

CUESTIONES CLAVES DE AUDITORÍA

EL CASO DEL REINO UNIDO
Y HOLANDA COMO EXPERIENCIA
PARA EL CASO ESPAÑOL



AUDITORES

INSTITUTO DE CENSORES JURADOS
DE CUENTAS DE ESPAÑA

CUESTIONES CLAVES DE AUDITORÍA (CCA)

EL CASO DEL REINO UNIDO
Y HOLANDA COMO EXPERIENCIA
PARA EL CASO ESPAÑOL

EQUIPO DE TRABAJO:

Manuel Orta Pérez

Universidad de Sevilla

María Antonia García Benau

Universitat de València

Nicolás Gambetta Lopassio

Universidad ORT (Uruguay)

Laura Sierra García

Universidad Pablo de Olavide

AUDITORES

INSTITUTO DE CENSORES JURADOS
DE CUENTAS DE ESPAÑA

Contenido

Índice de cuadros	5
Índice de gráficos	5
1. CONTEXTO Y OBJETIVOS DEL ESTUDIO	7
2. CUESTIONES CLAVE DE AUDITORÍA RECOGIDAS EN LOS INFORMES DE AUDITORÍA	10
3. ESTUDIO DE LAS CUESTIONES CLAVE DE AUDITORÍA POR FIRMA DE AUDITORÍA	13
4. LA IMPORTANCIA DEL ESTUDIO DE LAS CUESTIONES CLAVE DE AUDITORÍA RECURRENTE	15
5. APRENDIENDO DE LA EXPERIENCIA BRITÁNICA Y HOLANDESA: BUENAS PRÁCTICAS SEGUIDAS POR LAS FIRMAS DE AUDITORÍA	17
5.1. BDO	17
5.2. Deloitte	20
5.3. EY	22
5.4. KPMG	24
5.5. PwC	26
5.6. Una síntesis de las mejores prácticas	28
6. UNA APROXIMACIÓN A LAS PRIMERAS CUESTIONES CLAVE DE AUDITORÍA EN ESPAÑA	29

Índice de cuadros

Cuadro 1.	Muestra de empresas auditadas	8
Cuadro 2.	Fases del estudio Cuestiones Clave de Auditoría (CCAs) recogidas en los informes de auditoría	9
Cuadro 3.	Número medio de CCAs	10
Cuadro 4.	Principales riesgos informados por el auditor	11
Cuadro 5.	Relación entre número de CCAs y determinadas variables corporativas	12
Cuadro 6.	Principales CCAs recogidas por firma auditora	14
Cuadro 7.	Recurrencia de CCAs en las Big-4	15
Cuadro 8.	Síntesis de las principales conclusiones de la recurrencia de las CCAs	16
Cuadro 9.	Extracto del informe de auditoría de BDO en la empresa Randgold Resources Limited	18
Cuadro 10.	Extracto del informe de auditoría de Deloitte en la empresa Shire plc.	20
Cuadro 11.	Extracto del informe de auditoría de EY en la empresa Hotels Group plc.	22
Cuadro 12.	Extracto del informe de auditoría de KPMG en la empresa Rolls-Royce Holding plc.	24
Cuadro 13.	Extracto del informe de auditoría de PwC en la empresa Vodafone Group plc.	26
Cuadro 14.	Número medio de CCAs en España	29
Cuadro 15.	CCAs más frecuentes en España	30
Cuadro 16.	Número medio de CCAs en España	31
Cuadro 17.	Número medio de CCAs por tamaño de las empresas	32
Cuadro 18.	Número medio de CCAs por endeudamiento de las empresas	32
Cuadro 19.	Número medio de CCAs por rentabilidad de las empresas	33
Cuadro 20.	Número medio de CCAs por firma auditora en España	33
Cuadro 21.	Tipos de CCAs por cada una de las Big-4 en España	34
Cuadro 22.	Distribución sectorial de CCAs en España	34

1. CONTEXTO Y OBJETIVO DE ESTE ESTUDIO

1.- CONTEXTO Y OBJETIVO DE ESTE ESTUDIO

La revisión de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) ha introducido modificaciones importantes en el informe de auditoría que afectan básicamente en dos cuestiones fundamentales: su presentación y su contenido. La pretensión de mejora de su valor informativo, de su utilidad y de su relevancia, han actuado como verdaderos elementos dinamizadores y han dado lugar a unos informes más transparentes y de mayor utilidad para los usuarios finales.

Esta modificación ha supuesto cambios significativos tanto en la secuenciación de secciones que dan estructura al informe como en los contenidos de los mismos y en la introducción de nuevos elementos. Estos cambios pretenden establecer una nueva forma de comunicación entre las empresas y los usuarios de la información financiera. La norma más novedosa ha sido la NIA 701 que introduce nuevos conceptos que van más allá de la opinión del auditor y que plantea revelar los riesgos que, desde el punto de vista del auditor, son más significativos en la empresa auditada: se trata de los Key Audit Matters (KAM) o, en su traducción al español, las Cuestiones Clave de Auditoría (CCAs).

Las CCAs tienen que ser seleccionadas de los asuntos que han sido previamente discutidos con los encargados de la dirección (NIA 260), siempre y cuando atraigan la atención del auditor siguiendo un enfoque de auditoría basado en el riesgo. Por lo general, estas cuestiones están relacionadas con áreas de complejidad significativas en la información financiera y con áreas que requieren juicios profesionales complejos por parte del auditor y también de la dirección de la empresa.

En síntesis, podemos decir que la reforma de la serie 700 de las NIA ha surgido con la idea de mejorar la calidad de la auditoría, centrándose en el resultado del trabajo del auditor, es decir, en el informe de auditoría.

España, en su desarrollo normativo, ha realizado una interpretación más amplia de la exigida por las normas internacionales, abordando esta cuestión a través de la introducción de las CCAs y de los Aspectos Más Relevantes de la Auditoría (AMRA). Las CCAs se aplicarán a las Entidades de Interés Público (EIP) o en aquellas que, aunque no lo sean, el auditor decida aplicar la totalidad de los requerimientos de la NIA-ES 701. Por su parte, las AMRA serán incluidas en los informes del resto de empresas auditadas. Esto es debido a que así lo exige el artículo 5.1.c de la Ley de Auditoría de Cuentas 22/2015.

El estudio se centra en dos países europeos pioneros en la inclusión de las Key Audit Matters (KAM) dentro del informe de auditoría, concretamente se analizan los casos del Reino Unido y de Holanda. Este análisis permitirá aprender de su experiencia, de cara a conocer mejor las reacciones que dicho informe han provocado en los propios auditores y en los usuarios de la información financiera.

En el Reino Unido, la reforma de los informes de auditoría entró en vigor en 2013 y se ha partido de los informes del FTSE- 100 durante el período 2013-2016.

En Holanda se disponen de informes desde 2014, y el estudio parte de las empresas que cotizan en la Bolsa de Amsterdam (Euronext Amsterdam) durante el período 2014-2016.

Como los informes de auditoría pertenecen a empresas o grupos cotizados los auditores se corresponden con las firmas más grandes de entre las que operan en el mercado europeo.

Cuadro 1. Muestra de empresas analizadas

En el Reino Unido desde 2013		En Holanda desde 2014	
Financial reporting Council (FRC)		Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA)	
Empresas Índice FTSE 100	Observaciones	Empresas Euronext Amsterdam	Observaciones
Muestra total con inclusión de la sección KAM	280	Muestra total con inclusión de la sección KAM	217

Una vez depurada la información, la muestra final es la que aparece recogida en el cuadro 1. En total hemos analizados 497 observaciones, de las cuales 280 corresponden a empresas del Reino Unido y 217 a empresas de Holanda.

El objetivo general propuesto del trabajo es analizar los informes de auditoría del Reino Unido y Holanda basado en las 497 observaciones, tal y como se muestra en los datos del cuadro 1. En particular, se han analizado:

- las cuestiones clave de auditoría reveladas por el auditor en el informe de auditoría y sus determinantes,
- un detalle de dichas cuestiones por firma auditora,
- la recurrencia de dichas cuestiones y
- una presentación de las mejores prácticas seguidas desde el punto de vista de comunicación del contenido del informe de auditoría.

Por último, el estudio presenta una visión de la primera experiencia española en información de las CCAs. Para alcanzar estos objetivos, se ha recorrido un camino argumental similar al que sigue el auditor en la redacción del informe:

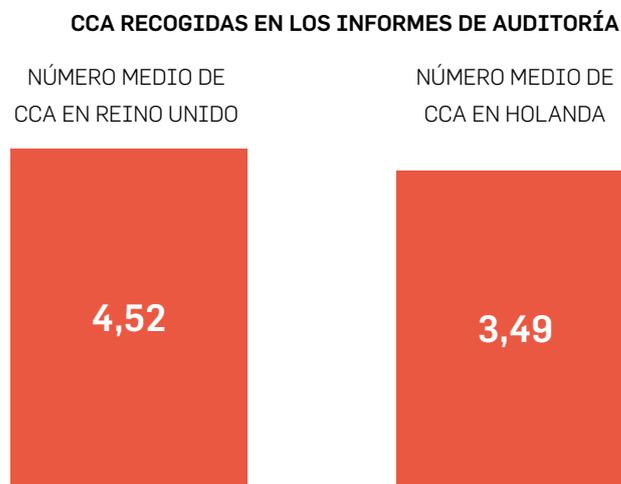
Cuadro 2. Fases del estudio

Las cuestiones clave de auditoría en las sociedades cotizadas del Reino Unido y de Holanda	Estudio de las cuestiones clave de auditoría por firma de auditoría	Análisis de las cuestiones clave de auditoría recurrentes	Aprendiendo de la experiencia británica y holandesa: buenas prácticas	Una aproximación a las primeras cuestiones claves de auditoría en España
FASE 1: DETERMINACIÓN DE LAS CCAs		FASE 2: REDACCIÓN DE LAS CCAs		FASE 3: REDACCIÓN DE LAS CCAs

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

La media de CCAs recogidas por informe de auditoría, durante los años del estudio, es de 4,52 en el Reino Unido y de 3,49 en Holanda. Estos valores permanecen con poca variación en el Reino Unido durante los 4 años analizados y con una ligera tendencia a la baja en Holanda en el año 2016.

