

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 701

COMUNICACIÓN DE LAS CUESTIONES CLAVE DE LA AUDITORÍA EN EL INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

(NIA-ES 701 adaptada al Sector Público Español,
NIA-ES-SP 1701, aprobada mediante Resolución de la Intervención General de la
Administración del Estado, de 25 de octubre de 2019)

Título: COMUNICACIÓN DE LAS CUESTIONES CLAVE DE LA AUDITORÍA EN EL INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR PÚBLICO)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA-ES-SP	1-5
Fecha de entrada en vigor	6
Objetivos	7
Definición	8
Requerimientos	
Determinación de las cuestiones clave de la auditoría	9-10
Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría	11-16
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	17
Documentación	18
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Alcance de esta NIA-ES-SP	A1-A8
Determinación de las cuestiones clave de la auditoría	A9-A30
Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría	A31-A59
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	A60-A63
Documentación	A64

La Norma Internacional de Auditoría NIA-ES-SP 1701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor público*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA-ES-SP 1200, *Objetivos globales del auditor público y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, adaptadas para su aplicación al Sector Público Español.

“Las Normas NIA-ES-SP, resultado de la adaptación al Sector Público Español de las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas para su aplicación en España (NIA-ES), se realizan en el marco del contrato suscrito entre IFAC y el ICAC (número de referencia ES-ICAC-WR-NOA-2015) y se publican con el conocimiento de la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Las Normas “NIA-ES” y “NCCI” reproducen, con el permiso de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), la totalidad o parte de la Traducción Autorizada al español de la norma internacional correspondiente emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), y publicada por la IFAC en inglés en el periodo 2009-2015. La Traducción autorizada fue realizada con el permiso de IFAC por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), con la participación, entre otros, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y del Consejo General de Economistas. Se permite la reproducción dentro de España en español y exclusivamente para propósitos no comerciales. Todos los otros derechos existentes quedan reservados. El texto aprobado de todas las Normas Internacionales de Auditoría y Control de Calidad es el publicado por IFAC en inglés. IFAC no asume responsabilidad alguna respecto a la exactitud e integridad de la traducción o de las acciones que puedan resultar. Puede obtener más información de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en www.ifac.org o escribiendo a permissions@ifac.org.”

Introducción

Alcance de esta NIA-ES-SP

1. Esta Norma Internacional de Auditoría adaptada al Sector Público Español (NIA-ES-SP) 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.
 2. El propósito de la comunicación de las cuestiones clave de la auditoría es mejorar el valor comunicativo del informe de auditoría al proporcionar una mayor transparencia acerca de la auditoría que se ha realizado. La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría proporciona información adicional a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros con el fin de facilitarles la comprensión de aquellas cuestiones que, según el juicio profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual. La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría también puede ayudar a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros a conocer la entidad y las áreas de los estados financieros auditados en las que la dirección aplica juicios significativos. (Ref.: Apartados A1– A4)
 3. La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría también puede proporcionar a los usuarios a quienes se destinan 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 sobre los estados financieros en su conjunto. La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría:
 - (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 presentación fiel;
- En España, de acuerdo con las leyes financieras aplicables al Sector Público, la referencia a la “presentación fiel” de los estados financieros debe entenderse siempre realizada a la “expresión de la imagen fiel” por parte de dichos estados.
- (b) no exime al auditor de expresar una opinión modificada cuando lo requieran las circunstancias de un trabajo de auditoría específico de conformidad con la NIA-ES-SP 1705 R;¹
 - (c) no exime de informar de conformidad con la NIA-ES-SP 1570 R² 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 empresa en funcionamiento;
o
 - (d) no constituye una opinión separada sobre cuestiones particulares. (Ref.: Apartados A5–A8)
 5. Esta NIA-ES-SP se aplica a las auditorías de conjuntos completos de estados financieros con fines generales de entidades cotizadas y en circunstancias en las que, de otro modo, el auditor decida comunicar cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría. Esta NIA-ES-SP se aplica también cuando las disposiciones legales o reglamentarias requieren que el auditor comunique las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría.³ Sin embargo, la NIA-ES-SP 1705 R prohíbe al auditor comunicar las cuestiones clave de la auditoría cuando deniega la opinión (se abstiene de opinar) sobre los estados financieros, salvo si las disposiciones legales o reglamentarias requieren

¹ NIA-ES-SP 1705 R, *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor público*.

² NIA-ES-SP 1570 R, *Empresa en funcionamiento*, apartados 22-23

³ NIA-ES-SP 1700 R, *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartados 30-31.

dicha información.⁴

La referencia a "un conjunto completo de estados financieros con fines generales", se entenderá realizada, con carácter general, a "las cuentas anuales", "cuentas anuales consolidadas" o "estados financieros intermedios".

Considerando el principio de transparencia establecido en las normas del Sector Público, habrán de incluirse en esta sección de cuestiones clave aquellos aspectos que reúnan las características establecidas en esta NIA-ES-SP, incluso cuando se deniegue opinión, sin perjuicio de que por razones de tamaño o de importancia haya entidades en las que sea menos probable o menos necesaria revelar la información sobre cuestiones clave. En tal sentido, conforme a la NIA-ES-SP 1700 R y a estos exclusivos efectos, el concepto de entidad cotizada se referirá a todas las entidades del Sector Público en general, sin perjuicio de aquellas que se consideren "entidades de especial relevancia", referidas en la NIA-ES-SP 1220 a efectos del control de calidad.

Fecha de entrada en vigor

6. *Apartado suprimido*

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.

Definición

8. A efectos de las NIA-ES-SP, el siguiente término tiene 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. Las cuestiones clave de la auditoría se seleccionan entre las cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad.

Requerimientos

Determinación de las cuestiones clave de la auditoría

9. El auditor determinará, entre las cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad aquellas que hayan requerido atención significativa del auditor al realizar la auditoría. Para su determinación, el auditor tendrá en cuenta lo siguiente: (Ref.: Apartados A9–A18)

- (a) Las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material, o los riesgos significativos identificados de conformidad con la NIA-ES-SP 1315 ((Ref.: Apartados A19–A22)
- (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. (Ref.: Apartados A23–A24)
- (c) El efecto en la auditoría de hechos o transacciones significativos que han tenido lugar durante el periodo. (Ref.: Apartados A25–A26)

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,

⁴NIA-ES-SP 1705 R, apartado 29.

en consecuencia, las cuestiones clave de la auditoría. (Ref.: Apartados A9–A11, A27–A30)

Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría

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. La redacción de la introducción de esta sección del informe de auditoría declarará que:
- (a) las cuestiones clave de la auditoría son 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] y;
 - (b) dichas cuestiones han sido tratadas en el contexto de la auditoría de los estados financieros en su conjunto, y en la formación de la opinión de auditoría sobre éstos, sin expresar una opinión por separado sobre esas cuestiones. (Ref.: Apartados A31–A33)

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 de conformidad con la NIA-ES-SP 1705 R. (Ref.: Apartado A5).

