

I. Introducción	1-6
II. Obxectivos	7
III. Definicións	8
IV. Determinación das cuestións clave da auditoría	9-10
V. Comunicación das cuestións clave da auditoría	11-16
VI. Comunicación cos responsables do goberno da entidade	17
VII. Documentación	18

I. Introducción

1. A NIA-ES 701 trata da responsabilidade que ten o auditor de comunicar as cuestións clave da auditoría no informe de auditoría. A súa finalidade é a de tratar tanto o xuízo do auditor en relación co que se debe comunicar no informe de auditoría como a estrutura e contido de dita comunicación.

Esta GPF-OCEX 1701 adapta a NIA-ES 701 ás necesidades e circunstancias dos OCEX, cunha dobre pretensión:

- a) téntase simplificar algúns aspectos da NIA-ES 701 para facilitar a súa aplicación no sector público e
 - b) debido ás maiores esixencias de información, transparencia e rendición de contas demandadas polos destinatarios dos informes de fiscalización do sector público, aplicarase a todas as entidades públicas. É dicir, todas as entidades do sector público considéranse Entidades de Interese Público aos efectos desta norma.
2. O propósito da comunicación das cuestións clave da auditoría é mellorar o valor comunicativo do informe de auditoría ao proporcionar unha maior transparencia sobre a auditoría que se realizou.

A comunicación das cuestións clave da auditoría proporciona información adicional aos usuarios a quen se destinan os estados financeiros co fin de facilitarlles a comprensión daquelas cuestións que, segundo o xuízo profesional do auditor, foron da maior significatividade na auditoría dos estados financeiros. Tamén pode axudar aos usuarios dos estados financeiros a coñecer a entidade e as áreas dos estados financeiros auditados nas que a dirección aplica xuízos significativos.
 3. A comunicación das cuestións clave da auditoría no informe de auditoría tamén pode proporcionar aos usuarios dos estados financeiros unha base para involucrarse máis coa dirección e cos responsables do goberno da entidade sobre determinadas cuestións relativas á entidade, aos estados financeiros auditados ou á auditoría que se realizou.
 4. A comunicación das cuestións clave da auditoría no informe de auditoría realízase no contexto da opinión que se formou o auditor e:
 - a) non substitúe a información que debe revelar a dirección nos estados financeiros de conformidade co marco de información financeira aplicable, ou aquela outra que sexa necesaria para lograr a expresión da imaxe fiel;
 - b) non exime ao auditor de expresar unha opinión modificada cando o requiran as circunstancias;
 - c) non exime de informar de conformidade coa GPF-OCEX 1570 cando exista unha incerteza material en relación con feitos ou condicións que poden xerar dúbidas significativas sobre a capacidade da entidade para continuar como entidade en funcionamento;
 - d) non constitúe unha opinión separada sobre cuestións particulares.

Por outra banda, a utilización de parágrafos de énfases non substitúe a descrición individualizada das cuestións clave da auditoría. (NIA-ES 706 revisada; PA1)

5. Esta GPF-OCEX 1701/NIA-ES 701 contempla a creación dunha nova sección nos informes de auditoría que complementa os xa previstos na GPF-OCEX 1730.

Posiblemente na práctica dos OCEX xa se veña informando con distintos formatos das materias que agora se deberán incluír como cuestións clave da auditoría. Pero coa presente norma informárase de forma máis homoxénea, sistemática e completa, mellorando con iso a información, claridade e transparencia do sector público.

6. O auditor dos OCEX debe describir as cuestións clave de auditoría aplicando o seu xuízo, de modo que a forma de describir cuestións similares pode variar en función das circunstancias. A descrición dunha cuestión clave de auditoría cumprirá, polo xeral, os obxectivos dos requirimentos da normativa se se caracteriza polo seguinte:
- Baséase en feitos documentados nos papeis de traballo.
 - Adáptase ás circunstancias específicas da Entidade.
 - É concisa e non contén linguaxe excesivamente técnica.
 - Contén detalles suficientes para comprender como se abordou a cuestión na auditoría.

As descrições xenéricas de aspectos clave que non cumprían cos requirimentos.