Cuadro 3. Número medios de CCAs



¿Cuáles son los tipos de riesgos que los auditores consideran más significativos para recoger en el informe de auditoría?. Una relación de los distintos tipos de riesgos encontrados en los informes de auditoría de las empresas que componen nuestra muestra es la siguiente, ordenada en orden decreciente a su presencia en los informes de auditoría:

- Ingresos
- Combinaciones de Negocios
- Intangibles
- Inmovilizado Material
- Planes de Pensiones
- Existencias
- Activos Financieros
- Deterioros
- Impuestos
- Provisiones
- Tecnologías de la Información

Dentro de los tipos de riesgos informados se observa que algunos de ellos están vinculados a cuestiones específicas de la entidad como son los riesgos vinculados a provisiones, litigios, impuestos, adquisiciones y

tecnologías de la información, mientras que otros riesgos se encuentran más vinculados a tratamientos contables de algunas partidas, como por ejemplo, el reconocimiento de ingresos, de los intangibles, inmovilizado material, existencias, planes de pensiones, activos financieros, cuentas a pagar y deterioro de activos. El porcentaje de CCAs vinculadas al reconocimiento de ingresos se sitúan en el 16% de total en ambos países. Las CCAs vinculadas a intangibles están más presentes en Holanda mientras que las vinculadas a tratamiento de las provisiones aparecen con mayor frecuencia en el Reino Unido (11% frente al 4%) y las combinaciones de negocios son más frecuentes en Holanda (13% frente al 7% del Reino Unido). Las cuestiones clave de auditoría vinculadas a impuestos representan el 14% del total en Holanda y el 12% en el Reino Unido.

En definitiva, puede decirse que el "top 3" de las CCAs son:

- Reconocimiento de ingresos
- Intangibles
- Impuestos

Seguidas de Litigios en Reino Unido y de Combinaciones de negocios en Holanda.

Cuadro 4. Principales riesgos informados por el auditor

Dentro de los tipos de riesgo informados dos grandes tipos: 0	
Vinculados a cuestiones específicas de la entidad	Vinculados a tratamientos contables de algunas partidas
<ol style="list-style-type: none"> 1. Riesgos vinculados a provisiones 2. Litigios 3. Impuestos ← 4. Adquisiciones (Com. Negocios) 5. Tecnologías de la información 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Reconocimiento de ingresos ← 2. Intangibles ← 3. Inmovilizado material 4. Existencias 5. Planes de pensiones 6. Activos financieros, cuentas a pagar 7. Deterioro de activos

TOP 3 ←

El número medio más alto de CCAs en el Reino Unido aparece en el sector de los servicios públicos con una media de 5,40 CCAs por informe, mientras que en Holanda el máximo número promedio de CCAs es 3,72 en el sector industria, petróleo y energía.

En el análisis efectuado se han incluido pruebas para ver si existe alguna relación entre el número de CCAs recogidas en el informe de auditoría y algunas de las principales características financieras de las empresas auditadas, concretamente se han estudiado:

- el tamaño,
- el endeudamiento y
- la rentabilidad de la empresa.

Como se observa en el cuadro 5 siguiente, el tamaño y el endeudamiento evoluciona en el mismo sentido que el número de CCAs, es decir, a mayor tamaño y mayor endeudamiento, mayor número medio de CCAs. Sin embargo, esta relación es inversa en el caso de la rentabilidad ya que, a mayor rentabilidad, menor número de CCAs. Ambas tendencias se observan en los dos países y en todos los años analizados.

Cuadro 5. Relación entre número de CCAs y determinadas variables corporativas

Tamaño	Holanda				Reino Unido				
	2014	2015	2016	Promedio	2013	2014	2015	2016	Promedio
Menor Media	3.45	3.43	3.01	3.28	4.39	4.37	4.00	4.22	4.25
Mayor Media	4.33	4.67	4.83	4.64	5.13	5.11	5.58	5.30	5.29
Promedio General	3.58	3.64	3.28	3.49	4.56	4.56	4.43	4.53	4.52

Endeudamiento	Holanda				Reino Unido				
	2014	2015	2016	Promedio	2013	2014	2015	2016	Promedio
Menor Media	3.35	3.43	2.98	3.23	4.24	4.36	4.15	4.40	4.29
Mayor Media	3.83	3.84	3.63	3.76	4.86	4.76	4.69	4.66	4.74
Promedio General	3.58	3.64	3.28	3.49	4.56	4.56	4.43	4.53	4.52

ROA	Holanda				Reino Unido				
	2014	2015	2016	Promedio	2013	2014	2015	2016	Promedio
Menor 5%	3.68	3.64	3.41	3.56	5.15	5.07	4.94	4.88	4.99
Mayor o igual 5%	3.47	3.64	3.11	3.40	4.32	4.18	3.97	4.22	4.18
Promedio General	3.58	3.64	3.28	3.49	4.56	4.56	4.43	4.53	4.52

3. ESTUDIO DE LAS CUESTIONES CLAVE DE AUDITORÍA POR FIRMA DE AUDITORÍA

En función de la firma auditora, podemos decir que PwC es la que más CCAs presenta, durante todos los años, en el Reino Unido (valores entre 4,87 y 5,36) mientras que en Holanda es EY con un valor medio de 4 CCAs, aunque en este último caso no se mantiene durante el período de estudio.

La firma auditora que menos CCAs presenta en Holanda es Mazars con valores que oscilan entre 1,75 y 2 CCAs por informe, mientras que en el Reino Unido es KPMG la que presenta menor número de CCAs por informe con valores que oscilan entre 3,83 y 3,95.

En las empresas holandesas se observa una tendencia a la baja en número de CCAs en temas vinculados a litigios y provisiones en KPMG, en temas de cambio de auditor en Deloitte, en cuestiones fiscales y en combinaciones de negocios en PwC, mientras que en EY sobresale la tendencia al alza de intangibles, reconocimiento de ingresos impuestos y combinaciones de negocios.

Por su parte, en las empresas británicas se observa que en KPMG y Deloitte existe una tendencia creciente en ingresos e intangibles; mientras que estos CCAs muestran una tendencia a la baja en PwC. EY incrementa las CCAs de combinaciones de negocios y disminuye la de inventarios.

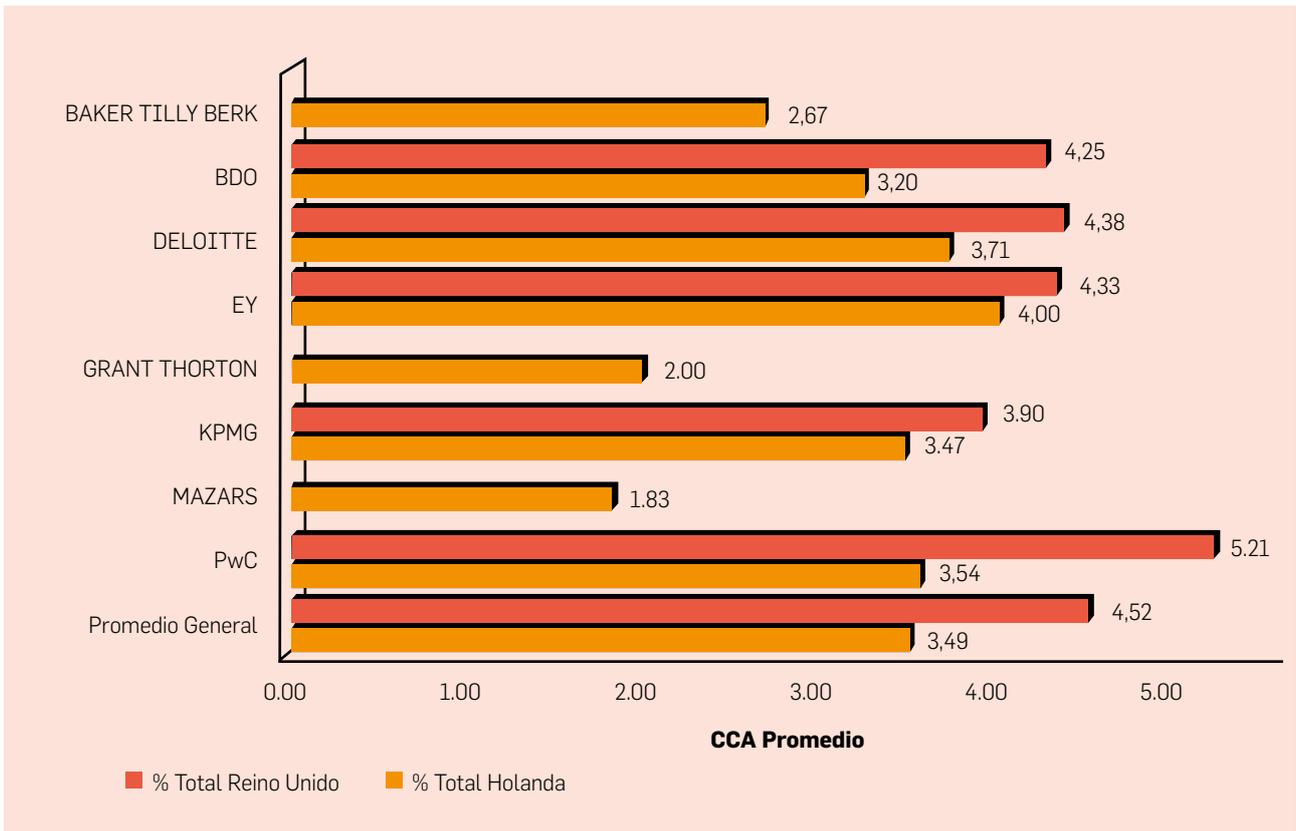
Si nos centramos en los 4 tipos de CCAs que con más frecuencia se recogen en los informes de auditoría observamos que, en Holanda, Deloitte es la firma que más cuestiones clave plantea vinculadas a intangibles, PwC lo hace en lo relativo a ingresos y combinaciones de negocios y KPMG en el tratamiento de los impuestos.

