

Cuestiones de la mayor significatividad

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

10.1 El concepto de cuestiones de la mayor significatividad es aplicable en el contexto de la entidad y de la auditoría que se ha realizado.

En este sentido, la determinación y comunicación por el auditor de las cuestiones clave de la auditoría tiene como finalidad identificar cuestiones específicas de la auditoría e implica juzgar su importancia con respecto a otras cuestiones de la auditoría. *(NIA-ES 701; PA28)*

10.2 Otras consideraciones que pueden ser relevantes en la determinación de la significatividad relativa de una cuestión y de si se trata de una cuestión clave de la auditoría son: *(NIA-ES 701; PA29)*

a) La importancia que tiene la cuestión para la comprensión de los estados financieros en su conjunto por los usuarios a quienes se destinan, en especial, su materialidad o importancia relativa con respecto a los estados financieros.

b) La naturaleza de la política contable relativa a la cuestión o la complejidad o subjetividad implícitas en la selección por la dirección de una política adecuada en comparación con otras entidades del sector.

c) La naturaleza e importancia relativa, cuantitativa o cualitativa, de las incorrecciones corregidas y de las incorrecciones acumuladas no corregidas debidas a fraude o error relacionadas con la cuestión, en su caso.

d) La naturaleza y extensión del esfuerzo de auditoría necesario para tratar la cuestión, incluidos:

- El grado de habilidades o conocimientos especializados necesarios, en su caso, para aplicar los procedimientos de auditoría para tratar la cuestión o valorar los resultados de esos procedimientos.
- La naturaleza de las consultas a personas ajenas al equipo del encargo en relación con la cuestión.

e) La naturaleza y la gravedad de las dificultades para la aplicación de los procedimientos de auditoría, la evaluación de los resultados de esos procedimientos y la obtención de evidencia pertinente y fiable en la que basar la opinión del auditor, especialmente a medida que los juicios del auditor van siendo más subjetivos.

f) La gravedad de cualquier deficiencia de control identificada relacionada con la cuestión.

g) Si la cuestión implicó varias consideraciones de auditoría distintas pero relacionadas entre ellas. Por ejemplo, los contratos a largo plazo pueden requerir atención significativa del auditor con respecto al reconocimiento de ingresos, litigios u otras contingencias y pueden afectar a otras estimaciones contables.

10.3 La determinación de cuáles y cuántas de las cuestiones que han requerido atención significativa del auditor son de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual es una cuestión de **juicio profesional**.

El número de cuestiones clave de la auditoría que se deben incluir en el informe de auditoría se puede ver afectado por la dimensión y complejidad de la entidad, la naturaleza de su actividad y de su entorno, y los hechos y circunstancias del encargo de auditoría. Por lo general, cuanto mayor sea el número de cuestiones que se consideraron en un momento inicial cuestiones clave de la auditoría, más necesario será que el auditor vuelva a considerar si cada una de esas cuestiones cumple la definición de cuestión clave de la auditoría. *(NIA-ES 701; PA30)*

Una larga lista de cuestiones clave de la auditoría puede ser contraria a la idea de que esas cuestiones son de la mayor significatividad en la auditoría.

V. Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en sección separada del informe

11. El auditor describirá cada cuestión clave de la auditoría, utilizando un **subtítulo** adecuado en una sección separada del informe de auditoría titulada "**Cuestiones clave de la auditoría**", salvo si resultan de aplicación las circunstancias descritas en los apartados 14 o 15.

11.1 El apartado de Cuestiones clave de la auditoría se ubicará en el informe tras el apartado de párrafos de énfasis y antes del de otras cuestiones y se utilizarán los siguientes modelos. *(NIA-ES 706 revisada) (NIA-ES 701; P11)*

a) Cuando se emita una **opinión limpia**:

Cuestiones clave de la auditoría

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de las cuentas anuales del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre éstas, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones.