Un dos aspectos que máis difiren nesta guía respecto da NIA-ES 701, é todo o referente á comunicación das cuestións clave da auditoría cos responsables da Entidade. Nos OCEX esta cuestión está regulada principalmente pola normativa propia, pola ISSAI-ES 200 (apartados 57 a 62) e as GPF-OCEX ás que se alude nos seguintes apartados.

II. Obxectivos

7. Os obxectivos do auditor son determinar as cuestións clave da auditoría e, unha vez que se formou unha opinión sobre os estados financeiros, comunicar ditas cuestións describíndoas no informe de auditoría.

III. Definicións

8. A efectos das GPF-OCEX, os seguintes termos teñen o significado que figura a continuación:

Cuestións clave da auditoría

Aquelas cuestións que, segundo o xuízo profesional do auditor, foron da maior significatividade na auditoría dos estados financeiros do período actual.

Significatividade

Pódese describir como a importancia relativa dunha cuestión, considerada no contexto.

O auditor xulga a significatividade dunha cuestión no contexto no que se está considerando. A significatividade pódese considerar no contexto de factores cuantitativos e cualitativos, tales como a magnitude relativa, a natureza e efecto sobre a materia obxecto de análise, así como o interese expresado polos usuarios a quen se destinan os estados financeiros ou as persoas que os reciben. Isto require unha análise obxectiva dos feitos e circunstancias, así como da natureza e extensión da comunicación cos responsables do goberno da entidade. (NIA-ES 701; PA1)

IV. Determinación das cuestións clave da auditoría

9. O auditor determinará as cuestións que requirisen a súa atención significativa ao realizar a auditoría.

Para a súa determinación, o auditor terá en conta o seguinte:

- As áreas de maior risco valorado de incorrección material, ou os riscos significativos identificados de conformidade coa GPF-OCEX 1315/NIA-ES 315.
- Os xuízos significativos do auditor en relación coas áreas dos estados financeiros que requiriron xuízos significativos da dirección, incluíndo as estimacións contables para as que se identificou un grao elevado de incerteza na estimación.
- O efecto na auditoría de feitos ou transaccións significativos que tiveron lugar durante o período.

Cuestións que requiriron atención significativa do auditor

- 9.1 O proceso de toma de decisións do auditor para determinar as cuestións clave da auditoría ten como finalidade aplicar o seu xuízo para determinar aquelas que foron da maior significatividade na auditoría dos estados financeiros do período actual.

Pode ser útil para o auditor considerar se unha cuestión que foi cuestión clave da auditoría na auditoría dos estados financeiros do período anterior segue sendo unha cuestión clave da auditoría na auditoría dos estados financeiros do período actual. *(NIA-ES 701; PA9-11)*

- 9.2 O concepto de atención significativa do auditor reconece que **unha auditoría se basea no risco** e céntrase en identificar e valorar os riscos de incorrección material nos estados financeiros, en deseñar e aplicar procedementos de auditoría para responder a ditos riscos e obter evidencia suficiente e adecuada para proporcionar unha base para a opinión do auditor. *(NIA-ES 701; PA12)*

Para un determinado saldo contable, tipo de transacción ou información a revelar, canto maior sexa o risco de incorrección material nas afirmacións, máis xuízo deberá aplicarse na planificación e aplicación de procedementos de auditoría e na avaliación dos seus resultados.

No deseño de procedementos de auditoría posteriores, requírese que o auditor obteña evidencia de auditoría máis convincente canto maior sexa a valoración do risco que realizase.

Ao obter evidencia de auditoría máis convincente, debido a unha valoración máis alta do risco, o auditor pode incrementar a cantidade de evidencia ou obter evidencia que sexa máis relevante ou fiable. Por exemplo, pondo máis énfase na obtención de evidencia de terceiros ou mediante a obtención de evidencia corroborativa procedente de varias fontes independentes.