En las empresas británicas, Deloitte concentra el 45% de las CCAs relacionadas con descuentos a proveedores y el 42% de las CCAs relacionadas con inventarios. PwC aglutina el 86% de las CCAs relacionadas con controles, el 49% de las CCAs vinculadas con litigios y provisiones y el 48% de las relacionadas con el tratamiento de los deterioros. EY es la firma que cuenta con un 25% de las CCAs vinculadas tanto con activos financieros como con tecnología de la información. KPMG agrupa el 33% del total de CCAs vinculadas a pensiones y el 30% del total de CCAs vinculadas a litigios y provisiones.

Para los 4 tipos de CCAs que con más frecuencia se recogen en los informes de auditoría del Reino Unido observamos que PwC es la firma que más CCAs presenta en litigios y provisiones, impuestos, intangibles e ingresos. A PwC la sigue KPMG en tres de dichas cuestiones (Litigios y provisiones, impuestos e ingresos) y por Deloitte en cuestiones relacionadas con intangibles.

Los sectores de servicios públicos y el de tecnología y telecomunicaciones son los que presentan más CCAs en el Reino Unido, con número medio de 6,75 y 5,00 respectivamente. En Holanda, el sector con más CCAs es el de industria, petróleo y energía.

Cuadro 6. Principales CCAs recogidas por firma auditora



4. LA IMPORTANCIA DEL ESTUDIO DE LAS CUESTIONES CLAVE DE AUDITORÍA RECURRENTE

En este apartado se aborda una de las cuestiones de mayor relevancia: el estudio de las CCAs recurrentes en los informes de auditoría, esto es, que evolución muestran las CCAs que aparecen con mayor frecuencia en los informes de auditoría. Las conclusiones del mismo aportan información adicional sobre la forma en la que los auditores se enfrentan a ellas.

A partir de la muestra analizada, se han analizado diferentes aspectos de las CCAs vinculados al proceso de realización de la auditoría como son las afirmaciones, los razonamientos, las pruebas de control y de detalle, las evaluaciones de controles, los procedimientos analíticos y de tecnologías de información y el uso de expertos.

Cuadro 7. Recurrencia de CCAs en las Big4

Deloitte

Es la firma que más diferencias presenta con respecto a su evolución. Aunque utiliza las mismas afirmaciones con respecto a las CCAs vinculadas a ingresos, en relación a la CCAs sobre intangibles las incrementa.

Las pruebas de detalle sobre intangibles o bien se han quedado igual o se han incrementado en el último año pasando, por ejemplo, de 1 prueba en 2013 a 4 pruebas en 2016.

Respecto a las CCAs sobre ingresos, estas son sobre las que más pruebas de control, evaluación de controles de tecnología de la información y procedimientos se han realizado.

Con respecto a CCAs sobre impuestos, se involucran en 2016 dos tipos de expertos, el experto miembro de la firma de auditoría y otro independiente.

EY

Esta firma ha cambiado su enfoque respecto a las CCAs sobre ingresos, ya que en 2013 no proporcionaba ningún razonamiento y en 2016 sí que lo incluye, aunque las pruebas, evaluaciones y procedimientos son los mismos.

Con respecto a las CCAs de intangibles se incrementan las aseveraciones en 2016. Aunque, se sigue sin utilizar ni los procedimientos ni las evaluaciones de controles, las pruebas de detalle han incrementado de 2 a 5.

Por último, con respecto a las CCAs de impuestos lo único que ha cambiado es la utilización, además de un experto del equipo auditor, un experto independiente.

KPMG

Es la firma que más detalle precisa en las aseveraciones para obtener más evidencia del riesgo.

Aunque simultáneamente es la firma que no ha incrementado ninguna de sus pruebas, evaluaciones y procedimientos.

PwC

Se diferencia de las otras firmas ya que menciona el riesgo de fraude sobre ingresos y además, el razonamiento se desarrolla con más profundidad. Sin embargo, se han visto mermada la utilización de pruebas, evaluaciones o procedimientos.

Con respecto a las CCAs vinculadas a intangibles, se incrementa las afirmaciones, así como las pruebas de control y de detalle y la utilización de experto.

Por último, en las CCA sobre impuestos se incrementan las aseveraciones y el razonamiento, así como el uso de un experto y las pruebas de detalle pasando de 1 a 5 en 2016.

De la información analizada, podemos resumir, tal y como aparece en el cuadro 8 una síntesis de la evolución observada en la redacción de las CCAs.

Cuadro 8. Síntesis de las principales conclusiones de la recurrencia de las CCAs

¿Cómo ha evolucionado la redacción de las CCAs?

- Se registran algunos **cambios en las afirmaciones** evaluadas por el auditor.
- Se **observa una evolución en el razonamiento y justificación de las CCAs** y se aprecia también una tendencia a incluir en la redacción los **controles** vinculados a las cuentas.
- Se comienza a hablar de la **utilización de expertos**.
- Hay **poca información** escrita sobre la evaluación de controles TI.

5. APRENDIENDO DE LA EXPERIENCIA BRITÁNICA Y HOLANDESA: BUENAS PRÁCTICAS SEGUIDAS POR LAS FIRMAS DE AUDITORÍA

La comunicación del trabajo del auditor a través del informe de auditoría, ha sido abordada por las firmas auditoras de distintas formas. Se recogen a continuación unos ejemplos de la variedad de presentaciones encontradas, resaltando aquéllas que pueden tener un mayor impacto desde el punto de vista de los usuarios de la información, así como y con detalle también del propio contenido recogido por las firmas auditoras a la hora de informar de cada riesgo.

Es decir se ha analizado tanto el contenido de las cuestiones clave de auditoría como la forma que utilizan para su presentación.

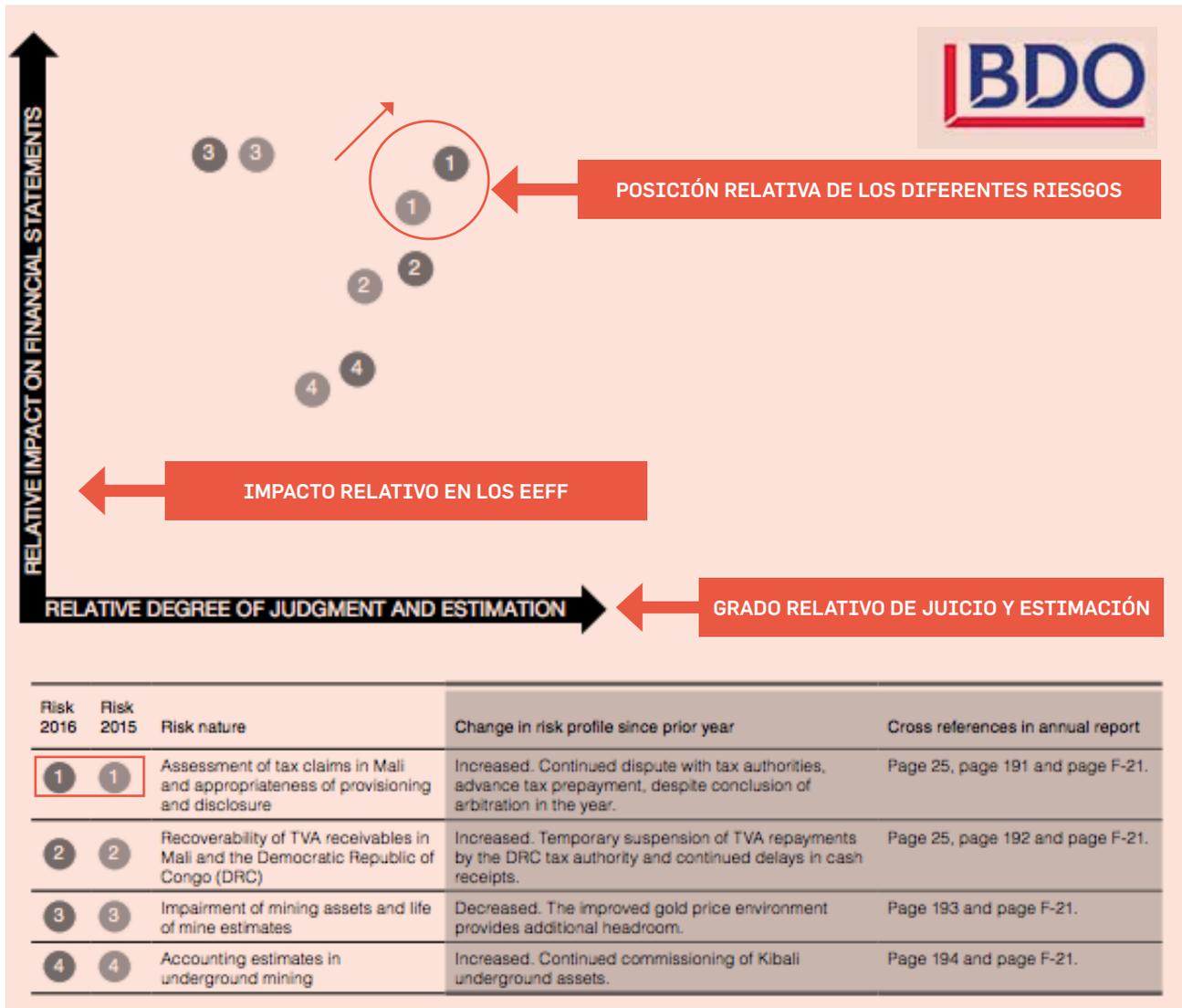
Veamos algunos ejemplos destacados de buenas prácticas, seleccionando uno de cada firma de entre las que con mayor frecuencia aparecen como emisores de los informes:

5.1. BDO

En algunos casos del Reino Unido, la firma auditora BDO, resume en una matriz los distintos riesgos clasificándolos según el impacto en los estados financieros y el grado de juicio y estimación. Además, muestra en una tabla los cambios de éstos riesgos comprándolos con el año anterior.