[Descripción de cada cuestión clave de la auditoría incluyendo, al menos:

Subtítulo identificativo de la cuestión clave

- *El motivo por el cual la cuestión se consideró de la mayor significatividad en la auditoría y se determinó, en consecuencia, que se trataba de una cuestión clave de la auditoría.*
- *El modo en que se ha tratado la cuestión en la auditoría.*
- *Si es aplicable, una referencia a la correspondiente información o informaciones a revelar en los estados financieros].*

[Cuando la cuestión clave de la auditoría sea un riesgo muy significativo de la auditoría el contenido será:

Subtítulo identificativo

Descripción de cada riesgo muy significativo de la auditoría, incluyendo, al menos:

- *Los riesgos considerados más significativos de que existan incorrecciones materiales, incluidas las debidas a fraude.*
- *Un resumen de la respuesta del auditor a dichos riesgos.*
- *En su caso, las observaciones esenciales derivadas de dichos riesgos.*
- *Cuando sea pertinente, se incluirá una referencia clara a las informaciones importantes recogidas en las cuentas anuales].*

b) Cuando se emita una **opinión con salvedades**:

Cuestiones clave de la auditoría

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de las cuentas anuales del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre éstas, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones.

Además de la cuestión descrita en la sección Fundamento de la opinión con salvedades hemos determinado que debemos comunicar las siguientes cuestiones clave de auditoría.

[Subtítulo identificativo de la cuestión clave

Descripción de cada cuestión clave de la auditoría

Cuando sea pertinente, se incluirá una referencia clara a las informaciones importantes recogidas en las cuentas anuales].

- 11.2 El **orden de presentación** de las cuestiones individuales en la sección “Cuestiones clave de la auditoría” es una cuestión de juicio profesional. (NIA-ES 701; PA32)

Por ejemplo, esa información se puede organizar por orden de importancia relativa, sobre la base del juicio del auditor, o puede corresponder al modo en que se revelan las cuestiones en los estados financieros.

Las cuestiones clave de la auditoría no suplen la expresión de una opinión modificada

12. **El auditor no comunicará una cuestión en la sección “Cuestiones clave de la auditoría” de su informe cuando, como resultado de esa cuestión, se requeriría que expresara una opinión modificada.**

Descripción individualizada de las cuestiones clave de la auditoría

13. La descripción de cada cuestión clave de la auditoría en la sección “Cuestiones clave de la auditoría” del informe de auditoría incluirá:

- a) el motivo por el cual la cuestión se consideró de la mayor significatividad en la auditoría y se determinó, en consecuencia, que se trataba de una cuestión clave de la auditoría y
- b) el modo en que se ha tratado la cuestión en la auditoría;
- c) si es aplicable, una referencia a la correspondiente información o informaciones a revelar en los estados financieros

- 13.1 Cuando se describan los riesgos considerados más significativos deberá detallarse:

- a) los riesgos considerados más significativos de existencia de incorrecciones materiales, incluidas las debidas a fraude,
- b) un resumen de las respuestas del auditor a dichos riesgos y,
- c) un resumen de las observaciones esenciales derivadas de los mencionados riesgos;
- d) si es aplicable, una referencia a la correspondiente información o informaciones a revelar en los estados financieros.

- 13.2 La descripción de una cuestión clave de la auditoría es una cuestión de **juicio profesional**, y tiene como finalidad proporcionar una explicación breve y equilibrada que permita a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros comprender el motivo por el cual una cuestión ha sido considerada como de la mayor significatividad en la auditoría y el modo en que se ha tratado.

Limitar la utilización de términos de auditoría muy técnicos facilita a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros que no tengan un conocimiento razonable de auditoría la comprensión de los motivos por los que el auditor se centró en determinadas cuestiones durante la auditoría.