- 9.3 En consecuencia, as cuestións que dificultan a obtención polo auditor de evidencia suficiente e adecuada ou a formación dunha opinión sobre os estados financeiros poden ser especialmente relevantes na determinación por parte do auditor das cuestións clave da auditoría. *(NIA-ES 701; PA13)*

- 9.4 As áreas que requiren atención significativa do auditor a miúdo son áreas complexas e de xuízo significativo da dirección con relación aos estados financeiros e, en consecuencia, a miúdo implican xuízos difíciles ou complexos por parte do auditor. *(NIA-ES 701; PA14)*

Á súa vez, a miúdo isto afecta á estratexia global de auditoría, á asignación de recursos e á extensión do esforzo de auditoría en relación con esas cuestións.

Estes efectos poden incluír, por exemplo, o grao de participación de persoal de categoría superior no encargo de auditoría ou a participación dun experto do auditor ou de persoas especializadas nunha área específica de contabilidade, auditoría, seguridade informática ou xurídica, xa sexan funcionarios do OCEX ou contratadas para tratar esas áreas.

Consideracións para a determinación das cuestións que requiriron atención significativa do auditor

- 9.5 Na fase de planificación, o auditor pódese facer unha idea preliminar das cuestións que probablemente sexan áreas ás que teña que prestar unha atención significativa na auditoría e que, en consecuencia, poidan ser cuestións clave da auditoría. O auditor pode comunicarse cos responsables do goberno da entidade acerca diso ao discutir o alcance e o momento de realización dos procedementos de auditoría planificados.

Non obstante, a determinación polo auditor das cuestións clave da auditoría baséase nos resultados da auditoría ou na evidencia obtida durante toda a auditoría. *(NIA-ES 701; PA16)*

- 9.6 Ademais das cuestións relacionadas coas consideracións específicas requiridas no apartado 9, poden existir outras cuestións que foron obxecto de comunicación cos responsables do goberno da entidade que requiriron atención significativa do auditor e que, en consecuencia, pódense considerar cuestións clave da auditoría de conformidade co apartado 10.

Ditas cuestións poden incluír, por exemplo, cuestións relevantes para a auditoría que se realizou que pode non ser necesario revelar nos estados financeiros. Por exemplo, a implementación dun novo sistema de TI (ou cambios significativos ao sistema de TI existente) durante o período pode ser unha área que requira atención significativa do auditor, en especial se ese cambio tivo un efecto significativo

na estratexia global de auditoría ou estaba relacionado cun risco significativo (por exemplo, cambios nun sistema que afectan o recoñecemento dos ingresos). (NIA-ES 701; PA18)

Áreas de maior risco valorado de incorrección material, ou riscos significativos identificados

9.7 A NIA-ES 315/GPF-OCEX 1315 define o risco significativo como un risco identificado e valorado de incorrección material que, a xuízo do auditor, require unha consideración especial na auditoría. (NIA-ES 701; PA20)

As áreas nas que a dirección aplica xuízos significativos e as transaccións significativas inusuais pódense, a miúdo, identificar como riscos significativos. En consecuencia, os riscos significativos son, a miúdo, áreas que requiren atención significativa do auditor.

9.8 A NIA-ES 315/GPF-OCEX 1315 indica que a valoración por parte do auditor dos riscos de incorrección material nas afirmacións pode variar no transcurso da auditoría, a medida que se obtén evidencia de auditoría adicional.

A revisión da valoración do risco por parte do auditor e unha reevaluación dos procedementos de auditoría planificados con respecto a unha área específica dos estados financeiros (é dicir, un cambio significativo no enfoque de auditoría, por exemplo, se a valoración do risco do auditor baseouse na expectativa de que determinados controis funcionaban eficazmente e o auditor obtivo evidencia de auditoría de que non funcionaron eficazmente durante toda a auditoría, especialmente nunha área cun maior risco valorado de incorrección material) pode ter como resultado que se determine que unha área require atención significativa do auditor. (NIA-ES 701; PA22)

Xuízos significativos do auditor en relación coas áreas dos estados financeiros que requiriron xuízos significativos da dirección, así como as estimacións contables para as que se identificou un grao elevado de incerteza na estimación

9.9 A NIA-ES 260 (Revisada) require que o auditor se comunique cos responsables do goberno da entidade sobre a súa opinión relativa aos aspectos cualitativos significativos das prácticas contables da entidade, incluídas as políticas contables, as estimacións contables e a información revelada nos estados financeiros. En moitos casos, o anterior está relacionado con estimacións contables críticas e a correspondente información revelada, que probablemente sexan áreas que requiriran atención significativa do auditor e que tamén poden ser identificadas como riscos significativos. (NIA-ES 701; PA23)

