



ANEXO IV.- EJEMPLOS DE SECCIONES DE CUESTIONES CLAVE DE LA AUDITORÍA¹

En el presente anexo se van a desarrollar de forma completa un conjunto de secciones de cuestiones clave de la auditoría, teniendo en cuenta los tipos de opinión (favorable, con salvedades, desfavorable y denegada) y la existencia de incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento. Además de estos factores, se tendrán en cuenta los llamados riesgos libres (no son ni salvedades ni incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento).

En relación con los ejemplos expuestos, en la parte de descripción de riesgos libres, plantearemos diferentes formas textuales puesto que no resulta posible estandarizarlos todos, y ni siquiera sería conveniente hacerlo porque podrían perder su efecto informativo. La presentación de los procedimientos aplicados se presenta en dos formatos: extendidos, cuando se concretan y detallan los procedimientos empleados o resumidos donde se ponen algunos y se abordan con carácter más general. La presentación de los procedimientos más resumidos o desarrollados es una cuestión de criterio profesional del auditor teniendo como límite el hecho de que lo presentado sea lo más claro e informativo posible. Los ejemplos son los siguientes:

- 1) Opinión favorable sin riesgos libres (**sin cuestiones clave distintas de las contenidas, en su caso, en otras secciones del informe**).
- 2) Opinión modificada (con salvedades, desfavorable o denegada) y sin riesgos libres (**sin cuestiones clave distintas de las contenidas, en su caso, en otras secciones del informe**).
- 3) Opinión favorable con incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento y sin riesgos libres (**sin cuestiones clave distintas de las contenidas, en su caso, en otras secciones del informe**).
- 4) Opinión modificada (con salvedades, desfavorable o denegada), incertidumbre material con la empresa en funcionamiento y sin riesgos libres (**sin cuestiones clave, distintas de las contenidas, en su caso, en otras secciones del informe**).
- 5) Opinión favorable con riesgos libres (**cuestiones clave distintas de las contenidas, en su caso, en otras secciones del informe**).
- 6) Opinión favorable con incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento y con riesgos libres (**cuestiones clave distintas de las contenidas, en su caso, en otras secciones del informe**).

¹ Este anexo se configura por la combinación del apartado E) de la NTONA 1/2020 y el anexo de ejemplos de cuestiones clave de la auditoría del anexo III.



7) Opinión modificada (con salvedades, desfavorable o denegada) y con riesgos libres (**cuestiones clave distintas de las contenidas, en su caso, en otras secciones del informe**).

8) Opinión modificada (con salvedades, desfavorable o denegada), incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento y con riesgos libres (**cuestiones clave distintas de las contenidas, en su caso, en otras secciones del informe**).



Ejemplo 1: Opinión favorable sin riesgos libres (sin cuestiones clave distintas de las contenidas, en su caso, en otras secciones del informe)

Este el supuesto recoge:

- Párrafo estándar de advertencia del concepto de la sección.
- Párrafo estándar de inexistencia de riesgos.

Este ejemplo sería el que presenta el contenido mínimo de esta sección, la cual tiene que incluirse de forma obligatoria.

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 estas, y no expresamos una opinión por separado sobre estas cuestiones.

Hemos determinado que no existen riesgos más significativos que generen cuestiones clave de la auditoría considerados en la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe.

Ejemplo 2: Opinión modificada (con salvedades, desfavorable o denegada) y sin riesgos libres (sin cuestiones clave distintas de las contenidas, en su caso, en otras secciones del informe)

Este supuesto recoge:

- Párrafo estándar de advertencia del concepto de la sección.
- Párrafo estándar de referencia a la sección del mismo informe donde se recogen las salvedades, que incluye la referencia a que no hay riesgos libres.

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 estas, y no expresamos una opinión por separado sobre estas cuestiones.

Excepto por la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades (desfavorable o denegada)*, hemos determinado que no existen otros riesgos más significativos considerados en la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe.

Ejemplo 3: Opinión favorable con incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento (IMEF) y sin riesgos libres (sin cuestiones clave distintas de las contenidas, en su caso, en otras secciones del informe)



Este supuesto recoge:

- Párrafo estándar de advertencia del concepto de la sección.
- Párrafo estándar de referencia a la sección del mismo informe donde se recoge la incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento que incluye la referencia a que no hay riesgos libres.