Para Holanda, la firma BDO no se expone de la misma forma no incluye la matriz ni los riesgos del año anterior.

Cuadro 9. Extracto del informe de auditoría de BDO en la empresa Randgold Resources Limited



Traducción del contenido informativo del Cuadro 9:

Riesgo 2015	Riesgo 2016	Naturaleza Del riesgo	Cambio en el perfil de riesgo desde el año anterior	Referencias cruzadas en las cuentas anuales
1	1	Evaluación de las declaraciones fiscales en Malí y adecuación de las provisiones y la información revelada.	Incrementado. Disputa continua con las autoridades fiscales, prepago fiscal anticipado, a pesar de la conclusión del arbitraje en el año.	Página 25, página 191 y página F-21
2	2	Recuperabilidad de créditos por IVA en Malí y República Democrática del Congo (RDC).	Incrementado. Suspensión temporal de los reembolsos de IVA por parte de la autoridad fiscal de RDC y continuos retrasos en las recepciones de efectivo	Página 25, página 192 y página F-21
3	3	Deterioro de los activos mineros y estimaciones sobre la vida de la mina	Disminuido. El entorno mejorado de los precios del oro proporciona espacio adicional.	Página 193 y página F-21
4	4	Estimaciones contables en minería bajo suelo	Incrementado. Continuación de la puesta en marcha de los activos bajo suelo en Kibali.	Página 194 y Página F-21

5.2. DELOITTE

La firma auditora Deloitte presenta una característica particular ya que incluye en algunos casos dentro de la descripción del riesgo unos símbolos donde se comparan los mismos con el año anterior y como han cambiado para las empresas británicas. Para el caso holandés, no presenta observaciones clave ni ninguna alusión al año anterior.

Cuadro 10. Extracto del informe de auditoría Deloitte en la empresa Shire plc

Risk description	How the scope of our audit responded to the risk
<p>The estimation of rebates against revenue as a result of contractual and regulatory requirements in the United States ⓘ</p> <p>A description of the key accounting policy for sales deductions is included at Note 2 and the critical accounting policy and estimate in relation to the level of rebates and other sales deductions is set out at Note 3.</p> <p>The Directors are required to make certain judgements in respect of the level of rebates and other sales deductions that will be realised against the Group's sales.</p> <p>The largest of these judgements relate to rebates for Medicaid and Managed Care programmes, for which the Group held accrued rebates as at December 31, 2016 of \$1,431 million (2015: \$982 million) in aggregate. The risk is primarily focused on the Neuroscience and Gastro Intestinal products.</p> <p>The key elements of the judgements relating to Medicaid and Managed Care rebates include:</p> <ul style="list-style-type: none">• the proportion of the inventory pipeline that will attract specific rebates; and• the future value of rebate per unit expected to be applicable. <p>We identified a risk that these judgements are not appropriate and, as a result, rebate liabilities and sales deductions are recorded at an incorrect level.</p> <p>There is a significant track record of actual rebate levels which informs our assessment of the level of risk of material misstatement. Nevertheless due to the manual nature and extent of the accounting process in this area it forms a significant part of our audit effort and requires a notable level of resource within the audit engagement.</p>	<p>We have considered the Group's processes for making judgements in this area and performed the following procedures:</p> <ul style="list-style-type: none">• considered the appropriateness of the process and tested the design, implementation and operating effectiveness of controls adopted by management in determining the accounting for rebates and other sales deductions;• undertook an analysis of the historical accuracy of judgements by reference to actual rebates paid in prior periods;• confirmed rebate levels accrued during the year against subsequent payments;• analysed and recalculated components of the year end liability based on contracted and statutory rebate rates; and• challenged the key elements of judgements that were made in the period in light of externally verifiable data, such as pipeline levels and industry practice. <p>We also evaluated the presentation and disclosure of the transactions within the Group financial statements.</p>

IMPACTO RELATIVO EN LOS EEFF

Deloitte.

A DOBLE COLUMNA CON TÍTULOS

Traducción del contenido informativo del Cuadro 10:

Descripción del riesgo	Cómo el alcance de nuestra auditoría respondió al riesgo
<p style="text-align: center;">Estimación de deducciones sobre los ingresos como resultado de los requisitos contractuales y reglamentarios en los Estados Unidos</p> <p>Se incluye una descripción de la política contable clave para las deducciones de ventas en la Nota 2 y la política y estimación de contabilidad crítica en relación con el nivel de devoluciones y otras deducciones de ventas se establece en la Nota 3.</p> <p>Los Consejeros están obligados a hacer ciertos juicios con respecto al nivel de devoluciones y otras deducciones de ventas que se realizarán con respecto a las ventas del Grupo.</p> <p>El más importante de estos juicios se relaciona con reembolsos para Medicaid y Programas de atención, para los que el Grupo realizó descuentos acumulados a 31.12.2016 de \$1,431 millones (2015: \$982 millones) en total. El riesgo principalmente se centró en los productos de Neurociencia y Gastro-Intestinal.</p> <p>Los elementos clave de los juicios relacionados con Medicaid y Managed Care los descuentos incluyen:</p> <ul style="list-style-type: none"> • la proporción de la relación de inventario que soportará descuentos específicos; Y • el valor futuro del reembolso por unidad que se espera que sea aplicable. <p>Identificamos el riesgo de que estos juicios no sean apropiados y, como resultado, los pasivos por reembolso y las deducciones de ventas se registren en un nivel incorrecto.</p> <p>Existe un historial significativo de los niveles de descuentos reales que soporta nuestra evaluación del nivel de riesgo material por error de declaración. Sin embargo, debido a la naturaleza manual y el alcance del proceso contable, esta área forma una parte significativa de nuestro esfuerzo de auditoría y requiere un nivel notable de aplicación de recursos dentro del encargo de auditoría.</p>	<p style="text-align: right;">IMPACTO RELATIVO EN LOS EEF</p> <p>Hemos considerado los procesos del Grupo para hacer juicios en esta área y realizado los siguientes procedimientos:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Se consideró la idoneidad del proceso y se probó el diseño, la aplicación y la eficacia operativa de los controles adoptados por la dirección en la determinación de la contabilidad de los descuentos y otras deducciones de ventas; ● Se realizó un análisis de la exactitud histórica de los juicios por reembolsos reales pagados en períodos anteriores; ● Se confirmaron los niveles de reembolso acumulados durante el año contra los pagos subsecuentes; ● Se analizaron y recalcularon los componentes del pasivo registrado a fin de año en base a los tipos de reembolso acordados y legales; y ● Se revisaron los elementos clave de los juicios que se hicieron en el período a la luz de los datos verificables externamente, como los niveles de las suministro y prácticas en el sector. <p>También evaluamos la presentación y revelación de información de las transacciones dentro de los estados financieros del Grupo.</p> <div style="text-align: right;">  </div> <p style="text-align: left;">A DOBLE COLUMNA CON TÍTULOS</p>

5.3. EY

La firma auditora EY es una de las que presenta, en nuestra opinión, de forma más clara el riesgo en empresas inglesas. Por un lado, describe el área de riesgo y por otro lado, da una respuesta al riesgo de forma precisa y legible.