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, si es aplicable, una referencia a la correspondiente información o informaciones a revelar en los estados financieros y tratará: (Ref.: Apartados A34–A41)
- (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 (Ref.: Apartados A42–A45)
 - (b) el modo en que se ha tratado la cuestión en la auditoría. (Ref.: Apartados A46–A51)

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: (Ref.: Apartados A53–A56)
- (a) las disposiciones legales o reglamentarias prohíban revelar públicamente la cuestión o (Ref.: Apartado A52)
 - (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.

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 NIA-ES-SP 1705 R, 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 NIA-ES-SP 1570 R, 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 y no son aplicables los requerimientos descritos en los apartados 13–14. En cambio, el auditor:

- (a) informará sobre esta cuestión o cuestiones de conformidad con las NIA-ES-SP aplicables; y
- (b) 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”. (Ref.: Apartados A6–A7)

Lo dispuesto en este apartado 15.b) resulta igualmente de aplicación en el caso de emitir un informe con opinión denegada.

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

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, el auditor incluirá una afirmación en este sentido en una sección separada del informe de auditoría titulada “Cuestiones clave de la auditoría”. (Ref.: Apartados A57–A59)

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. (Ref.: Apartados A60–A63)

Documentación

18. El auditor incluirá en la documentación de auditoría⁵: (Ref.: Apartado A64)
- (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.

En relación con lo establecido en el apartado 18.c) véase la nota aclaratoria al apartado 14.b) de esta Norma.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIA-ES-SP (Ref.: Apartado 2)

- A1. La 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.

⁵NIA-ES-SP 1230, *Documentación de auditoría*, apartados 8-11 y A6.

- A2. Los usuarios de estados financieros han expresado su interés por las cuestiones que hayan sido objeto de mayor discusión con los responsables del gobierno de la entidad como parte de la comunicación recíproca requerida por la NIA-ES-SP 1260 R⁶ y han solicitado una mayor transparencia en relación con esas comunicaciones. Por ejemplo, los usuarios han expresado un interés especial por conocer los juicios significativos realizados por el auditor al formarse una opinión sobre los estados financieros en su conjunto debido a que con frecuencia están relacionados con las áreas en las que la dirección aplica juicios significativos en la preparación de los estados financieros.
- A3. Requerir a los auditores que comuniquen las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría puede, asimismo, mejorar las comunicaciones entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad sobre dichas cuestiones, y puede incrementar la atención de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad sobre la información revelada en los estados financieros a la que se hace referencia en el informe de auditoría.
- A4. La NIA-ES-SP 1320⁷ 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.

Dado que el informe de auditoría acompaña a los estados financieros auditados, se considera que los usuarios del informe de auditoría son los mismos que los usuarios a quienes se destinan los estados financieros.

Relación entre las cuestiones clave de la auditoría, la opinión del auditor y otros elementos del informe de auditoría (Ref.: Apartados 4, 12, 15)

- A5. La NIA-ES-SP 1700 R⁸ establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre la formación de una opinión sobre los estados financieros. La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría no sustituye la información que debe revelar la dirección en los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, o aquella que por otro motivo sea necesaria para lograr la presentación fiel. La NIA-ES-SP 1705 R trata las circunstancias en las que el auditor concluye que existe una incorrección material en relación con la adecuación o idoneidad de la información revelada en los estados financieros.⁹
- A6. Cuando el auditor expresa una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa) de conformidad con la NIA-ES-SP 1705 R, la presentación de la descripción de una cuestión que origina una opinión modificada en la sección “Fundamento de la opinión con salvedades” o, en su caso “Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)” facilita la comprensión de los usuarios a quienes se destinan los estados financieros y ayuda a identificar dichas circunstancias cuando se producen. Separar la comunicación de dicha cuestión de la de otras cuestiones clave de la auditoría descritas en la sección “Cuestiones clave de la auditoría” le confiere la relevancia adecuada en el informe de auditoría (véase el apartado 15). En el Anexo de la NIA-ES-SP 1705 R se incluyen ejemplos

⁶NIA-ES-SP 1260 R, *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*.

⁷NIA-ES-SP 1320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*, apartado 4.

⁸NIA-ES-SP 1700 R, apartados 10-15 y A1-A10.

⁹Véase el apartado A7 de la NIA-ES-SP 1705 R.

ilustrativos de cómo se ve afectada la redacción de la introducción de la sección “Cuestiones clave de la auditoría” cuando el auditor expresa una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa) y se comunican otras cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría. El apartado A58 de esta NIA-ES-SP ilustra el modo en que se presenta la sección “Cuestiones clave de la auditoría” cuando el auditor ha determinado que no existen otras cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar en el informe de auditoría aparte de las cuestiones tratadas en la sección “Fundamento de la opinión con salvedades” o, en su caso, “Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)” o en la sección “Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento” del informe de auditoría.

En los supuestos de informes con opinión denegada debe tenerse en cuenta lo indicado en la nota aclaratoria al apartado 5 de esta Norma.