9.10 As políticas contables que teñen un efecto significativo sobre os estados financeiros (e os cambios significativos en ditas políticas) tamén son relevantes para a comprensión dos estados financeiros, especialmente en circunstancias nas que as prácticas da entidade non son congruentes coas doutras entidades do mesmo sector. (NIA-ES 701; PA24)

O efecto na auditoría de feitos ou transaccións significativos que tiveron lugar durante o período

9.11 Os feitos ou transaccións que tiveron un efecto significativo nos estados financeiros ou na auditoría probablemente sexan áreas que requiriran atención significativa do auditor e probablemente fosen identificadas como riscos significativos.

Por exemplo, é posible que o auditor discutise de modo exhaustivo coa dirección e cos responsables do goberno da entidade en distintas fases durante toda a auditoría o efecto nos estados financeiros de transaccións significativas con partes vinculadas ou de transaccións significativas alleas ao curso normal dos negocios da entidade ou que parecen inusuais. É posible que a dirección realízase xuízos difíciles ou complexos en relación co recoñecemento, valoración, presentación ou revelación de ditas transaccións, que poden ter un efecto significativo sobre a estratexia global do auditor. (NIA-ES 701; PA25)

9.12 Os acontecementos significativos económicos, contables, da regulación, sectoriais ou doutra natureza que afectaron ás hipóteses ou xuízos da dirección tamén poden afectar o enfoque global da auditoría e ter como resultado unha cuestión que require atención significativa do auditor. (NIA-ES 701; PA26)

Cuestións da maior significatividade

10. **O auditor determinará entre as cuestións identificadas de conformidade co apartado 9 as que foron da maior significatividade na auditoría dos estados financeiros do período actual e que son, en consecuencia, as cuestións clave da auditoría.**

10.1 O concepto de cuestións da maior significatividade é aplicable no contexto da entidade e da auditoría que se realizou.

Neste sentido, a determinación e comunicación polo auditor das cuestións clave da auditoría ten como finalidade identificar cuestións específicas da auditoría e implica xulgar a súa importancia con respecto a outras cuestións da auditoría. *(NIA-ES 701; PA28)*

10.2 Outras consideracións que poden ser relevantes na determinación da significatividade relativa dunha cuestión e de se se trata dunha cuestión clave da auditoría son: *(NIA-ES 701; PA29)*

a) A importancia que ten a cuestión para a comprensión dos estados financeiros no seu conxunto polos usuarios a quen se destinan, en especial, a súa materialidade ou importancia relativa con respecto aos estados financeiros.

b) A natureza da política contable relativa á cuestión ou a complexidade ou subxectividade implícitas na selección pola dirección dunha política adecuada en comparación con outras entidades do sector.

c) A natureza e importancia relativa, cuantitativa ou cualitativa, das incorreccións corrixidas e das incorreccións acumuladas non corrixidas debidas a fraude ou erro relacionadas coa cuestión, no seu caso.

d) A natureza e extensión do esforzo de auditoría necesario para tratar a cuestión, incluídos:

- O grao de habilidades ou coñecementos especializados necesarios, no seu caso, para aplicar os procedementos de auditoría para tratar a cuestión ou valorar os resultados deses procedementos.
- A natureza das consultas a persoas alleas ao equipo do encargo en relación coa cuestión.

e) A natureza e a gravidade das dificultades para a aplicación dos procedementos de auditoría, a avaliación dos resultados deses procedementos e a obtención de evidencia pertinente e fiable na que basear a opinión do auditor, especialmente a medida que os xuízos do auditor van sendo máis subxectivos.

f) A gravidade de calquera deficiencia de control identificada relacionada coa cuestión.

g) Se a cuestión implicou varias consideracións de auditoría distintas pero relacionadas entre elas. Por exemplo, os contratos a longo prazo poden requirir atención significativa do auditor con respecto ao recoñecemento de ingresos, litixios ou outras continxencias e poden afectar a outras estimacións contables.