Cuadro 11. Extracto del informe de auditoría EY en la empresa Intercontinental Hotels Group plc

Risk	Risk Direction	Our response to the risk	Key observations communicated to the Audit Committee
<p>Accounting for the hotel assessments collected as part of the revenue cycle and the allocation of expenditures related to the marketing, advertising and loyalty programmes (the System Fund)</p> <p>Refer to the Strategic Report (page 43); the Audit Committee Report (page 58); Critical accounting policies and use of judgements, estimates and assumptions (page 103); and note 32 of the Group Financial Statements (page 142).</p> <p>As outlined in the Strategic Report on page 12, the System Fund (the Fund) is a key part of the Group's business model.</p> <p>For the year ended 31 December 2016, and as detailed in note 32, the Fund has assessment fees and contributions of \$1.439m, and a surplus for the year of \$41m. The Fund income and expenditure are not included in IHG's income statement.</p> <p>We focus on this area because there is a risk that the hotel assessments could be included in IHG's reported revenue, which would overstate IHG's revenues; or that Group costs are incorrectly charged to the Fund, improperly reducing IHG's expenses and leading to a misstatement of IHG's income statement.</p>		<p>We understood the principal streams of income and expenditure in the Fund. For a sample of hotel assessments and expenses recorded in the Fund, we agreed that they are in accordance with the principles as agreed with the IHG Owners Association; supported by appropriate documentation and, based on our inspection of that supporting documentation, have made an independent assessment of whether the hotel assessments and contributions and expenses relate to the Fund.</p> <p>We have tested the controls over the calculation of hotel assessments, allocation of expenses, related IT systems and eliminations from IHG's ledgers.</p> <p>Given the accounting treatment adopted for the Fund is a key judgement, we verified the appropriateness of the related disclosures provided in critical accounting policies and the use of judgements, estimates and assumptions (page 103) and note 32 of the Group Financial Statements.</p> <p>In addressing this area of focus, audit procedures were performed by the component team in the United States.</p>	<p>We are satisfied that System Fund hotel related assessment fees, contributions and expenses have been appropriately identified in accordance with the principles agreed with the IHG Owners Association, and excluded from IHG's Group income statement.</p>

A TRIPLE COLUMNA CON TÍTULOS



Traducción del contenido informativo del Cuadro 11:

Riesgo	Dirección del riesgo	Nuestra respuesta al riesgo	Observaciones clave comunicadas al Comité de Auditoría
<p>Contabilización de las evaluaciones del hotel recogidas como ingresos y la asignación de los gastos relacionados con la comercialización, programas de publicidad y fidelización (System Fund)</p> <p>Puede verse el Informe Estratégico (página 43); el Informe del Comité de auditoría (página 58); Políticas contables críticas y el uso de juicios, estimaciones e hipótesis (página 103); y la nota 32 de los Estados financieros del grupo (página 142).</p> <p>Como se indica en el Informe Estratégico en su página 12, el System Fund (Fund) es una parte del Modelo de negocio del grupo. Para el año terminado el 31 de diciembre de 2016, y como se detalla en la nota 32, el Fund tiene tasas y contribuciones estimadas en 1.439 millones de dólares, y un superávit en el año de \$41m. Los ingresos y gastos del Fund no han sido incluidos en la cuenta de resultados del grupo IHG.</p> <p>Nos centramos en este área porque existe el riesgo de que las estimaciones del hotel pudieran estar incluidas entre los ingresos reportados, lo que exageraría dichos ingresos; o que los costes del Grupo hayan sido incorrectamente cargados al Fund, reduciendo indebidamente los gastos de IHG, llevando a una interpretación errónea de su cuenta de resultados.</p>		<p>Analizamos las principales corrientes de ingresos y gastos del Fund. Tomamos una muestra de las estimaciones y gastos del hotel registrados en el Fund, concluyendo que están de acuerdo con los principios acordados con la Asociación de Propietarios de IHG; con la documentación apropiada y, sobre la base de nuestra inspección de esa documentación de apoyo, hemos hecho una evaluación independiente respecto de las estimaciones del hotel y las contribuciones y gastos relacionados con el Fund.</p> <p>Hemos probado los controles sobre el cálculo de las estimaciones del hotel, la asignación de gastos, sistemas informáticos relacionados y las eliminaciones en los libros de contabilidad de IHG.</p> <p>Dado que el tratamiento contable adoptado para el Fundes un juicio clave; verificamos la idoneidad de las información revelada proporcionada en políticas contables y el uso de juicios, estimaciones e hipótesis (página 103) y la nota 32 de los estados financieros del grupo.</p> <p>Al dirigir el enfoque en este área, se llevaron a cabo procedimientos de auditoría por el equipo de componentes en los Estados Unidos.</p>	<p>Hemos concluido satisfactoriamente que la evaluación relacionada con las tasas, contribuciones y los gastos del Hotel System Fund han sido debidamente identificados de acuerdo con los principios acordados con la Asociación de Propietarios de IHG, y que han sido excluidos de los ingresos consolidados del grupo IHG.</p>

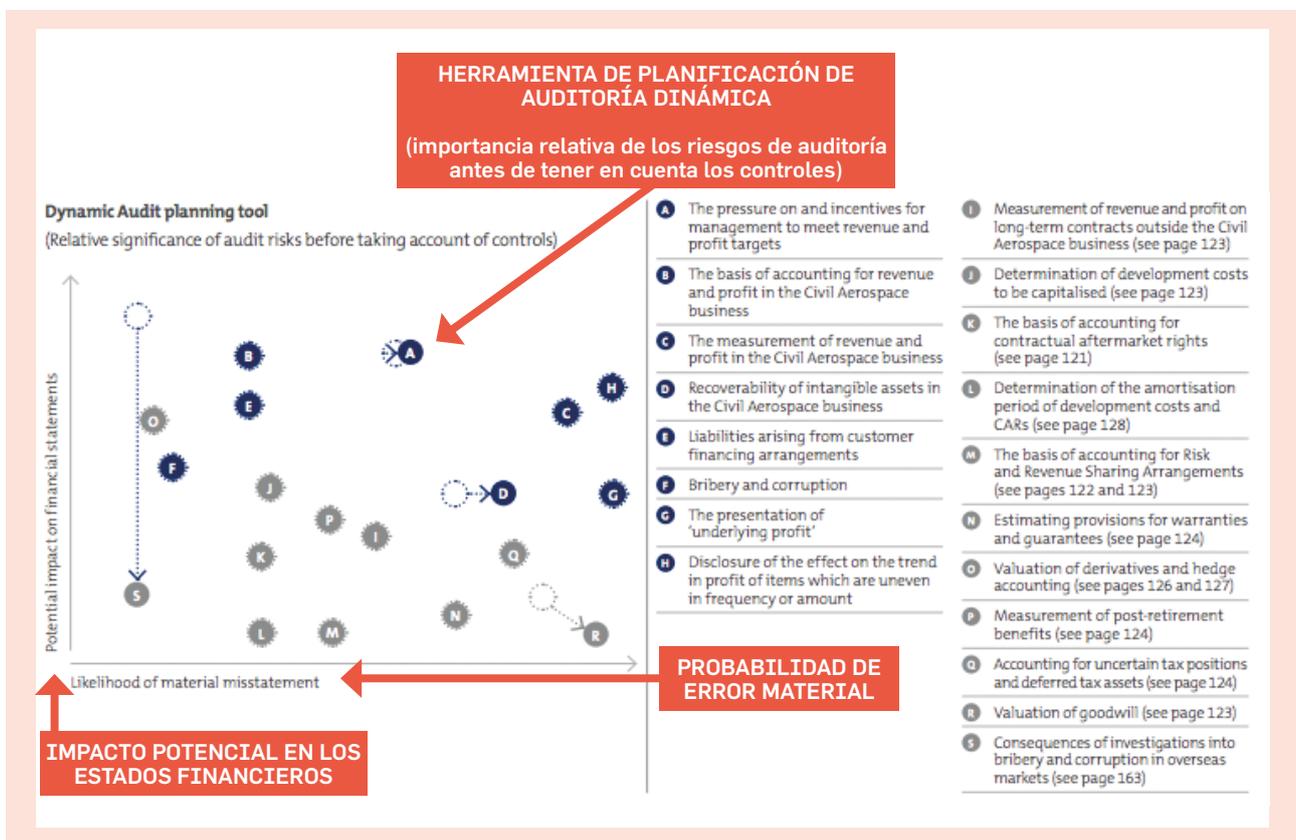


A TRIPLE COLUMNA CON TITULOS

5.4. KPMG

La firma auditora KPMG presenta, en el Reino Unido, en un cliente una matriz de riesgos al planificar la auditoría donde las clasifica en función del impacto potencial en los estados financieros y de las probabilidad de errores materiales. Además, muestra el cambio de los riesgos con respecto al año anterior. Los informes de empresas holandesas no muestran esa matriz ni la claridad de los procedimientos.

Cuadro 12. Extracto del informe de auditoría de KPMG en la empresa Rolls-Royce Holding Plc



Traducción del contenido informativo del Cuadro 12:

- A** La presión y los incentivos sobre la dirección para alcanzar los objetivos de ingresos y beneficio
- B** La base de la contabilidad de los ingresos y el beneficio en el negocio de Civil Aerospace
- C** La medición de los ingresos y beneficio en el negocio de Civil Aerospace
- D** Capacidad de recuperación de activos intangibles en el negocio de Civil Aerospace
- E** Pasivos derivados de acuerdos de financiación a clientes
- F** Soborno y corrupción
- G** La presentación de 'beneficios subyacentes'
- H** Divulgación del efecto en la tendencia en beneficios de productos desiguales en frecuencia o cantidad
- I** Medición de ingresos y beneficios en contratos a largo plazo fuera del negocio aeroespacial (ver página 123)
- J** Determinación de los costes de desarrollo a activar (véase la página 123)
- K** Las bases de la contabilidad de los derechos contractuales en el mercado de accesorios (ver página 121)
- L** Determinación de la amortización y el período de vida de los costos de desarrollo y CARs (vea la página 128)
- M** Las bases de la contabilidad de los Acuerdos de Riesgo y participación en los ingresos (véanse las páginas 122 y 123)
- N** Estimación de las provisiones relativas a las garantías (ver página 124)
- O** Valoración de la contabilidad de derivados y coberturas (véanse las páginas 126 y 127)
- P** Medición de beneficios de post-jubilación (ver página 124)
- Q** Contabilidad de la incertidumbre en posiciones fiscales y activos por impuestos diferidos (ver página 124)
- R** Valoración del fondo de comercio (ver página 123)
- S** Consecuencias de las investigaciones sobre soborno y corrupción en mercados extranjeros (véase la página 163)

5.5. PwC

PwC presenta informes de auditoría con estructuras iguales para todos sus clientes en el Reino Unido y Holanda. No así con las pruebas y procedimientos que se incluyen en la descripción de los riesgos y en la forma de llevarlos a cabo. Esta firma es la que más similitud hay entre países a la hora de presentar las cuestiones claves de auditoría y como nota especial es la única que siempre presenta una conclusión al finalizar el texto de la CCA.