- A7. Cuando el auditor expresa una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa), la comunicación de otras cuestiones clave de la auditoría sigue siendo relevante para mejorar la comprensión de la auditoría por los usuarios a quienes se destinan los estados financieros y, por lo tanto, son aplicables los requerimientos relativos a la determinación de las cuestiones clave de la auditoría. No obstante, como una opinión desfavorable (adversa) se expresa cuando el auditor concluye que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales y generalizadas en los estados financieros:¹⁰
- i. En función de la significatividad de la cuestión o cuestiones que originan la opinión desfavorable (adversa), el auditor puede determinar que ninguna otra cuestión es una cuestión clave de la auditoría. En dichas circunstancias resulta de aplicación el requerimiento del apartado 15 (véase el apartado A58).
 - ii. Si una o varias cuestiones distintas de la cuestión o cuestiones que originan una opinión desfavorable (adversa) se consideran cuestiones clave de la auditoría, resulta especialmente importante que las descripciones de esas otras cuestiones clave de la auditoría no den a entender que los estados financieros en su conjunto son más creíbles en relación con dichas cuestiones que lo que corresponde en función de las circunstancias, teniendo en cuenta la opinión desfavorable (adversa) (véase apartado A47).
- A8. La NIA-ES-SP 1706 R¹¹ establece mecanismos para que los auditores de estados financieros de cualquier tipo de entidad incluyan una comunicación adicional en el informe de auditoría mediante la utilización de párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones cuando el auditor lo considere necesario. En estos casos, dichos párrafos se presentan separados de la sección “Cuestiones clave de la auditoría del informe de auditoría”. Cuando se ha determinado que una cuestión es una cuestión clave de la auditoría, la utilización de esos párrafos no exime de describir individualmente la cuestión clave de la auditoría de conformidad con el apartado 13.¹² La NIA-ES-SP 1706 R proporciona orientaciones adicionales sobre la relación entre cuestiones clave de la auditoría y los párrafos de énfasis de conformidad con dicha NIA-ES-SP.¹³

Determinación de las cuestiones clave de la auditoría (Ref.: Apartados 9–10).

- A9. El proceso de toma de decisiones del auditor para determinar las cuestiones clave de la auditoría tiene como finalidad seleccionar de entre las comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad un número más reducido de cuestiones resultado de aplicar su juicio para determinar aquellas que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual.
- A10. La determinación por el auditor de las cuestiones clave de la auditoría se limita a las cuestiones de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual, incluso cuando

¹⁰NIA-ES-SP 1705 R, apartado 8.

¹¹NIA-ES-SP 1706 R, *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor público*.

¹²Véanse los apartados 8(b) y 10(b) de la NIA-ES-SP 1706 R.

¹³NIA-ES-SP 1706 R, apartados A1-A3

se presentan estados financieros comparativos (es decir, incluso cuando la opinión del auditor se refiere a cada uno de los periodos para los que se presentan estados financieros).¹⁴

- A11. A pesar de que la determinación por el auditor de las cuestiones clave de la auditoría se refiere a la auditoría de los estados financieros del periodo actual y de que esta NIA-ES-SP no requiere que el auditor actualice las cuestiones clave de la auditoría incluidas en el informe de auditoría del periodo anterior, puede, sin embargo, 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.

Cuestiones que han requerido atención significativa del auditor (Ref.: Apartado 9)

- A12. 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. 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 realizado¹⁵. 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.¹⁶
- A13. 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.
- A14. 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. 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 trabajo de auditoría o la participación de un experto del auditor o de personas especializadas en un área específica de contabilidad o de auditoría, ya sean contratadas o empleadas por el órgano de control para tratar esas áreas.
- A15. Varias NIA-ES-SP requieren comunicaciones específicas con los responsables del gobierno de la entidad y con otros que puedan estar relacionados con áreas que requieren atención significativa del auditor. Por ejemplo:
- i. La NIA-ES-SP 1260 R requiere que el auditor se comuniquen con los responsables del gobierno de la entidad, en su caso, acerca de las dificultades significativas que ha encontrado durante la realización de la auditoría.¹⁷ Las NIA-ES-SP reconocen dificultades potenciales en relación con, por ejemplo:
 - a. Transacciones con partes vinculadas,¹⁸ en especial con las limitaciones a la capacidad del auditor para obtener evidencia de auditoría de que todos los demás aspectos de una transacción con una parte vinculada (además del precio) son equivalentes a los de una transacción realizada

¹⁴Véase la NIA-ES-SP 1710, *Información comparativa – Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos*.

¹⁵NIA-ES-SP 1330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*, apartado 7(b).

¹⁶NIA-ES-SP 1330, apartado A19.

¹⁷NIA-ES-SP 1260 R, apartados 16(b) y A21.

¹⁸NIA-ES-SP 1550, *Partes vinculadas*, apartado A42.

en condiciones de independencia mutua.

- b. Limitaciones en la auditoría del grupo, por ejemplo, cuando el acceso a la información por el equipo del trabajo del grupo haya sido restringido.¹⁹
- ii. La NIA-ES-SP 1220 establece requerimientos para que el responsable del trabajo realice las consultas necesarias sobre cuestiones complejas o controvertidas.²⁰ Por ejemplo, el auditor puede haber consultado una cuestión técnica significativa a otros dentro o fuera del órgano de control, lo cual podría indicar que se trata de una cuestión clave de la auditoría. También requiere que el responsable del trabajo discuta, entre otras cosas, las cuestiones significativas que hayan surgido durante el trabajo de auditoría con el revisor de control de calidad del trabajo.²¹

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

(Ref.: Apartado 9)

- A16. 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, de conformidad con la NIA-ES-SP 1260 R, al discutir el alcance y el momento de realización de la 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.
- A17. El apartado 9 incluye consideraciones específicas que debe tener en cuenta el auditor para determinar las cuestiones que han requerido atención significativa. Esas consideraciones se centran en la naturaleza de las cuestiones que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad que a menudo están relacionadas con cuestiones reveladas en los estados financieros y cuya finalidad es reflejar áreas de la auditoría de los estados financieros que pueden ser de especial interés para los usuarios a quienes se destinan los estados financieros. El hecho de que esas consideraciones sean requeridas, no significa que las cuestiones relacionadas con ellas siempre sean cuestiones clave de la auditoría; por el contrario, las cuestiones relacionadas con esas consideraciones específicas sólo son cuestiones clave de la auditoría si se establece que son de la mayor significatividad en la auditoría de conformidad con el apartado 10. Puesto que las consideraciones pueden estar relacionadas entre sí (es decir, las cuestiones relacionadas con las circunstancias descritas en los apartados 9(b)-(c) también se pueden identificar como riesgos significativos), la aplicabilidad de más de una de las consideraciones a una cuestión específica comunicada a los responsables del gobierno de la entidad puede incrementar la probabilidad de que el auditor identifique esa cuestión como cuestión clave de la auditoría.
- A18. 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).

Áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material, o riesgos significativos identificados de conformidad con la NIA-ES-SP 1315 (Ref.: Apartado 9(a))

¹⁹NIA-ES-SP 1600, *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*, apartado 49(d).

²⁰NIA 1220 *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*, apartado 18.

²¹NIA-ES-SP 1220, apartado 19.