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 estas, y no expresamos una opinión por separado sobre estas cuestiones.

Excepto por la cuestión descrita en la sección *Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento*, hemos determinado que no existen otros riesgos más significativos considerados en la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe.

Ejemplo 4: Opinión modificada (con salvedades, desfavorable o denegada), incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento y sin riesgos libres (sin cuestiones clave distintas de las contenidas, en su caso, en otras secciones del informe)

Este supuesto recoge:

- Párrafo estándar de advertencia del concepto de la sección.
- Párrafo estándar de referencia a las secciones del mismo informe donde se recogen las salvedades (Sección *Fundamento de la opinión*) y la incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento (sección *Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento*), que incluye la referencia a que no hay riesgos libres.

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 estas, y no expresamos una opinión por separado sobre estas cuestiones.

Excepto por las cuestiones descritas en las secciones *Fundamento de la opinión con salvedades (desfavorable o denegada)* e *Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento*, hemos determinado que no existen otros riesgos más significativos considerados en la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe.

Ejemplo 5: Opinión favorable con riesgos libres (cuestiones clave distintas de las contenidas, en su caso, en otras secciones del informe)



Este supuesto recoge:

- Párrafo de advertencia del concepto de la sección.
- Párrafo de descripción del riesgo libre con las siguientes características:
 - Descripción del riesgo y, en su caso, referencia a la nota de la memoria en que se informa del área.
 - Consecuencias esenciales del riesgo.
 - Procedimientos aplicados, expuestos de forma extensiva, y conclusión de que con la evidencia obtenida es correcto incluir el asunto como una cuestión clave.

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 estas, y no expresamos una opinión por separado sobre estas cuestiones.

El reconocimiento y la imputación temporal de ingresos (véase la nota XX de la memoria adjunta) puede tener un efecto significativo en los resultados del ejercicio y en la modificación de este parámetro entre periodos.

Una correcta periodificación de estos recursos tiene importantes consecuencias en la gestión de la organización y sobre todo en sus formas y procedimientos para computar los activos relacionados con ellos. Por este motivo, hemos considerado esta área como un riesgo significativo en nuestra auditoría.

Los procedimientos aplicados en el área han consistido en:

- Prueba de seguimiento de controles consistente en la evaluación del control interno aplicado por la entidad auditada en la valoración, información y cómputo de dichos recursos en el área.
- Procedimientos analíticos globales analizando las posibles variaciones, reforzados con análisis intermensuales para determinar la consistencia de las cantidades imputadas.
- Procedimientos consistentes en la indagación ante los responsables e inspección documental de las partidas más relevantes registradas.
- Confirmaciones externas de saldos y transacciones de deudores con criterios de materialidad y aleatorios, de acuerdo con nuestra planificación y procedimientos de valoración del riesgo del área.
- Confirmación externa de asesores jurídicos en aquellos casos de activos contingentes generados en el área.
- Realización de pruebas de corte de operaciones en periodos cercanos a la apertura y al cierre del ejercicio.
- Inspección documental mediante la lectura de actas de órganos colegiados para comprobar las posibles contingencias esperadas.
- Confirmación mediante la Carta de manifestaciones de la dirección de que en dicha área no hay otros riesgos que los revelados y comunicados.



Los resultados de los procedimientos empleados nos han dado la evidencia suficiente y adecuada para considerar que nuestra conclusión de este hecho como cuestión clave es lo adecuado.

Ejemplo 6: Opinión favorable con incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento y con riesgos libres (cuestiones clave distintas de las contenidas, en su caso, en otras secciones del informe)

Este supuesto recoge:

- Párrafo de advertencia del concepto de la sección.
- Referencia a la sección *Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento*.
- Párrafo de descripción del riesgo libre con las siguientes características:
 - Descripción del riesgo y, en su caso, referencia a la nota de la memoria en que se informa del área.
 - Consecuencias esenciales del riesgo.
 - Procedimientos aplicados, expuestos de forma resumida, y conclusión de que con la evidencia obtenida es correcto incluir el asunto como una cuestión clave.