Cuadro 13. Extracto del informe de auditoría PwC en la empresa Vodafone Group plc

Area of focus	How our audit addressed the area of focus
<p data-bbox="188 981 662 1037">Revenue recognition – accuracy of revenue recorded given the complexity of systems</p> <p data-bbox="188 1037 662 1176">There is an inherent risk around the accuracy of revenue recorded given the complexity of systems and the impact of changing pricing models to revenue recognition (tariff structures, incentive arrangements, discounts etc.).</p> <p data-bbox="188 1176 662 1265">The application of revenue recognition accounting standards is complex and involves a number of key judgements and estimates.</p> <p data-bbox="188 1265 662 1355">Refer to the Audit and Risk Committee Report and note 1 – Critical accounting judgements and key sources of estimation uncertainty.</p>	<div data-bbox="1173 862 1380 1019" style="text-align: right;">  pwc </div> <p data-bbox="662 1037 1165 1120">We instructed the eight local operations in Group audit scope to undertake consistent audit procedures. Our audit approach included controls testing and substantive procedures covering, in particular:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li data-bbox="662 1131 1165 1220">→ testing the IT environment in which billing, rating and other relevant support systems reside, including the change control procedures in place around systems that bill material revenue streams; <li data-bbox="662 1220 1165 1310">→ testing the end-to-end reconciliation from business support systems to billing and rating systems to the general ledger. This testing included validating material journals processed between the billing system and general ledger; <li data-bbox="662 1310 1165 1377">→ performing tests on the accuracy of customer bill generation on a sample basis and testing of a sample of the credits and discounts applied to customer bills; and <li data-bbox="662 1377 1165 1422">→ testing cash receipts for a sample of customers back to the customer invoice. <p data-bbox="662 1433 1165 1523">We also considered the application of the Group's accounting policies to amounts billed and the accounting implications of new business models to check that Group accounting policies were appropriate for these models and were followed.</p> <p data-bbox="662 1534 1165 1590">Based on our work, we noted no significant issues on the accuracy of revenue recorded in the year.</p>

Traducción del contenido informativo del Cuadro 13:

Área de enfoque	Cómo abordó nuestra auditoría el área de enfoque
<p>Reconocimiento de ingresos – precisión de los ingresos registrados dada la complejidad de los sistemas</p> <p>Existe un riesgo inherente en torno a la precisión del registro de ingresos dada la complejidad de los sistemas y el impacto de cambiar los modelos de precios al registro de ingresos (estructuras arancelarias, acuerdos de incentivos, descuentos, etc.).</p> <p>La aplicación de las normas contables de reconocimiento de ingresos es compleja e implica una serie de juicios y estimaciones.</p> <p>Puede verse el Informe del Comité de Auditoría y Riesgo y nota 1 – Juicios contables críticos y fuentes clave en la estimación de la incertidumbre</p>	<p>Instruimos a los ocho equipos de auditoría de los ocho mercados locales en el ámbito de auditoría del grupo para aplicar de manera consistente los procedimientos de auditoría sobre ingresos.</p> <p>Nuestro enfoque de auditoría incluyó pruebas de controles y procedimientos sustantivos que cubren en particular:</p> <ul style="list-style-type: none">→ Un test del entorno de TI de la facturación, la calificación y otros sistemas de soporte relevantes, incluidos los procedimientos de control de cambios establecidos alrededor de los sistemas en que se facturan los flujos de ingresos materiales;→ Una prueba de la conciliación de extremo a extremo de los sistemas de soporte de la facturación y los sistemas de clasificación en la contabilidad general. Esta prueba incluyó la validación de los diarios materiales entre el sistema de facturación y la contabilidad general;→ Pruebas sobre la precisión de la generación de facturas de los clientes sobre una muestra de los cargos y descuentos aplicados a las facturas de los clientes; y→ Una prueba de cobros para una muestra de devoluciones de facturas a clientes. <p>También consideramos la adecuación de las políticas contables del Grupo a los importes facturados y las implicaciones contables de los nuevos modelos de negocio para comprobar que la contabilidad del Grupo mantiene las políticas apropiadas para estos modelos y el seguimiento de las mismas.</p> <p>Basándonos en nuestro trabajo, no observamos problemas significativos sobre la exactitud de los ingresos registrados en el año.</p>



5.6.- Una síntesis de las mejores prácticas.

Como síntesis del análisis realizado sobre la forma de presentación de las CCAs y de la didáctica de su presentación (utilización creciente de elementos gráficos que ayuden a la comprensión de las CCAs.) podemos señalar que:

En cuanto a la forma podemos observar que existen 3 tendencias (por orden de número de veces que ha aparecido):

- Método “a doble columna”: empleando la de la izquierda para describir el riesgo y la de la derecha para la respuesta.
- Método “a columna única”: en el que se utiliza la parte superior para describir el riesgo y la inferior para la respuesta.
- Método “a triple columna”, empleando la tercera para hacer referencia a el epígrafe al que hace referencia la CCA.

Estas tenencias en algunos casos se emplean de forma alternativa por parte de la misma firma y, en otros, no. Es el caso de PwC que siempre emplea el método “a doble columna”.

Lo que si se aprecia de manera generalizada (aunque con ciertas excepciones) es la inclusión de un título. Con relación a la “didáctica” de la presentación, podemos destacar algunas prácticas de las firmas:

- Resumir en una matriz los distintos riesgos clasificándolos según el impacto en los estados financieros y el grado de juicio y estimación.
- En alguna ocasión presentar también la matriz de riesgos al planificar la auditoría donde las clasifica en función del impacto potencial en los estados financieros y de la probabilidad de errores materiales.
- Mostrar en una tabla los cambios de los riesgos comprándolos con el año anterior.
- Incluir dentro de la descripción del riesgo unos símbolos donde se comparan los mismos con el año anterior y su evolución.
- Además, muestra el cambio de los riesgos con respecto al año anterior.

6. UNA APROXIMACIÓN A LAS PRIMERAS CUESTIONES CLAVE DE AUDITORÍA EN ESPAÑA

Para terminar este resumen y, con independencia de que el objetivo del mismo está centrado en el estudio de las CCAs en el Reino Unido y Holanda, se incorpora a continuación un epígrafe que recoge las primeras manifestaciones que existen en España respecto a la presentación de las CCAs en los informes de auditoría.

La muestra se ciñe a las empresas cotizadas, concretamente se analizan las CCAs recogidas en los informes de auditoría de 2017 y que han sido publicados en las Cuentas Anuales de las empresas cotizadas que se han dado a conocer ya en 2018. El análisis realizado es similar al seguido para el resto del estudio en cuanto a:

- cómputo del número de CCAs,
- principales cuestiones informadas,
- análisis por sector e
- incidencia de las variables corporativas en el número de CCAs recogidas en el informe.

Lógicamente no se incluye un apartado sobre la recurrencia de las CCAs debido a su imposibilidad ya que a la fecha de elaboración del estudio solo se contaban con datos de un año, al ser el ejercicio 2017 el primer ejercicio de inclusión de las CCAs en los informes de auditoría.

El número de empresas estudiadas asciende a 124, el número total de CCAs publicadas ha sido de 351, lo que supone que la media por informe asciende a 2,83.

Cuadro 14. Número medios de CCAs

NÚMERO MEDIO DE
CCA EN ESPAÑA



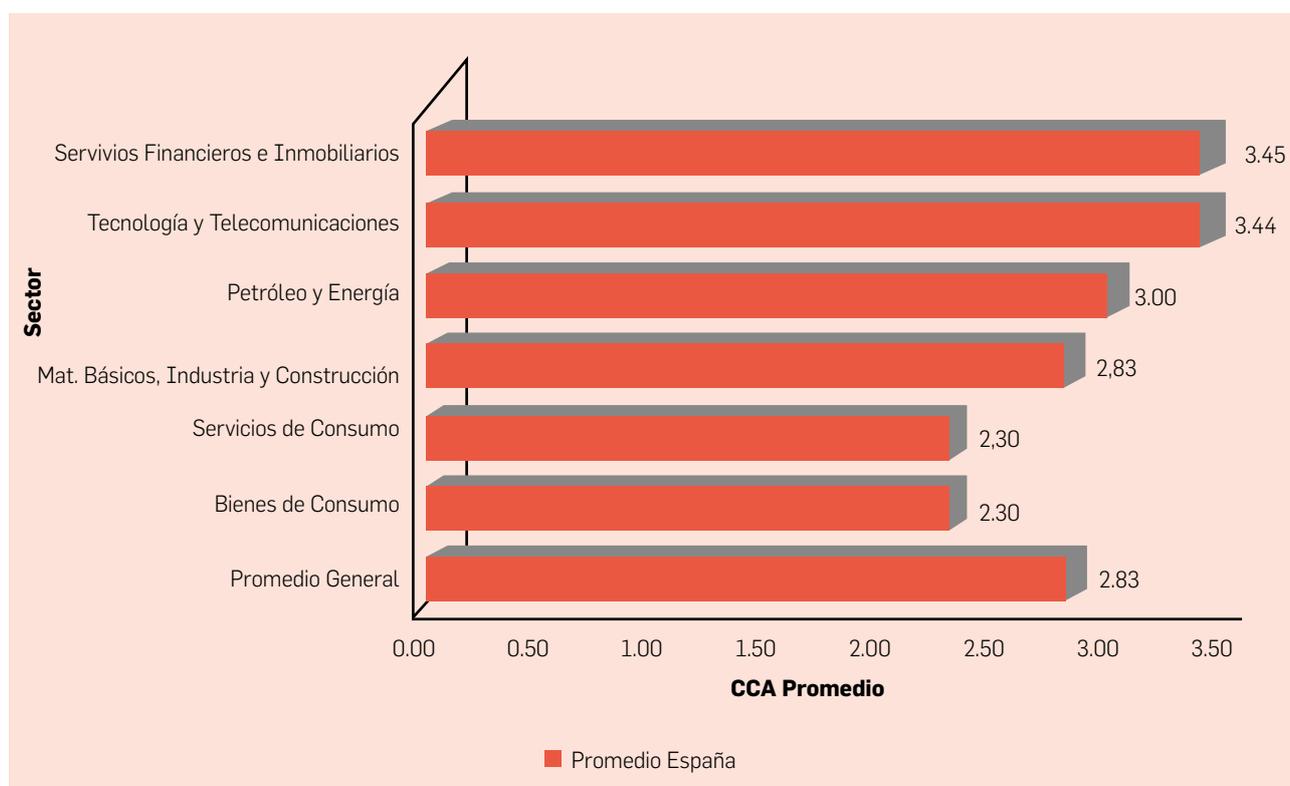
Los temas que más frecuentemente se presentan son los relacionados con los ingresos, los impuestos y el deterioro de activos