- A19. La NIA-ES-SP 1260 R requiere que el auditor se comunique con los responsables del gobierno de la entidad acerca de los riesgos significativos identificados por el auditor.²² El apartado A13 de la NIA-ES-SP 1260 R explica que el auditor también puede comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad acerca del modo en que prevé tratar las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material.
- A20. La NIA-ES-SP 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. 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.
- A21. Sin embargo, puede no ser el caso de todos los riesgos significativos. Por ejemplo, la NIA-ES-SP 1240 presupone que existen riesgos de fraude en el reconocimiento de ingresos y requiere que el auditor trate esos riesgos valorados de incorrección material debidos a fraude como riesgos significativos.²³ Además, la NIA-ES-SP 1240 indica que, dado el carácter imprevisible del modo en que se podría producir la elusión de los controles por parte de la dirección, es un riesgo de incorrección material debido a fraude, y por consiguiente, un riesgo significativo.²⁴ Según su naturaleza, esos riesgos pueden no requerir atención significativa del auditor y, en consecuencia, no se considerarían por el auditor al determinar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con el apartado 10.
- A22. La NIA-ES-SP 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.²⁵ 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.
- 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 (Ref.: Apartado 9(b))
- A23. La NIA-ES-SP 1260 R 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.²⁶ 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.
- A24. Sin embargo, los usuarios de los estados financieros han destacado su interés por las estimaciones contables para las que se ha identificado un grado elevado de incertidumbre en la estimación de conformidad con la NIA-ES-SP 1540²⁷ que pueden no haber sido consideradas riesgos significativos. Entre otros aspectos, esas estimaciones dependen en gran medida del juicio de la dirección y son a menudo las áreas más complejas de los estados financieros, y pueden requerir la participación tanto de

²²NIA-ES-SP 1260 R, apartado 15.

²³La NIA-ES-SP 1240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartados 26-27.

²⁴NIA 1240, apartado 31.

²⁵NIA-ES-SP 1315, apartado 31.

²⁶NIA-ES-SP 1260 R, apartado 16(a)

²⁷Véanse los apartados 10-11 de la NIA-ES-SP 1540, *Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y la información relacionada a revelar*.

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

El efecto en la auditoría de hechos o transacciones significativos que han tenido lugar durante el periodo (Ref.: Apartado 9(c))

- A25. 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.²⁸ 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.
- A26. 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.

Cuestiones de la mayor significatividad (Ref.: Apartado 10)

- A27. Las cuestiones que han requerido atención significativa del auditor también pueden haber originado una interacción significativa con los responsables del gobierno de la entidad. La naturaleza y extensión de la comunicación en relación con dichas cuestiones con los responsables del gobierno de la entidad a menudo proporcionan una indicación de cuáles son las cuestiones de la mayor significatividad en la auditoría. Por ejemplo, es posible que el auditor haya tenido una interacción más exhaustiva, frecuente o sólida con los responsables del gobierno de la entidad sobre cuestiones más difíciles y complejas, como la aplicación de políticas contables significativas que han sido objeto de juicios significativos del auditor o de la dirección.
- A28. 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.
- A29. Otras consideraciones que pueden ser relevantes en la determinación de la significatividad relativa de una cuestión comunicada a los responsables del gobierno de la entidad y de si se trata de una cuestión clave de la auditoría son:
- i. 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.
 - ii. 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.
 - iii. 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.

²⁸Véanse los apartados 16(a), 16(c) y A22 y el Anexo 2 de la NIA-ES-SP 1260 R.

- iv. La naturaleza y extensión del esfuerzo de auditoría necesario para tratar la cuestión, incluidos:
 - o 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.
 - o La naturaleza de las consultas a personas ajenas al equipo del trabajo en relación con la cuestión.
- v. 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.
- vi. La gravedad de cualquier deficiencia de control identificada relacionada con la cuestión.
- vii. 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.

A30. 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 sus negocios y de su entorno, y los hechos y circunstancias del trabajo 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. 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.

Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría

Sección separada de "Cuestiones clave de la auditoría" en el informe de auditoría (Ref.: Apartado 11)

- A31. Situar la sección separada "Cuestiones clave de la auditoría" muy cerca de la opinión del auditor puede proporcionar relevancia a esa información y reconocer el valor que atribuyen los usuarios a quienes se destinan los estados financieros a la información específica del trabajo.
- A32. El orden de presentación de las cuestiones individuales en la sección "Cuestiones clave de la auditoría" es una cuestión de juicio profesional. 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. El requerimiento del apartado 11 de incluir subtítulos tiene como finalidad diferenciar mejor las cuestiones.
- A33. Cuando se presenta información financiera comparativa, la introducción de la sección "Cuestiones clave de la auditoría" se debe redactar para llamar la atención sobre el hecho de que las cuestiones clave de la auditoría descritas sólo se refieren a la auditoría de los estados financieros del periodo actual, y puede incluir una referencia al periodo específico cubierto por esos estados financieros (por ejemplo, "correspondientes al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 20X1").

Descripción individualizada de las cuestiones clave de la auditoría (Ref.: Apartado 13)

- A34. La adecuación de la descripción de una cuestión clave de la auditoría es una cuestión de juicio profesional. La descripción de una cuestión clave de la auditoría 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 también 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).