10.3 A determinación de cales e cantas das cuestións que requiriron atención significativa do auditor son da maior significatividade na auditoría dos estados financeiros do período actual é unha cuestión de **xuízo profesional**.

O número de cuestións clave da auditoría que se deben incluír no informe de auditoría pódese ver afectado pola dimensión e complexidade da entidade, a natureza da súa actividade e da súa contorna, e os feitos e circunstancias do encargo de auditoría. Polo xeral, canto maior sexa o número de cuestións que se consideraron nun momento inicial cuestións clave da auditoría, máis necesario será que o auditor volva considerar se cada unha desas cuestións cumpre a definición de cuestión clave da auditoría. *(NIA-ES 701; PA30)*

Unha longa lista de cuestións clave da auditoría pode ser contraria á idea de que esas cuestións son da maior significatividade na auditoría.

V. Comunicación das cuestións clave da auditoría en sección separada do informe

11. O auditor describirá cada cuestión clave da auditoría, utilizando un **subtítulo** adecuado nunha sección separada do informe de auditoría titulada "**Cuestións clave da auditoría**", salvo se resultan de aplicación as circunstancias descritas nos apartados 14 ou 15.

11.1 O apartado de Cuestións clave da auditoría situarase no informe tras o apartado de parágrafos de énfases e antes do doutras cuestións e utilizaranse os seguintes modelos. (NIA-ES 706 revisada) (NIA-ES 701; P11)

a) Cando se emita unha **opinión limpa**:

Cuestións clave da auditoría

As cuestións clave da auditoría son aquelas cuestións que, segundo o noso xuízo profesional, foron da maior significatividade na nosa auditoría das contas anuais do período actual. Estas cuestións foron tratadas no contexto da nosa auditoría das contas anuais no seu conxunto, e na formación da nosa opinión sobre estas, e non expresamos unha opinión por separado sobre esas cuestións.

[Descrición de cada cuestión clave da auditoría incluíndo, polo menos:

Subtítulo identificativo da cuestión clave

- *O motivo polo cal a cuestión se considerou da maior significatividade na auditoría e determinouse, en consecuencia, que se trataba dunha cuestión clave da auditoría.*
- *O modo en que se tratou a cuestión na auditoría.*
- *Si é aplicable, unha referencia á correspondente información ou informacións a revelar nos estados financeiros].*

[Cando a cuestión clave da auditoría sexa un risco moi significativo da auditoría o contido será:

Subtítulo identificativo

Descrición de cada risco moi significativo da auditoría, incluíndo, polo menos:

- *Os riscos considerados máis significativos de que existan incorreccións materiais, incluídas as debidas a fraude.*
- *Un resumo da resposta do auditor a ditos riscos.*
- *No seu caso, as observacións esenciais derivadas de ditos riscos.*
- *Cando sexa pertinente, incluírase unha referencia clara ás informacións importantes recollidas nas contas anuais].*

b) Cando se emita unha **opinión con excepcións**:

Cuestións clave da auditoría

As cuestións clave da auditoría son aquelas cuestións que, segundo o noso xuízo profesional, foron da maior significatividade na nosa auditoría das contas anuais do período actual. Estas cuestións foron tratadas no contexto da nosa auditoría das contas anuais no seu conxunto, e na formación da nosa opinión sobre estas, e non expresamos unha opinión por separado sobre esas cuestións.

Ademais da cuestión descrita na sección Fundamento da opinión con excepcións determinamos que debemos comunicar as seguintes cuestións clave de auditoría.

[Subtítulo identificativo da cuestión clave

Descrición de cada cuestión clave da auditoría

Cando sexa pertinente, incluírase unha referencia clara ás informacións importantes recollidas nas contas anuais].

- 11.2 A **orde de presentación** das cuestións individuais na sección “Cuestións clave da auditoría” é unha cuestión de xuízo profesional. (NIA-ES 701; PA32)

Por exemplo, esa información pódese organizar por orde de importancia relativa, sobre a base do xuízo do auditor, ou pode corresponder ao modo en que se revelan as cuestións nos estados financeiros.