Cuadro 15. CCAs más frecuentes en España

Tipo CCA	2017	% Total
Ingresos	56	16%
Impuestos	49	14%
Deterioro de activos	48	14%
Intagibles	39	11%
Litigios/Prov. regulatorias	36	10%
Otras	28	8%
Propiedades, plantas y equipos	23	7%
Activos financieros	23	7%
Combinaciones de negocios	22	6%
Tecnologías de información	11	3%
Inventarios	10	3%
Pensiones	4	1%
Controles	4	1%
Cambios de auditor	0	0%
Descuento proveedores	0	0%
Total general	351	100%

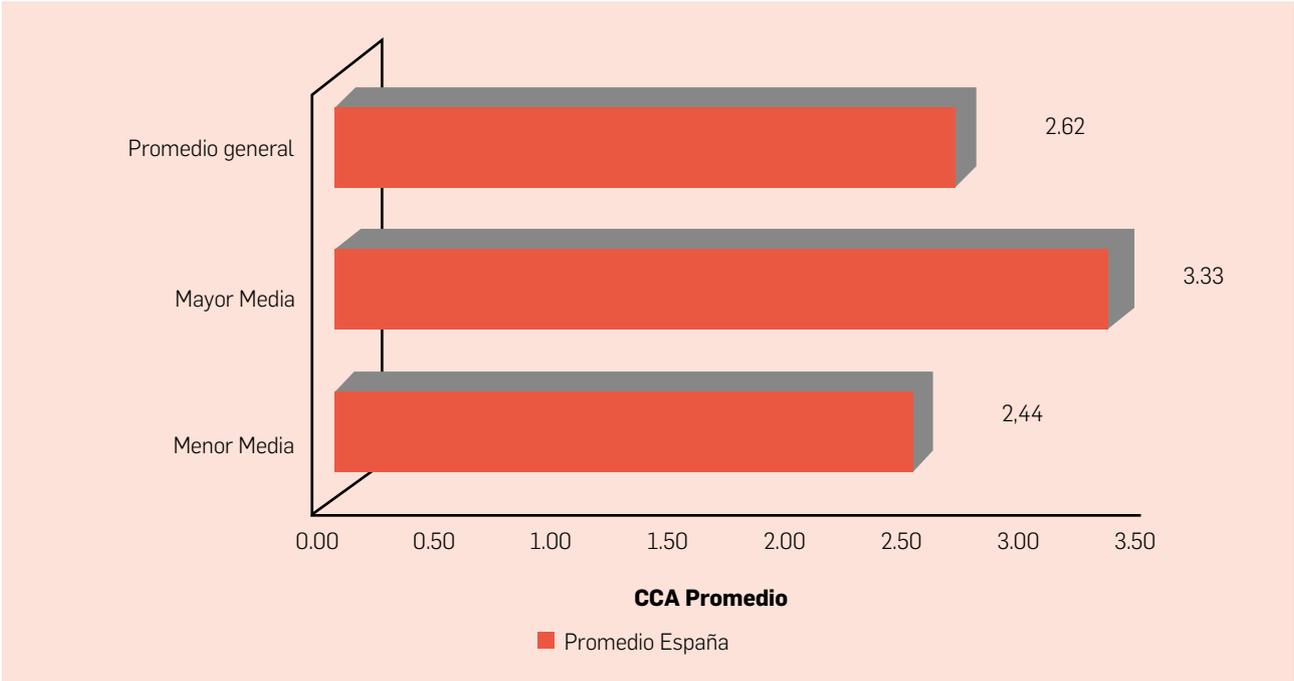
El sector de servicios financieros e Inmobiliarios (3,45) y el sector de tecnología y telecomunicaciones (3,44) son los que más CCAs presentan de media, siendo el sector de bienes de consumo el que menos CCAs presenta en sus informes de auditoría (2,3).

Cuadro 16. Número medio de CCAs en España

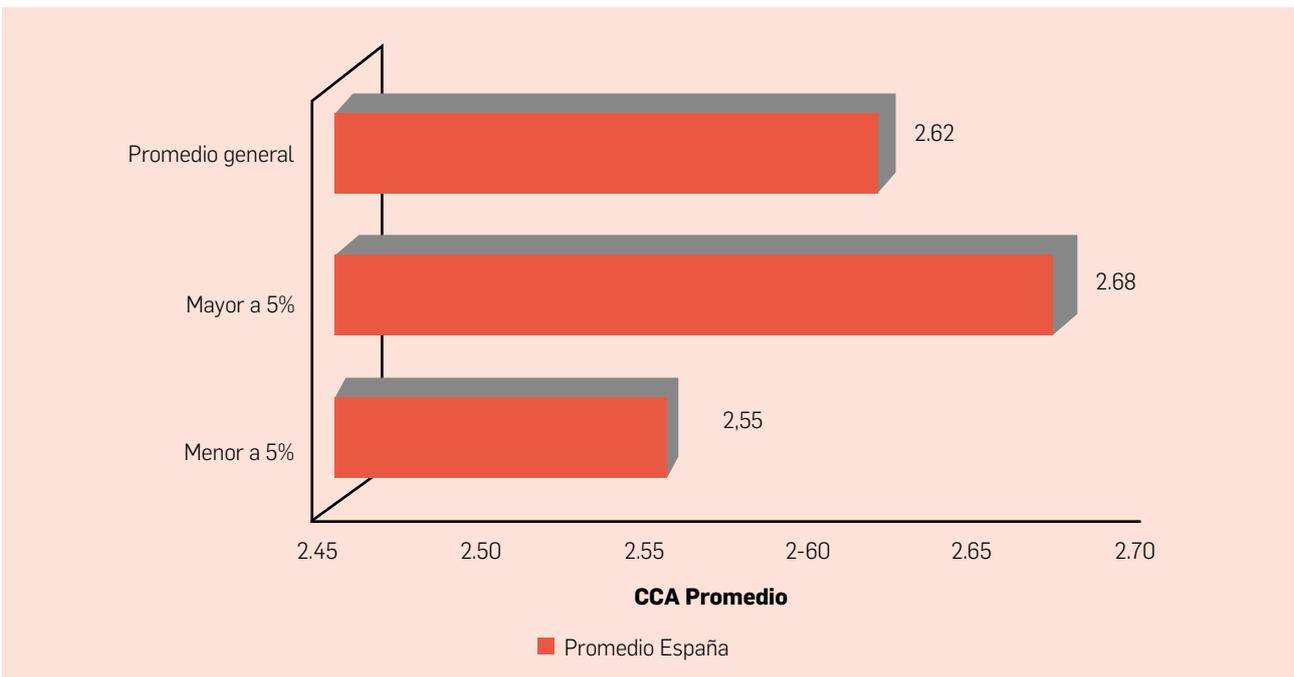


El número de CCAs aumenta con el tamaño y el endeudamiento de la empresa auditada y disminuye cuando aumenta la rentabilidad. Esta tendencia es consistente con la seguida por las empresas británicas y holandesas.