- A35. Información inédita es cualquier información acerca de la entidad que ella misma no ha hecho pública de algún otro modo (por ejemplo, que no se ha incluido en los estados financieros ni en otra información disponible en la fecha del informe de auditoría, o que la dirección o los responsables del gobierno de la entidad hayan tratado en comunicaciones verbales o escritas, tales como un anuncio preliminar de información financiera o una presentación a los inversores). Esa información es responsabilidad de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad.
- A36. Lo adecuado es que el auditor intente evitar una descripción de una cuestión clave de la auditoría proporcionando de forma inadecuada información inédita acerca de la entidad. La descripción de una cuestión clave de la auditoría no constituye por lo general información inédita acerca de la entidad puesto que describe la cuestión en el contexto de la auditoría. Sin embargo, es posible que el auditor considere necesario incluir información adicional para explicar el motivo por el que la cuestión se consideró una cuestión de la mayor significatividad en la auditoría y, en consecuencia, se determinó que se trataba de una cuestión clave de la auditoría, y el modo en que se ha tratado la cuestión en la auditoría, siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no prohíban revelar esa información. Cuando el auditor determina que esa información es necesaria, puede proponer a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad que revelen información adicional, en vez de que el auditor proporcione información inédita en el informe de auditoría.
- A37. La dirección o los responsables del gobierno de la entidad pueden decidir revelar nueva información o mejorar la información revelada existente en los estados financieros o en otra parte del informe anual en relación con una cuestión clave de la auditoría teniendo en cuenta que la cuestión será comunicada en el informe de auditoría. Esas revelaciones de información nuevas o mejoradas se pueden incluir para proporcionar, por ejemplo, una información más sólida sobre la sensibilidad de las hipótesis clave utilizadas en las estimaciones contables o sobre el fundamento de la entidad para aplicar una determinada práctica o política contable cuando existen alternativas aceptables en el marco de información financiera aplicable.
- A38. La NIA-ES-SP 1720 R define el término informe anual y explica que documentos como un informe de gestión, un comentario de la dirección o informes de revisión operativa y financiera o similares realizados por los responsables del gobierno de la entidad (por ejemplo, un informe de los administradores); una declaración del presidente; un informe de gobierno corporativo; o informes de evaluación del control interno o de valoración del riesgo, pueden formar parte del informe anual. La NIA-ES-SP 1720 R trata de las responsabilidades del auditor con respecto a otra información incluida en el informe anual. A pesar de que la opinión del auditor sobre los estados financieros no cubre la otra información²⁹, al describir una cuestión clave de la auditoría el auditor puede tener en cuenta esta información, así como otras comunicaciones de la entidad públicamente disponibles o de otras fuentes fiables.

En relación con el apartado A38, se deberá tener en cuenta lo establecido en la nota al alcance de la NIA-ES 1720 R.

- A39. La documentación de auditoría preparada durante la auditoría también puede ser útil para el auditor al describir una cuestión clave de la auditoría. Por ejemplo, las comunicaciones escritas, o

²⁹NIA-ES-SP 1720 R, *Responsabilidad del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados*, apartados 12(a) y A1-A3.

la documentación preparada por el auditor de sus comunicaciones verbales con los responsables del gobierno de la entidad y otra documentación de auditoría constituyen una base útil para la comunicación del auditor en el informe de auditoría. Esto se debe a que, según la NIA-ES-SP 1230, la finalidad de la documentación de auditoría es tratar las cuestiones significativas que surjan durante la auditoría, las conclusiones que se alcancen al respecto y los juicios profesionales significativos aplicados para alcanzar esas conclusiones, y sirve para registrar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría aplicados, los resultados de esos procedimientos y la evidencia de auditoría obtenida. Esa documentación puede facilitar al auditor la preparación de una descripción de las cuestiones clave de la auditoría que explique la significatividad de la cuestión y también la aplicación del requerimiento del apartado 18.

Referencia a la parte de los estados financieros en la que se revela la cuestión (Ref.: Apartado 13)

- A40. Los apartados 13(a)-(b) requieren que la descripción de cada cuestión clave de la auditoría trate 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.
- A41. Además de referirse a la información revelada relacionada, el auditor puede llamar la atención sobre aspectos clave de esta. La extensión de la información revelada por la dirección acerca de aspectos o factores específicos relativos al modo en que una determinada cuestión afecta a los estados financieros del periodo actual puede ayudar al auditor a poner de manifiesto determinados aspectos del modo en que ha tratado la cuestión en la auditoría para que los usuarios a quienes se destinan los estados financieros puedan entender el motivo por el que la cuestión es una cuestión clave de la auditoría. Por ejemplo:
- i. 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.
 - ii. Cuando el auditor concluye, de conformidad con la NIA-ES-SP 1570 R, que no existe 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, puede, sin embargo, determinar que una o varias cuestiones relacionadas con esta conclusión que resulta de su trabajo en aplicación de la NIA-ES-SP 1570 R son cuestiones clave de la auditoría. En estas circunstancias, la descripción de esas cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría podría incluir aspectos de los hechos o condiciones identificados que se revelan en los estados financieros, tales como pérdidas de explotación sustanciales, disponibilidad de facilidades de crédito y posibilidades de refinanciación de la deuda, o incumplimiento de los términos de los contratos de préstamo, y los correspondientes factores mitigantes.³⁰

Motivo por el que el auditor consideró la cuestión como cuestión de la mayor significatividad en la auditoría (Ref.: Apartado 13(a))

- A42. 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. En consecuencia, los requerimientos incluidos en los apartados 9-10 y la guía de aplicación incluida en los apartados A12-A19 relativos a la determinación de las

³⁰Véase apartado A3 de la NIA-ES-SP 1570 R.

cuestiones clave de la auditoría también pueden ser útiles para el auditor cuando considere el modo en que se deben comunicar esas cuestiones en el informe de 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.

- A43. 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.
- A44. 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. 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 (por ejemplo, circunstancias que afectaron a los juicios implícitos en los estados financieros del periodo actual) 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.
- A45. 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:
- viii. Condiciones económicas que afectaron a la capacidad del auditor para obtener evidencia de auditoría, como por ejemplo la falta de liquidez en el mercado de determinados instrumentos financieros.
 - ix. Políticas contables nuevas o emergentes, como por ejemplo cuestiones específicas de la entidad o del sector que fueron objeto de consulta, dentro del propio órgano de control, por el equipo del trabajo.
 - x. Cambios en la estrategia de la entidad o en su modelo de negocio que tuvieron un efecto material en los estados financieros.

Modo en que se ha tratado la cuestión en la auditoría (Ref.: Apartado 13(b))

- A46. 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:
- i. 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;
 - ii. un breve resumen de los procedimientos aplicados;
 - iii. una indicación del resultado de los procedimientos de auditoría u
 - iv. observaciones clave con respecto a la cuestión, o una combinación de esos elementos.

Las disposiciones legales o reglamentarias o las normas de auditoría nacionales pueden prescribir una estructura o un contenido específicos para la descripción de una cuestión clave de la auditoría o pueden especificar que se incluyan uno o varios de esos elementos.