As cuestións clave da auditoría non suplen a expresión dunha opinión modificada

12. **O auditor non comunicará unha cuestión na sección “Cuestións clave da auditoría” do seu informe cando, como resultado desa cuestión, requirírase que expresase unha opinión modificada.**

Descrición individualizada das cuestións clave da auditoría

13. A descrición de cada cuestión clave da auditoría na sección “Cuestións clave da auditoría” do informe de auditoría incluírá:

- a) o motivo polo cal a cuestión considerouse da maior significatividade na auditoría e determinouse, en consecuencia, que se trataba dunha cuestión clave da auditoría e
- b) o modo en que se tratou a cuestión na auditoría;
- c) se é aplicable, unha referencia á correspondente información ou informacións a revelar nos estados financeiros

- 13.1 Cando se describan os riscos considerados máis significativos deberá detallarse:

- a) os riscos considerados máis significativos de existencia de incorreccións materiais, incluídas as debidas a fraude,
- b) un resumo das respostas do auditor a ditos riscos e,
- c) un resumo das observacións esenciais derivadas dos mencionados riscos;
- d) se é aplicable, unha referencia á correspondente información ou informacións a revelar nos estados financeiros.

- 13.2 A descrición dunha cuestión clave da auditoría é unha cuestión de **xuízo profesional**, e ten como finalidade proporcionar unha explicación breve e equilibrada que permita aos usuarios a quen se destinan os estados financeiros comprender o motivo polo cal unha cuestión foi considerada como da maior significatividade na auditoría e o modo en que se tratou.

Limitar a utilización de termos de auditoría moi técnicos facilita aos usuarios a quen se destinan os estados financeiros que non teñan un coñecemento razoable de auditoría a comprensión dos motivos polos que o auditor se centrou en determinadas cuestións durante a auditoría.

A natureza e extensión da información proporcionada polo auditor ten como obxectivo ser equilibrada no contexto das responsabilidades de cada unha das partes. É dicir, de modo que o auditor transmita **información útil dunha maneira concisa e comprensible**, pero sen converterse inapropiadamente en provedor de información inédita sobre a entidade. (NIA-ES 701; PA34)

Referencia á parte dos estados financeiros na que se revela a cuestión

- 13.3 A descrición de cada cuestión clave da auditoría tratará o motivo polo que o auditor considerou que a cuestión era unha cuestión da maior significatividade na auditoría e o modo en que se tratou.

En consecuencia, **a descrición das cuestións clave da auditoría non é unha mera repetición da información revelada nos estados financeiros**. Con todo, unha referencia a calquera información revelada relacionada facilita aos usuarios a quen se destinan os estados financeiros unha mellor comprensión do modo en que a dirección tratou a cuestión na preparación dos estados financeiros. (NIA-ES 701; PA40)

- 13.4 Ademais de referirse á información revelada na memoria relacionada, o auditor pode chamar a atención sobre aspectos clave desta. Por exemplo, cando unha entidade inclúe información sólida sobre as estimacións contables, o auditor pode chamar a atención sobre a revelación de hipótese clave e do

rango de desenlaces posibles e sobre outra información revelada, tanto cuantitativa como cualitativa, relativa ás principais fontes de incerteza na estimación ou ás estimacións contables críticas, como parte da descrición do motivo polo que a cuestión foi da maior significatividade na auditoría e do modo en que se tratou nesta. (NIA-ES 701; PA41)

Motivo polo que o auditor considerou a cuestión como cuestión da maior significatividade na auditoría

- 13.5 A descrición dunha cuestión clave da auditoría no informe de auditoría ten como finalidade proporcionar información sobre o motivo polo que se considerou que se trataba dunha cuestión clave da auditoría. Por exemplo, é probable que sexa de interese para os usuarios a quen se destinan os estados financeiros a explicación dos factores que levaron ao auditor á conclusión de que unha determinada cuestión requiría que lle prestase atención significativa e era da maior significatividade na auditoría. (NIA-ES 701; PA42)
- 13.6 O auditor debe ter en conta a relevancia da información para os usuarios a quen se destinan os estados financeiros ao determinar o que se debe incluír na descrición dunha cuestión clave da auditoría. Entre outros pódese considerar se a descrición facilita unha mellor comprensión da auditoría e dos xuízos do auditor. (NIA-ES 701; PA43)
- 13.7 Relacionar unha cuestión directamente coas circunstancias específicas da entidade pode tamén axudar a minimizar a posibilidade de que ditas descricións vólvanse excesivamente estandarizadas e menos útiles co paso do tempo. (NIA-ES 701; PA44)