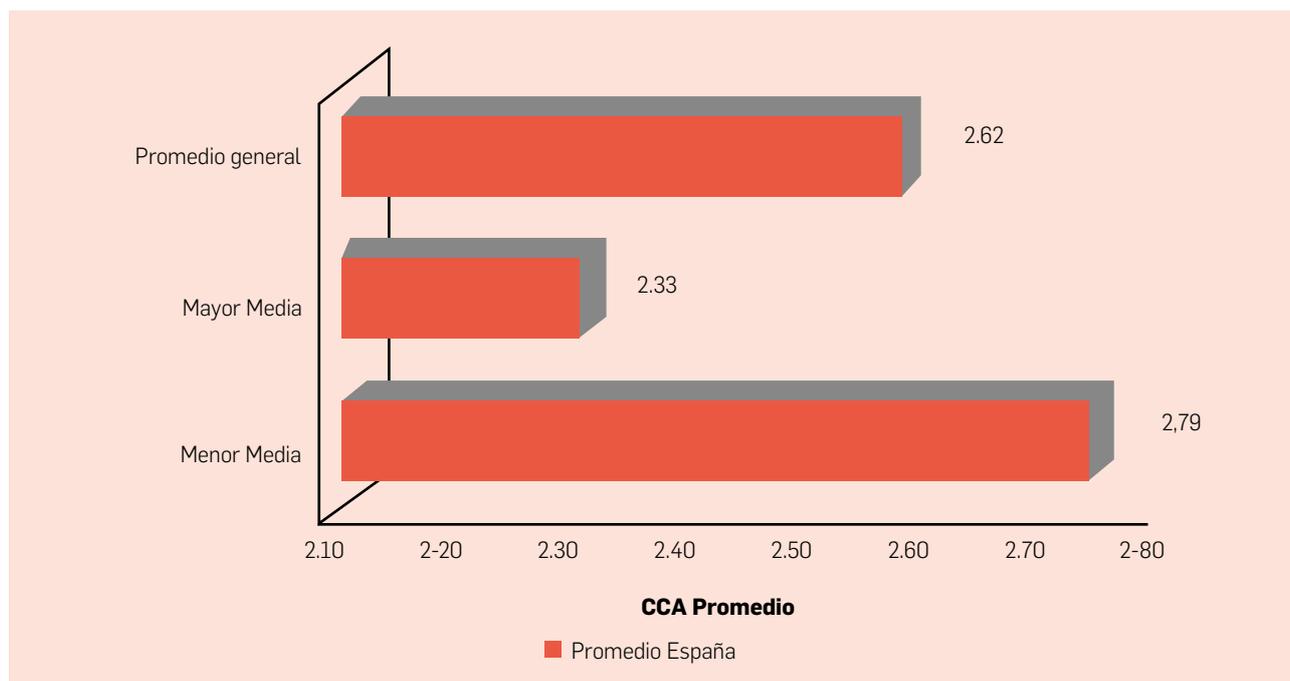
Cuadro 17. Número medio de CCAs por tamaño de las empresas



Cuadro 18. Numero medio de CCAs por endeudamiento de las empresas



Cuadro 19. Número medio de CCAs por rentabilidad de las empresas



En relación al número de CCAs recogidas por cada firma nos movemos, de media, entre una horquilla de 3,37 de PwC y 2,00 de Luis Caruana (y otros).

Cuadro 20. Número medio de CCAs por firma auditora en España

SECTOR	2017
PwC	3.37
CROWE HORWALTH	3.00
GRANT THORNTON	3.00
PKF	3.00
DELOITTE	2.82
EY	2.81
DELOITTE/PwC	2.50
KPMG	2.40
BAKER TILLY	2.00
BDO	2.00
BIZ AUDITORES	2.00
LUIS CARUANA	2.00

En el Cuadro 21 se presentan los tipos de CCAs por cada una de las Big4. Deloitte es la firma que más CCAs presenta vinculadas a litigios y provisiones, ingresos, deterioro de activos. EY es la firma auditora que más CCAs presenta en relación con los inventarios. PwC es la firma con más CCAs vinculadas a Intangibles, combinaciones de negocios, controles, tecnologías de la información y activos financieros.

Cuadro 21. Tipología de CCAs por cada una de las Big-4 en España

Tipo CCA	% Deloitte	% EY	% KPMG	% PwC
Litigios / Prov. regulatorias	35%	24%	18%	24%
Ingresos	32%	28%	15%	25%
Intangibles	18%	12%	29%	41%
Deterioro de activos	37%	24%	20%	20%
Combinaciones de negocios	24%	19%	19%	38%
Controles	0%	0%	0%	100%
Tecnologías de información	18%	18%	9%	55%
Otros	18%	14%	18%	50%
Propiedades, plantas y equipos	32%	18%	18%	32%
Pensiones	25%	25%	25%	25%
Inventarios	33%	44%	0%	22%
Activos financieros	18%	23%	27%	32%
TOTAL	28%	22%	19%	31%

Deloitte y PwC presentan mayor número de CCAs en el sector de servicios financieros e inmobiliarios, EY lo hace en el sector de materiales básicos, industria y construcción, mientras que KPMG lo hace en el sector de tecnología y telecomunicaciones.

Cuadro 22. Distribución sectorial de las CCAs en las Big-4

SECTOR	PROMEDIO ESPAÑA
DELOITTE	2.82
Servicios de consumo	2.00
Bienes de consumo	2.33
Tecnología y telecomunicaciones	2.67
Mat. básicos, industria y construcción	2.92
Petróleo y energía	3.00
Servicios financieros e inmobiliarios	3.22
SECTOR	PROMEDIO ESPAÑA
KPMG	2.40
Bienes de consumo	2.00
Servicios de consumo	1.86
Mat. básicos, industria y construcción	2.20
Petróleo y energía	2.67
Servicios financieros e inmobiliarios	3.25
Tecnología y telecomunicaciones	3.50
SECTOR	PROMEDIO ESPAÑA
EY	2.81
Bienes de consumo	2.43
Servicios de consumo	2.33
Servicios financieros e inmobiliarios	2.80
Petróleo y energía	3.00
Tecnología y telecomunicaciones	3.00
Mat. básicos, industria y construcción	3.29
SECTOR	PROMEDIO ESPAÑA
PwC	3,37
Bienes de consumo	2.30
Mat. básicos, industria y construcción	3.00
Servicios de consumo	3.00
Petróleo y energía	4.00
Tecnología y telecomunicaciones	4.33
Servicios financieros e inmobiliarios	4.63

7. CONCLUSIONES FINALES

- 1.** El número de CCAs totales recogidas en nuestras 497 observaciones es de 2.021, lo que supone una media por informe de auditoría de 4 CCAs, valor que se sitúa en 4,52 en las empresas del Reino Unido y en 3,49 en las holandesas.
- 2.** Los riesgos más significativos informados por los auditores son:
 - a.** reconocimiento de ingresos,
 - b.** combinaciones de negocios,
 - c.** impuestos y
 - d.** contabilización de intangibles.
- 3.** En términos generales PwC es la firma que más número de CCAs recoge en sus informes británicos mientras que EY es la que más CCAs recoge en los informes de auditoría holandeses.
- 4.** En el Reino Unido, el mayor número de CCAs informadas se encuentran localizadas en el sector de servicios públicos con una media interanual de CCAs de 5,4, mientras que en Holanda es el sector de industria, petróleo y energía el que más CCAs presenta con un valor medio interanual de 3,72 CCAs.
- 5.** El número de CCAs aumenta conforme lo hace el tamaño y el endeudamiento de la empresa auditada. Sin embargo, el número de CCAs disminuye conforme lo hace la rentabilidad de la empresa auditada. Ambas tendencias se observan en los dos países y en todos los años analizados.
- 6.** En el estudio de las CCAs recurrentes Deloitte es la firma que más diferencias presenta con respecto a su evolución en el Reino Unido. Como ejemplo, en las CCAs vinculadas a los ingresos es donde más pruebas de control, evaluación de controles de tecnología de la información y procedimientos se han realizado.
- 7.** En las empresas holandesas, EY utiliza procedimientos, pruebas y evaluaciones similares, incrementando el número de pruebas de detalle en las CCAs vinculadas con los ingresos.
- 8.** La firma KPMG es la firma que no ha incrementado ninguna de sus pruebas, evaluaciones y procedimientos de un año a otro en las empresas británicas.
- 9.** En las empresas holandesas, PwC no presenta diferencias en su análisis de las CCAs durante los años analizados. Respecto a la consideración de fraude, PwC empieza a mencionarlo en 2016 y además el número de pruebas de detalle aumenta de 2 a 4 entre 2013 y 2016.

- 10.** La firma auditora BDO presenta una de las mejores prácticas. Resume en una matriz los distintos riesgos clasificándolos según el impacto en los estados financieros y el grado de juicio y estimación. Además, muestra en una tabla los cambios de éstos riesgos comprándolos con el año anterior.
- 11.** Deloitte incluye en algunos casos dentro de la descripción del riesgo símbolos donde se comparan los mismos con el año anterior y como han cambiado.
- 12.** EY describe el área de riesgo y por otro lado, da una respuesta al riesgo preciso y legible.
- 13.** KPMG presenta una matriz de riesgos donde los clasifica en función del impacto potencial en los estados financieros y de la probabilidad de errores materiales.
- 14.** PwC presenta informes de auditoría con estructuras iguales. No así con las pruebas y procedimientos que se incluyen en la descripción de los riesgos y en las formas de llevarlos a cabo. Esta firma es la que más similitud mantiene entre países a la hora de presentar las cuestiones claves de auditoría.
- 15.** En España el número de CCAs media presentada por las empresas cotizadas asciende a casi 3, siendo las más numerosas las vinculadas a ingresos, deterioro de activos e impuestos.
- 16.** El sector de servicios financieros e inmobiliarios (3,45) y el sector de tecnología y telecomunicaciones (3,44) son los que más CCAs presentan de media, siendo el sector de bienes de consumo el que menos CCAs presenta en sus informes de auditoría (2,3).
- 17.** El número de CCAs aumenta con el tamaño y el endeudamiento de la empresa auditada y disminuye cuando aumenta la rentabilidad. Esta tendencia es consistente con la seguida por las empresas británicas y holandesas.

✓ AUDITORES

**INSTITUTO DE CENSORES JURADOS
DE CUENTAS DE ESPAÑA**

Paseo de la Habana, 1 • 28036 - Madrid
Tel.: 91 446 03 54 • Fax: 91 447 11 62
E-mail: comunicacion@icjce.es
Web: www.icjce.es