- A47. 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:

- i. No dé a entender que la cuestión no ha sido resuelta adecuadamente por el auditor al formarse una opinión sobre los estados financieros.
 - ii. Se relacione la cuestión directamente con las circunstancias específicas de la entidad, evitando una redacción genérica o estandarizada.
 - iii. Se tenga en cuenta, en su caso, el modo en que se trata la cuestión en la correspondiente información revelada en los estados financieros.
 - iv. No contenga o implique opiniones específicas sobre elementos separados de los estados financieros.
- A48. 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. Adicionalmente, el enfoque de auditoría en un determinado periodo puede resultar afectado por circunstancias específicas de la entidad, por la situación económica o por desarrollos sectoriales. También puede ser útil para el auditor referirse a la naturaleza y extensión de las comunicaciones con los responsables del gobierno de la entidad acerca de la cuestión.
- A49. 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. Dicha mención de la utilización de un experto del auditor no reduce la responsabilidad del auditor en relación con su opinión sobre los estados financieros y, en consecuencia, no es incongruente con los apartados 14–15 de la NIA-ES-SP 1620.³¹
- A50. 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.
- A51. Como se menciona en el apartado A46, el auditor también puede proporcionar una indicación del resultado de su respuesta en la descripción de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría. Sin embargo, en este caso, puede ser necesario prestar atención para evitar dar la impresión de que la descripción constituye una opinión separada sobre una determinada cuestión clave de la auditoría o pueda poner en tela de juicio la opinión del auditor sobre los estados financieros en su conjunto.

Circunstancias en las que una cuestión considerada cuestión clave de la auditoría no se comunica en el informe de auditoría (Ref.: Apartado 14)

- A52. Es posible que las disposiciones legales o reglamentarias prohíban que la dirección o el auditor revelen información sobre una cuestión específica considerada cuestión clave de la auditoría. Por ejemplo, las disposiciones legales o reglamentarias pueden prohibir de forma expresa cualquier comunicación pública que pueda perjudicar a la investigación de un acto ilegal o presuntamente ilegal llevada a cabo por la autoridad competente (por ejemplo, cuestiones relacionadas o

³¹NIA-ES-SP 1620, *Utilización del trabajo de un experto del auditor*.

presuntamente relacionadas con el blanqueo de capitales).

- A53. Como se menciona en el apartado 14(b), será extremadamente poco frecuente que una cuestión considerada cuestión clave de la auditoría no se comunique en el informe de auditoría. Esto se debe a la presunción de que proporcionar a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros una mayor transparencia en relación con la auditoría beneficia al interés público. En consecuencia, la decisión de no comunicar una cuestión clave de la auditoría sólo es adecuada en los casos en los que se considera que las consecuencias adversas para la entidad o para el público de esa comunicación son tan significativas que se puede esperar razonablemente que superarían los beneficios de interés público de comunicar la cuestión.
- A54. La decisión de no comunicar una cuestión clave de la auditoría tiene en cuenta los hechos y circunstancias relacionados con la cuestión. La comunicación con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad facilita al auditor comprender el punto de vista de la dirección sobre la significatividad de las consecuencias adversas que se pueden producir como resultado de comunicar una cuestión. En especial, la comunicación con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad facilita la formación del juicio del auditor sobre si debe comunicar la cuestión al:
- i. Ayudar al auditor a saber por qué la entidad no ha revelado públicamente la cuestión (por ejemplo, si las disposiciones legales o reglamentarias o determinados marcos de información financiera autorizan retrasar la revelación de la cuestión o no revelarla) y el punto de vista de la dirección sobre las consecuencias adversas de revelarla, en su caso. La dirección puede llamar su atención sobre determinados aspectos de las disposiciones legales o reglamentarias u otras fuentes autorizadas que pueden ser relevantes al considerar las consecuencias adversas (por ejemplo, esos aspectos pueden incluir daños a las negociaciones comerciales de la entidad o a su posición competitiva). No obstante, el punto de vista de la dirección sobre las consecuencias adversas no es suficiente, por sí solo, para eximir al auditor de determinar si se puede esperar razonablemente que las consecuencias adversas superarían los beneficios de interés público de la comunicación de conformidad con el apartado 14(b).
 - ii. Destacar si se han producido comunicaciones con las pertinentes autoridades reguladoras, de vigilancia o supervisoras en relación con la cuestión, en especial si esas discusiones parecen apoyar la afirmación de la dirección de los motivos por los que revelar públicamente la cuestión no es adecuado.
 - iii. Permitir al auditor, en su caso, proponer a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad que revelen públicamente información relevante sobre la cuestión. Esto es posible, en especial, si las reservas de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con la comunicación se limitan a aspectos específicos de la cuestión, de modo que es posible que cierta información sobre la cuestión sea menos sensible y se pueda comunicar.

El auditor también puede considerar necesario obtener manifestaciones escritas de la dirección sobre los motivos por los que no es adecuado revelar públicamente la cuestión, así como el punto de vista de la dirección sobre la significatividad de las consecuencias adversas que puede originar esa comunicación.

- A55. También puede resultar necesario que el auditor considere las implicaciones de comunicar una cuestión que se considera cuestión clave de la auditoría teniendo en cuenta los requerimientos de ética aplicables. Adicionalmente, es posible que las disposiciones legales o reglamentarias obliguen al auditor a comunicarse con las pertinentes autoridades reguladoras, ejecutoras o supervisoras en relación con la cuestión, con independencia de si la cuestión se comunica en el informe de auditoría. Esa comunicación también puede ser de utilidad para fundamentar la consideración del auditor acerca de las consecuencias adversas que puede originar esa comunicación.
- A56. 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.

Estructura y contenido de la sección “Cuestiones clave de la auditoría” en otras circunstancias (Ref.: Apartado 16)

A57. El requerimiento del apartado 16 se aplica en tres circunstancias:

- (i) El auditor determina, de conformidad con el apartado 10, que no hay cuestiones clave de la auditoría (véase apartado A59).
- (ii) El auditor determina, de conformidad con el apartado 14, que una cuestión clave de la auditoría no se comunicará en el informe de auditoría y no se ha considerado que ninguna otra cuestión sea cuestión clave de la auditoría.
- (iii) Las únicas cuestiones consideradas cuestiones clave de la auditoría son la que se han comunicado de conformidad con el apartado 15.

A58. A continuación se recoge un ejemplo de redacción en el informe de auditoría si el auditor ha determinado que no existen cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar:

Cuestiones clave de la auditoría

[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.

Lo establecido en este apartado A58 resulta igualmente de aplicación cuando se emita un informe con opinión denegada, y el párrafo a incluir sería: “[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”

A59. La determinación de cuestiones clave de la auditoría implica emitir un juicio sobre la importancia relativa de las cuestiones que han requerido atención significativa del auditor. En consecuencia, puede resultar poco frecuente que el auditor de un conjunto completo de estados financieros con fines generales de una entidad (*palabra suprimida por adaptación al sector público*) no considere que por lo menos una de las cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad sea una cuestión clave de la auditoría que se deba comunicar en el informe de auditoría. Sin embargo, en algunas circunstancias concretas (por ejemplo, en el caso de una entidad (*palabra suprimida por adaptación a sector público*) con un número muy reducido de operaciones, es posible que el auditor determine que no existen cuestiones clave de la auditoría de conformidad con el apartado 10 porque no existen cuestiones que hayan requerido atención significativa del auditor.