Por exemplo, algunhas cuestións pódense considerar cuestións clave da auditoría para un certo número de entidades dun determinado sector debido ás circunstancias do sector ou á complexidade implícita da información financeira. Ao describir o motivo polo que o auditor considerou a cuestión como da maior significatividade na auditoría, pode resultar útil que destaque aspectos específicos da entidade co fin de que a descrición sexa máis importante para os usuarios a quen se destinan os estados financeiros. O anterior tamén pode ser importante ao describir unha cuestión clave da auditoría que se repite ao longo do tempo.

- 13.8 A descrición tamén pode mencionar as principais consideracións que levaron ao auditor, nas circunstancias da auditoría, a determinar que a cuestión é da maior significatividade, por exemplo:
- a) Condicións que afectaron á capacidade do auditor para obter evidencia de auditoría.
 - b) Políticas contables novas ou emerxentes, por exemplo cuestións específicas da entidade ou do sector que foron obxecto de consulta, dentro da propia OCEX, polo equipo do encargo.
 - c) Cambios na estratexia da entidade ou nas súas actividades que tiveron un efecto material nos estados financeiros. (NIA-ES 701; PA45)

Modo en que se tratou a cuestión na auditoría

- 13.9 O grao de detalle que debe proporcionar o informe de auditoría ao describir o modo en que se tratou na auditoría unha cuestión clave da auditoría, é unha cuestión de xuízo profesional. De conformidade co apartado 13(b), o auditor pode describir: (NIA-ES 701; PA46)
- a) aspectos da resposta ou do enfoque do auditor que foron máis relevantes para a cuestión ou específicos para o risco valorado de incorrección material;
 - b) un breve resumo dos procedementos aplicados;
 - c) unha indicación do resultado dos procedementos de auditoría ou
 - d) observacións clave con respecto á cuestión, ou unha combinación deses elementos.
- 13.10 Co fin de que os usuarios a quen se destinan os estados financeiros comprendan a significatividade dunha cuestión clave da auditoría no contexto da auditoría dos estados financeiros no seu conxunto, así como a relación entre as cuestións clave da auditoría e outros elementos do informe de auditoría, incluída a opinión de auditoría, pode ser necesario prestar atención á **linguaxe utilizada** na descrición das cuestións clave da auditoría de modo que: (NIA-ES 701; PA47)
- a) Non dea a entender que a cuestión non foi resolta adecuadamente polo auditor ao formarse unha opinión sobre os estados financeiros.

- b) Relaciónese a cuestión directamente coas circunstancias específicas da entidade, evitando unha redacción xenérica ou estandarizada.
 - c) Téñase en conta, no seu caso, o modo en que se trata a cuestión na correspondente información revelada nos estados financeiros.
 - d) Non conteña ou implique opinións específicas sobre elementos separados dos estados financeiros.
- 13.11 A descrición dalgúns aspectos da resposta ou do enfoque do auditor con respecto a unha cuestión, especialmente se o enfoque da auditoría deseñouse a medida para axustarse aos feitos e circunstancias da entidade, pode facilitar aos usuarios a quen se destinan os estados financeiros a comprensión de circunstancias inusuais e os xuízos significativos do auditor e para responder o risco de incorrección material. (NIA-ES 701; PA48)
- Por exemplo, ao describir o seu enfoque en relación cunha estimación contable para a que se identificou un grao elevado de incerteza na estimación, tal como a valoración de instrumentos financeiros complexos, é posible que o auditor queira destacar que utilizou ou contratou a un experto do auditor. (NIA-ES 701; PA49)
- 13.12 Poden existir dificultades para describir os procedementos do auditor, especialmente en áreas complexas e de xuízo da auditoría. En especial, pode ser difícil resumir os procedementos aplicados dun modo breve que comunique adecuadamente a natureza e extensión da resposta do auditor ao risco valorado de incorrección material e os xuízos significativos do auditor que iso implicou. Non obstante, o auditor pode considerar necesario describir determinados procedementos aplicados para comunicar o modo en que se tratou a cuestión na auditoría. Normalmente a descrición é a nivel xeral en lugar de incluír unha descrición detallada dos procedementos. (NIA-ES 701; PA50)