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 estas, y no expresamos una opinión por separado sobre estas cuestiones.

Además de la cuestión descrita en la *sección Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento*, hemos determinado que las cuestiones que se describen a continuación son las cuestiones clave de la auditoría que se deben comunicar en nuestro informe.

En el área de ingresos de explotación (véase la nota XXX de la memoria adjunta) se observa una disminución drástica de los ingresos en los últimos ejercicios correspondientes a la edición de libros y fascículos oficiales.

Esta situación se produce como consecuencia de la obsolescencia generada en el formato, esencialmente en papel y en soporte informático que genera ejemplares muy pesados y de difícil distribución. Todo ello ha supuesto que esta situación se haya considerado como una cuestión clave de la auditoría.

Hemos efectuado, entre otros, procedimientos sustantivos de inspección de documentos contractuales, registros contables y soportes documentales relacionados con el ciclo de producción editorial, así como pruebas de controles sobre los análisis realizados por la dirección y el departamento involucrado; pruebas de observación de procesos informáticos relacionados con el producto y de



confirmación externa, así como de recálculo de ítems relacionados con los márgenes y costes del producto, mediante pruebas sustantivas en detalle.

Los resultados de los procedimientos empleados nos han dado la evidencia suficiente y adecuada para considerar que nuestra conclusión de este hecho como cuestión clave es lo adecuado.

Ejemplo 7: Opinión modificada (con salvedades, desfavorable o denegada) y con riesgos libres (cuestiones clave distintas de las contenidas, en su caso, en otras secciones del informe)

Este supuesto recoge:

- Párrafo de advertencia del concepto de la sección.
- Referencia a la sección fundamento de la opinión con salvedades (sección Fundamento de la opinión con salvedades (*desfavorable o denegada*)).
- Párrafo de descripción del riesgo libre con las siguientes características:
 - Descripción del riesgo y, en su caso, referencia a la nota de la memoria en que se informa del área.
 - Consecuencias esenciales del riesgo.
 - Procedimientos aplicados, expuestos de forma extensiva, y conclusión de que con la evidencia obtenida es correcto incluir el asunto como una cuestión clave.

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 estas, y no expresamos una opinión por separado sobre estas cuestiones.

Además de la cuestión descrita en la sección Fundamento de la opinión con salvedades (*desfavorable o denegada*), hemos determinado que las cuestiones que se describen a continuación son las cuestiones clave de la auditoría que se deben comunicar en nuestro informe.

Tal como se indica en la nota XXX de la memoria adjunta, la entidad cobra servicios de análisis del medioambiente bien por actividad propia, bien a solicitud de operadores que están obligados, en determinadas circunstancias, a solicitarlos.

La entidad ha tenido un cierto crecimiento en los últimos ejercicios y ha ido realizando adquisiciones de elementos informáticos de forma secuencial y episódica, los cuales los ha ido conectando entre sí de la forma más rápida y consistente como le ha sido posible, sin embargo, hay determinadas tareas que son manuales, fundamentalmente entre las bases de información contable y las de facturación de servicios e incluso de las de carácter más comercial. Estas circunstancias incrementan el riesgo de incorrección material y de detección, por lo cual hemos considerado este asunto como una cuestión clave de la auditoría.



Hemos realizado los siguientes procedimientos de auditoría:

- Procedimientos sustantivos mediante inspección documental, revisando los criterios establecidos sobre cánones y resoluciones emitidas por la entidad auditada en materia de establecimiento y facturación de estos servicios.
- Pruebas de controles, revisando y probando el control interno asociado al área y el entorno general del control informático, el cual fue informado mediante el TDA.
- Pruebas de controles internos, revisando el funcionamiento de las bases de datos que intervienen en el cálculo de los principales servicios y propuesta la intervención de especialistas informáticos para revisar el control en dicha materia de los procesos automatizados.
- Pruebas de controles en relación con la actualización de las bases de datos y sus criterios de funcionamiento.
- Procedimientos analíticos globales sobre la evolución de los ingresos en esta materia de forma intermensual en el ejercicio auditado e interanual en los últimos tres ejercicios.
- Pruebas sustantivas en detalle mediante inspección documental e indagaciones de los informes sobre errores de facturación emitidos en el último ejercicio, comprobando que se han detectado y corregido, si bien se aprecia una falta de eficiencia y el empleo de un trabajo excesivo en la labor.
- Pruebas sustantivas en detalle mediante inspección documental del corte de operaciones en el área, conectado mediante pruebas paso a paso con el análisis de hechos posteriores al cierre.
- Procedimientos analíticos globales sobre rotación de saldos de deudores y en general del ciclo de facturación e ingresos.
- Procedimientos sustantivos mediante la inspección documental y observación del análisis de antigüedad de saldos, así como un inventario y cruce entre la base de datos de facturación y los saldos contables.
- Prueba paso a paso de cobros y pagos distribuida entre periodos para comprobar el cobro de servicios más significativos.
- Confirmación externa de saldos y movimientos en deudores que provienen de esta actividad con un alcance más significativo.
- Confirmación externa con los asesores jurídicos de los seguimientos de cobros pendientes en tribunales.
- Procedimientos sustantivos mediante análisis documental e indagaciones y confirmación contrastando con la dirección los planes de modernización e integración de bases en el corto plazo.
- Técnicas asistidas por ordenador y observación de aplicaciones relevantes relacionadas con el área.

Los resultados de los procedimientos empleados nos han dado la evidencia suficiente y adecuada para considerar que nuestra conclusión de este hecho como cuestión clave es lo adecuado.



Ejemplo 8: Opinión modificada (con salvedades, desfavorable o denegada), incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento y con riesgos libres (cuestiones clave distintas de las contenidas, en su caso, en otras secciones del informe)

Este supuesto recoge:

- Párrafo de advertencia del concepto de la sección.
- Referencia a la sección fundamento de la opinión con salvedades (sección Fundamento de la opinión con salvedades (*desfavorable o denegada*) y referencia a la sección *Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento*.
- Párrafo de descripción del riesgo libre con las siguientes características:
 - Descripción del riesgo y, en su caso, referencia a la nota de la memoria en que se informa del área.
 - Consecuencias esenciales del riesgo.
 - Procedimientos aplicados, expuestos de forma resumida, y conclusión de que con la evidencia obtenida es correcto incluir el asunto como una cuestión clave.

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 estas, y no expresamos una opinión por separado sobre estas cuestiones.

Además de las cuestiones descritas en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* (desfavorable o denegada) e *Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento*, hemos determinado que las cuestiones que se describen a continuación son las cuestiones clave de la auditoría que se deben comunicar en nuestro informe.

Según se indica en las notas XXX e YYY de la memoria de las cuentas anuales la entidad auditada es medio propio de diferentes operadores de la administración pública y una parte muy relevante de sus ingresos y recursos están orientados al cumplimiento de este cometido mediante contratos a largo plazo.

La periodificación de ingresos y gastos asignados a estos contratos se realiza de forma asimétrica, si bien se hace una especie de inventario al cierre de cada ejercicio y se efectúa una periodificación casi manual para adaptarlos al principio del devengo mediante el grado de avance. Ello implica un esfuerzo adicional de control interno y de normativización contable para adaptarla a la actividad concreta. Por tanto, conlleva un refuerzo de utilización de criterios de juicio por parte de la dirección y el departamento correspondiente que se ve correspondido con un esfuerzo en la consecución de la evidencia por parte del auditor, dentro de un contexto de incremento del riesgo de incorrección material, fundamentalmente en los contratos nuevos y más complejos. Todo ello constituye un motivo para considerar una cuestión clave de la auditoría.



Hemos efectuado, entre otras, pruebas y procedimientos de auditoría centrados en la combinación del análisis mediante pruebas de control, sustantivas globales y en detalle, así como confirmación externa de clientes y facturaciones y su contabilización e información en las cuentas anuales, complementadas con indagaciones ante la dirección e inspección documental con el departamento correspondiente sobre las perspectivas de control presentes y futuras, en relación con estas últimas se analiza un informe de un experto independiente que tiene como objetivo mejorar el control interno informático del área.

Los resultados de los procedimientos empleados nos han dado la evidencia suficiente y adecuada para considerar que nuestra conclusión de este hecho como cuestión clave es lo adecuado.