La naturaleza y extensión de la información proporcionada por el auditor tiene como objetivo ser equilibrada en el contexto de las responsabilidades de cada una de las partes. Es decir, de modo que el auditor transmita **información útil de una manera concisa y comprensible**, pero sin convertirse inapropiadamente en proveedor de información inédita acerca de la entidad. (NIA-ES 701; PA34)

Referencia a la parte de los estados financieros en la que se revela la cuestión

- 13.3 La descripción de cada cuestión clave de la auditoría tratará el motivo por el que el auditor consideró que la cuestión era una cuestión de la mayor significatividad en la auditoría y el modo en que se ha tratado.

En consecuencia, **la descripción de las cuestiones clave de la auditoría no es una mera repetición de la información revelada en los estados financieros**. Sin embargo, una referencia a cualquier información revelada relacionada facilita a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros una mejor comprensión del modo en que la dirección ha tratado la cuestión en la preparación de los estados financieros. (NIA-ES 701; PA40)

- 13.4 Además de referirse a la información revelada en la memoria relacionada, el auditor puede llamar la atención sobre aspectos clave de esta. Por ejemplo, cuando una entidad incluye información sólida sobre las estimaciones contables, el auditor puede llamar la atención sobre la revelación de hipótesis clave y del rango de desenlaces posibles y sobre otra información revelada, tanto cuantitativa como cualitativa, relativa a las principales fuentes de incertidumbre en la estimación o a las estimaciones contables críticas,

como parte de la descripción del motivo por el que la cuestión ha sido de la mayor significatividad en la auditoría y del modo en que se trató en esta. (NIA-ES 701; PA41)

Motivo por el que el auditor consideró la cuestión como cuestión de la mayor significatividad en la auditoría

- 13.5 La descripción de una cuestión clave de la auditoría en el informe de auditoría tiene como finalidad proporcionar información sobre el motivo por el que se consideró que se trataba de una cuestión clave de la auditoría. Por ejemplo, es probable que sea de interés para los usuarios a quienes se destinan los estados financieros la explicación de los factores que han llevado al auditor a la conclusión de que una determinada cuestión requería que le prestara atención significativa y era de la mayor significatividad en la auditoría. (NIA-ES 701; PA42)
- 13.6 El auditor debe tener en cuenta la relevancia de la información para los usuarios a quienes se destinan los estados financieros al determinar lo que se debe incluir en la descripción de una cuestión clave de la auditoría. Entre otros se puede considerar si la descripción facilita una mejor comprensión de la auditoría y de los juicios del auditor. (NIA-ES 701; PA43)
- 13.7 Relacionar una cuestión directamente con las circunstancias específicas de la entidad puede también ayudar a minimizar la posibilidad de que dichas descripciones se vuelvan excesivamente estandarizadas y menos útiles con el paso del tiempo. (NIA-ES 701; PA44)

Por ejemplo, algunas cuestiones se pueden considerar cuestiones clave de la auditoría para un cierto número de entidades de un determinado sector debido a las circunstancias del sector o a la complejidad implícita de la información financiera. Al describir el motivo por el que el auditor consideró la cuestión como de la mayor significatividad en la auditoría, puede resultar útil que destaque aspectos específicos de la entidad con el fin de que la descripción sea más importante para los usuarios a quienes se destinan los estados financieros. Lo anterior también puede ser importante al describir una cuestión clave de la auditoría que se repite a lo largo del tiempo.

- 13.8 La descripción también puede mencionar las principales consideraciones que llevaron al auditor, en las circunstancias de la auditoría, a determinar que la cuestión es de la mayor significatividad, por ejemplo:
- Condiciones que afectaron a la capacidad del auditor para obtener evidencia de auditoría.
 - Políticas contables nuevas o emergentes, como por ejemplo cuestiones específicas de la entidad o del sector que fueron objeto de consulta, dentro de la propia OCEX, por el equipo del encargo.
 - Cambios en la estrategia de la entidad o en sus actividades que tuvieron un efecto material en los estados financieros. (NIA-ES 701; PA45)