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (Ref.: Apartado 17)

A60. La NIA-ES-SP 1 260 R requiere que el auditor se comunique con los responsables del gobierno de la entidad oportunamente.³² El momento adecuado para efectuar las comunicaciones sobre cuestiones clave de la auditoría depende de las circunstancias del trabajo. Sin embargo, el auditor puede comunicar unos puntos de vista preliminares sobre cuestiones clave de la auditoría al discutir el alcance y el momento de realización planificados de la auditoría y puede discutir de nuevo esas cuestiones al informar sobre los hallazgos de auditoría. Esto puede contribuir a reducir las dificultades prácticas que conlleva intentar mantener una sólida comunicación recíproca sobre cuestiones clave de la auditoría en el momento en el que se están finalizando los estados financieros para su emisión.

A61. La comunicación con los responsables del gobierno de la entidad permite a estos conocer la naturaleza

³²NIA-ES-SP 1260 R , apartado 21.

de las cuestiones específicas que el auditor tiene intención de destacar en el informe de auditoría, y, en su caso, les proporciona la oportunidad de obtener del auditor aclaraciones adicionales. Puede ser útil para el auditor proporcionar a los responsables del gobierno de la entidad un borrador del informe de auditoría para facilitar esta discusión. La comunicación con los responsables del gobierno de la entidad reconoce la importancia de su papel en la supervisión del proceso de información financiera, y les proporciona una base para comprender los fundamentos de las decisiones del auditor en relación con cuestiones clave de la auditoría y el modo en que esas cuestiones se describirán en el informe de auditoría. También permite que los responsables del gobierno de la entidad consideren si puede resultar útil nueva información a revelar o mejorar la información a revelar teniendo en cuenta que esas cuestiones se comunicarán en el informe de auditoría.

- A62. La comunicación con los responsables del gobierno de la entidad requerida por el apartado 17(a) también trata las circunstancias extremadamente poco frecuentes en las que no se comunica en el informe de auditoría una cuestión que ha sido considerada cuestión clave de la auditoría (véase los apartados 14 y A54).
- A63. El requerimiento del apartado 17(b) de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad cuando el auditor ha determinado que no existen cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar en el informe de auditoría puede proporcionarle la oportunidad de mantener discusiones adicionales con otros que estén familiarizados con la auditoría y con las cuestiones significativas que hayan podido surgir (incluido el revisor de control de calidad del trabajo cuando este se haya nombrado). Estas discusiones pueden llevar al auditor a reevaluar su decisión de que no existen cuestiones clave de la auditoría.

Documentación (Ref.: Apartado 18)

- A64. El apartado 8 de la NIA-ES-SP 1230 requiere que el auditor prepare documentación de auditoría que sea suficiente para permitir a un auditor experimentado, que no haya tenido contacto previo con la auditoría, la comprensión de, entre otros, los juicios profesionales significativos. En el contexto de las cuestiones clave de la auditoría, esos juicios profesionales incluyen la determinación, entre las cuestiones que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, de las cuestiones que han requerido atención significativa del auditor, así como si cada una de esas cuestiones es una cuestión clave de la auditoría. Es probable que los juicios del auditor a este respecto se fundamenten en la documentación de sus comunicaciones con los responsables del gobierno de la entidad y en la documentación relativa a cada cuestión por separado (véase el apartado A39), así como en otra documentación de las cuestiones significativas que surgieron durante la realización de la auditoría (por ejemplo, un memorando final). Sin embargo, esta NIA-ES-SP no requiere que el auditor documente el motivo por el que otras cuestiones que fueron objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad no han sido cuestiones que han requerido atención significativa del auditor.

Esta NIA-ES-SP ha sido adaptada terminológicamente:

NIA-ES	NIA-ES-SP
Socio del encargo	Responsable del trabajo
Encargo	Trabajo
Firma de auditoría	Órgano de control

NOTA EXPLICATIVA DE LA NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA ADAPTADA PARA SU APLICACIÓN AL SECTOR PÚBLICO ESPAÑOL 1701

(NE 1701)

Advertencia Inicial: La lectura de esta Nota Explicativa no ha de sustituir el análisis profundo ni el obligado conocimiento de la NIA-ES-SP correspondiente por parte del auditor público. Asimismo, en esta Nota se incluyen aspectos referidos al Sector Público no recogidos expresamente en la NIA-ES-SP y las referencias, en su caso, a los puntos de adaptación incluidos en el cuerpo de la norma.

Alcance y objetivos

Esta NIA-ES-SP *Comunicación de las cuestiones claves de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor público* supone una novedad en el contexto de la auditoría de cuentas en el Sector Público por la mayor visibilidad que la exposición de riesgos conlleva y el mayor esfuerzo para comunicarlos y compartirlos con el auditado a efectos de su valoración previa, así como estructurarlos y recogerlos de forma ponderada en el informe de auditoría. Esta novedad se circunscribe a lo indicado, pero no a su detección y tratamiento en la planificación y documentación en el desarrollo del trabajo, que ya constituía un objetivo del auditor.

En definitiva, se incrementa la información contenida en el informe, puesto que se deja de informar por excepción: además de exponer aquellos asuntos en los que hay algún problema (salvedades) o que son singulares sin más (énfasis y otros párrafos), se han de incluir otros referentes a lo que podría ser y no es y qué trabajo se ha realizado para comprobar el mantenimiento de ese grado de potencialidad. Visto desde otra perspectiva: la exteriorización de asuntos que han causado preocupación al auditor y que así se lo ha expresado previamente al auditado.

Sin embargo, además de por su novedad, también la materia tratada genera dudas de discernimiento con respecto a otras formas de informar previas. Para facilitar el orden informativo, esta NIA-ES-SP hace una gradación de secciones, según el siguiente planteamiento:

- Si es un riesgo considerado como una salvedad en el informe, se informa como tal en la sección Fundamento de la opinión pero se da referencia en la parte del informe donde se describen los riesgos potenciales, denominada *Cuestiones clave de auditoría*.
- Si es un riesgo considerado como incertidumbre de empresa en funcionamiento, se trata como tal en su párrafo o sección correspondiente (sección *Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento*), pero, al igual que sucedería con las salvedades, se da referencia también a la parte del informe donde se incluyen los riesgos potenciales, denominada *cuestiones clave*.
- Sin embargo, si un hecho, se informaba como *párrafos de énfasis*, como era el caso de las contingencias, entonces habría que discernir, si son riesgos (entran en la delimitación o cualidades que se le otorga en esta NIA-ES-SP) y en lugar de ser informados como énfasis, deben serlo en la nueva sección como Cuestión clave.