Modo en que se ha tratado la cuestión en la auditoría

- 13.9 El grado de detalle que debe proporcionar el informe de auditoría al describir el modo en que se ha tratado en la auditoría una cuestión clave de la auditoría, es una cuestión de juicio profesional. De conformidad con el apartado 13(b), el auditor puede describir: (NIA-ES 701; PA46)
- aspectos de la respuesta o del enfoque del auditor que han sido más relevantes para la cuestión o específicos para el riesgo valorado de incorrección material;
 - un breve resumen de los procedimientos aplicados;
 - una indicación del resultado de los procedimientos de auditoría u
 - observaciones clave con respecto a la cuestión, o una combinación de esos elementos.
- 13.10 Con el fin de que los usuarios a quienes se destinan los estados financieros comprendan la significatividad de una cuestión clave de la auditoría en el contexto de la auditoría de los estados financieros en su conjunto, así como la relación entre las cuestiones clave de la auditoría y otros elementos del informe de auditoría, incluida la opinión de auditoría, puede ser necesario prestar atención al **lenguaje utilizado** en la descripción de las cuestiones clave de la auditoría de modo que: (NIA-ES 701; PA47)
- No dé a entender que la cuestión no ha sido resuelta adecuadamente por el auditor al formarse una opinión sobre los estados financieros.
 - Se relacione la cuestión directamente con las circunstancias específicas de la entidad, evitando una redacción genérica o estandarizada.

- c) Se tenga en cuenta, en su caso, el modo en que se trata la cuestión en la correspondiente información revelada en los estados financieros.
 - d) No contenga o implique opiniones específicas sobre elementos separados de los estados financieros.
- 13.11 La descripción de algunos aspectos de la respuesta o del enfoque del auditor con respecto a una cuestión, especialmente si el enfoque de la auditoría se diseñó a medida para ajustarse a los hechos y circunstancias de la entidad, puede facilitar a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros la comprensión de circunstancias inusuales y los juicios significativos del auditor y para responder al riesgo de incorrección material. *(NIA-ES 701; PA48)*
- Por ejemplo, al describir su enfoque en relación con una estimación contable para la que se ha identificado un grado elevado de incertidumbre en la estimación, tal como la valoración de instrumentos financieros complejos, es posible que el auditor quiera destacar que ha utilizado o contratado a un experto del auditor. *(NIA-ES 701; PA49)*
- 13.12 Pueden existir dificultades para describir los procedimientos del auditor, especialmente en áreas complejas y de juicio de la auditoría. En especial, puede ser difícil resumir los procedimientos aplicados de un modo breve que comunique adecuadamente la naturaleza y extensión de la respuesta del auditor al riesgo valorado de incorrección material y los juicios significativos del auditor que ello implicó. No obstante, el auditor puede considerar necesario describir determinados procedimientos aplicados para comunicar el modo en que se ha tratado la cuestión en la auditoría. Normalmente la descripción es a nivel general en lugar de incluir una descripción detallada de los procedimientos. *(NIA-ES 701; PA50)*

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

14. El auditor describirá cada cuestión clave de la auditoría en el informe de auditoría excepto cuando:
- a) las disposiciones legales o reglamentarias prohíban revelar públicamente la cuestión o
 - b) en circunstancias extremadamente poco frecuentes, el auditor determine que la cuestión no se debería comunicar en el informe de auditoría porque cabe razonablemente esperar que las consecuencias adversas de hacerlo sobrepasarían los beneficios en el interés público que dicha comunicación tendría. Esto no se aplicará si la entidad ha revelado públicamente información sobre la cuestión.
- Esta excepción no resulta de aplicación en relación con los riesgos considerados más significativos en la realización de la auditoría.
- 14.1 Los aspectos que tiene en cuenta el auditor en relación con la decisión de no comunicar una cuestión son complejos e implican juicios significativos del auditor. En consecuencia, el auditor puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico. *(NIA-ES 701; PA56)*

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

15. Una cuestión que da lugar a una opinión modificada de conformidad con la GPF-OCEX 1730, o una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la GPF-OCEX 1570, son, por su propia naturaleza, cuestiones clave de la auditoría.
- Sin embargo, en tales circunstancias, estas cuestiones **no** se describirán en la sección "Cuestiones clave de la auditoría" del informe de auditoría. No obstante, se incluirá en la sección "Cuestiones clave de la auditoría" una referencia a la sección o secciones "Fundamento de la opinión con salvedades" o, en su caso, "Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)" o a la sección "Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento". Esto resulta igualmente de aplicación en el caso de emitir un informe con opinión denegada. (Ver ejemplo/modelo en el apartado 11.1.b)

15.1 Los párrafos de énfasis no suplen a las cuestiones clave de la auditoría.

Las cuestiones que se consideran cuestiones clave de la auditoría también pueden ser, a juicio del auditor, fundamentales para que los usuarios comprendan los estados financieros. En esos casos es posible que el auditor quiera destacar o llamar más la atención sobre su importancia dentro del contexto. El auditor puede hacerlo resaltando dicha cuestión frente a otras en la sección "Cuestiones clave de la auditoría" (por ejemplo, situándola en primer lugar) o mediante la inclusión de información adicional en la descripción de la cuestión clave de la auditoría para señalar la importancia de la cuestión para que los usuarios comprendan los estados financieros. (NIA-ES 706 revisada; PA2)

Estructura y contenido de la sección "Cuestiones clave de la auditoría" cuando no hay cuestiones clave que comunicar

16. Si el auditor determina, según los hechos y las circunstancias de la entidad y de la auditoría, que no hay cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar o que las únicas cuestiones clave de la auditoría comunicadas son las que se tratan en el apartado 15 (las salvedades), el auditor incluirá una afirmación en este sentido en la sección "Cuestiones clave de la auditoría".

16.1 A continuación se recogen varios **ejemplos** de redacción en el informe de auditoría si el auditor ha determinado que **no** existen cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar distintas de las salvedades: (NIA-ES 701; PA58)

Cuando se emita un informe con **salvedades**, el párrafo a incluir sería:

Cuestiones clave de la auditoría

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de las cuentas anuales del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre éstas, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones.

Excepto por la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades o de la opinión desfavorable (adversa)* o en la sección *Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento*, hemos determinado que no existen otras cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe.

Cuando se emita un informe con **opinión denegada**, el párrafo a incluir sería:

Cuestiones clave de la auditoría

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de las cuentas anuales del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre éstas, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones.

Excepto por la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión denegada*, hemos determinado que no existen otras cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe.

VI. Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

17. El auditor se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad acerca de:
- a) aquellas cuestiones que el auditor ha determinado que son cuestiones clave de la auditoría; o
 - b) en su caso, en función de los hechos y circunstancias de la entidad y de la auditoría, el hecho que el auditor ha determinado que no hay cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar en el informe de auditoría.
- 17.1 La comunicación se realizará siguiendo el procedimiento establecido en cada OCEX para comentar y tramitar los informes siendo un momento apropiado la *discusión del borrador previo con el fiscalizado* prevista en el apartado 36 de la GPF-OCEX 1220.

VII. Documentación

18. El auditor incluirá en la documentación de auditoría:
- a) las cuestiones que han requerido una atención significativa del auditor, tal como se establece en el apartado 9, y el fundamento del auditor para determinar si cada una de esas cuestiones es o no una cuestión clave de la auditoría de conformidad con el apartado 10;
 - b) en su caso, el fundamento del auditor para determinar que no existen cuestiones clave de la auditoría que se deben comunicar en el informe de auditoría o que las únicas cuestiones clave de la auditoría que se deben comunicar son las cuestiones tratadas en el apartado 15 y
 - c) en su caso, el fundamento del auditor para determinar que una cuestión que es una cuestión clave de la auditoría no se comunique en el informe de auditoría.