En síntesis, por orden de importancia informativa los asuntos considerados como merecedores de ser consignados en el informe serán *salvedades* si está afectada por ellos la información financiera, *incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento* si se cumple con los requisitos de la NIA-ES-SP 1570 R, como *cuestiones clave* para riesgos más potenciales si cumplen con los requisitos de la presente NIA-ES-SP o como *párrafos de énfasis* si le son aplicables los criterios previstos en la NIA-ES-SP 1706 R. El nudo gordiano será diferenciar entre estos dos últimos: ¿qué es cuestión clave y qué es énfasis?

En relación con los objetivos son básicamente dos:

- Determinar qué cuestiones son claves en la auditoría (CCA).
- Cómo se han de poner en el informe de auditoría.

Además, hay que tener presente otros efectos:

- Dar mayor transparencia acerca de la auditoría realizada (puede sensibilizar a la dirección de la entidad auditada, a los órganos de gobierno y a terceros, sobre asuntos relevantes).

- No sustituye a la información que ha de proporcionar la auditada en las cuentas anuales a efectos de conseguir la imagen fiel.
- No se expresa una opinión separada sobre dichas CCA, no es una opinión sobre ellas.
- Se parte de la hipótesis de que a los usuarios les interesarán los juicios significativos que se forme el auditor, los cuales estarán basados, en buena lógica, en los juicios significativos que aplica la Dirección de la entidad auditada para realizar las cuentas.

Esta mayor transparencia de la información financiera es un objetivo más necesario en el Sector Público, por ello se ha considerado que todas las entidades auditadas, si bien habrá que tener en cuenta su tamaño y efectos en la sociedad, han de informar sobre *cuestiones claves*. En síntesis, los argumentos para dar un tratamiento unitario a todas las entidades auditadas son las siguientes:

- Inexistencia de legislación que nos condicione el distinto tratamiento entre empresas públicas y no públicas, tal como sucede en la legislación de auditoría de cuentas privadas.
- Exigencia de mayor transparencia en el Sector Público.
- Inaplicabilidad de la diferenciación mercantil y de auditoría entre entidades de interés público y entidades que no lo son que se plantea en el sector privado.
- En la práctica genera más confusión que beneficio con un trabajo similar.
- Coherencia con la adaptación de los otros auditores del Sector Público (Instituciones de control externo).

Requerimientos

Determinación de las CCA

- Son aquellas que, de acuerdo con el criterio profesional del auditor, indican los riesgos que han sido más significativos en la auditoría realizada en el periodo actual X (es conveniente hacer seguimiento de las CCA de X-1). Riesgos que se extraen de los que se han de comunicar a los responsables de gobierno de la entidad auditada (el máximo órgano de la auditada) para incluirlos en una sección separada del informe denominada *Cuestiones claves de la auditoría*. Esta sección contendrá no solo la mención de estos riesgos, sino también las respuestas del auditor a ellos y los resultados obtenidos. No se describirán en esta sección:
 - las cuestiones que den lugar a una opinión modificada,
 - ni las incertidumbres materiales relacionadas con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.Respecto a estas cuestiones e incertidumbres, solo 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”.
- Son CCA que, en buena lógica, supondrán una atención significativa para el auditor:
 - Las áreas de riesgos RIM y fraude NIA-ES-SP 1315.
 - Riesgos significativos por operaciones inusuales, con partes vinculadas o por cambios de regulación contable.
 - Partidas con estimaciones importantes con grado de incertidumbre.
 - Estimaciones que pueden variar en función de información adicional a lo largo de la auditoría
 - Áreas cuyo enfoque debió cambiarse como consecuencia de modificaciones en el riesgo inicial.
 - Aquellas cuestiones en las que tiene dificultades para obtener evidencia.
 - Aquellos asuntos que requieren juicios de expertos.
 - Aquellas áreas sobre las que se haya solicitado algún tipo de consulta por ser especialmente confusa o indeterminada la materia.

- Estas CCA se pueden establecer en la planificación de la auditoría (estar detectadas en ejercicios anteriores y permanecer en este, o ser evidentes en esta fase de planificación de la auditoría, sin perjuicio de su verificación al ejecutar la auditoría) y lo que será más lógico, en la realización de la auditoría del ejercicio actual X.

Referencias al Sector Público en la NIA-ES-SP 1701

1.-Referencia al apartado 4 para acotar al marco de “imagen fiel” el objetivo de aplicar los principios contables tal y como se prevé en los artículos 119 y 167 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, el Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y la Orden EHA 1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública. En su aplicación a las Entidades Locales cabe citar el artículo 29.3.A) del RD 424//2017 de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local, así como la Orden HAP/1781/2013 y la Orden HAP/1782/2013, de 20 de septiembre, por las que se aprueban las Instrucciones de contabilidad.

2.-Referencia a los apartados 5 y A6 donde se considera a los efectos de informar sobre cuestiones clave a todas las entidades del Sector Público, sin perjuicio de la ponderación de dicha información en función del tamaño y efectos sociales de la entidad, por aplicación del principio de transparencia contenido en las normas reguladoras de tales materias.

3.- Referencia al apartado 15 y el apartado A58 para mantener la observación que excepciona la aplicación de la NIA-ES-SP y mantiene la dualidad de una opinión denegada con la existencia de la sección de cuestiones clave, todo ello en aras de mantener la uniformidad de los informes tal y como prevé la Resolución de 30 de julio de 2015, de la IGAE por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública.

4.- Referencia al apartado A38 respecto a que aunque la opinión del auditor sobre los estados financieros no cubre la otra información, al describir una cuestión clave de la auditoría el auditor puede tener en cuenta esta información, así como otras comunicaciones de la entidad públicamente disponibles o de otras fuentes fiables. Por ello, se deberá tener en cuenta lo establecido en la nota al alcance de la NIA-ES 1720 R. En cuanto a la “otra información” conviene tener en cuenta los artículos 128.7, 129.3 y 167.2 y 167.3 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.