Circunstancias nas que unha cuestión considerada cuestión clave da auditoría non se comunica no informe de auditoría

14. O auditor describirá cada cuestión clave da auditoría no informe de auditoría excepto cando:
- a) as disposicións legais ou regulamentarias prohiban revelar publicamente a cuestión ou
 - b) en circunstancias extremadamente pouco frecuentes, o auditor determine que a cuestión non se debería comunicar no informe de auditoría porque cabe razoablemente esperar que as consecuencias adversas de facelo excederían os beneficios no interese público que dita comunicación tería. Isto non se aplicará se a entidade revelou publicamente información sobre a cuestión.
- Esta excepción non resulta de aplicación en relación cos riscos considerados máis significativos na realización da auditoría.
- 14.1 Os aspectos que ten en conta o auditor en relación coa decisión de non comunicar unha cuestión son complexos e implican xuízos significativos do auditor. En consecuencia, o auditor pode considerar adecuado obter asesoramento xurídico. (NIA-ES 701; PA56)

Relación entre as descricións das cuestións clave da auditoría e outros elementos que se deben incluír no informe de auditoría

15. Unha cuestión que dá lugar a unha opinión modificada de conformidade coa GPF-OCEX 1730, ou unha incerteza material relacionada con feitos ou condicións que poden xerar dúbidas significativas sobre a capacidade da entidade para continuar como empresa en funcionamento de conformidade coa GPF-OCEX 1570, son, pola súa propia natureza, cuestións clave da auditoría.
- Con todo, en tales circunstancias, estas cuestións **non** se describirán na sección “Cuestións clave da auditoría” do informe de auditoría. Non obstante, incluírase na sección “Cuestións clave da auditoría” unha referencia á sección ou seccións “Fundamento da opinión con excepcións” ou, no seu caso, “Fundamento da opinión desfavorable (adversa)” ou á sección “Incerteza material relacionada coa Empresa en funcionamento”. Isto resulta igualmente de aplicación no caso de emitir un informe con opinión denegada. (Ver exemplo/modelo no apartado 11.1.b)
- 15.1 Os parágrafos de énfases non suplen ás cuestións clave da auditoría
- As cuestións que se consideran cuestións clave da auditoría tamén poden ser, a xuízo do auditor, fundamentais para que os usuarios comprendan os estados financeiros. Neses casos é posible que o

auditor queira destacar ou chamar máis a atención sobre a súa importancia dentro do contexto. O auditor pode facelo resaltando dita cuestión fronte a outras na sección "Cuestións clave da auditoría" (por exemplo, situándoa en primeiro lugar) ou mediante a inclusión de información adicional na descrición da cuestión clave da auditoría para sinalar a importancia da cuestión para que os usuarios comprendan os estados financeiros. (NIA-ES 706 revisada; PA2)

Estrutura e contido da sección "Cuestións clave da auditoría" noutras circunstancias cando non hai cuestións clave que comunicar

16. Se o auditor determina, segundo os feitos e as circunstancias da entidade e da auditoría, que non hai cuestións clave da auditoría que se deban comunicar ou que as únicas cuestións clave da auditoría comunicadas son as que se tratan no apartado 15 (as excepcións), o auditor incluírá unha afirmación neste sentido na sección "Cuestións clave da auditoría".

16.1 A continuación recóllense varios **exemplos** de redacción no informe de auditoría se o auditor determinou que **non** existen cuestións clave da auditoría que se deban comunicar distintas das excepcións: (NIA-ES 701; PA58)

Cando se emita un informe con **excepcións**, o parágrafo a incluír sería:

Cuestións clave da auditoría

As cuestións clave da auditoría son aquelas cuestións que, segundo o noso xuízo profesional, foron da maior significatividade na nosa auditoría das contas anuais do período actual. Estas cuestións foron tratadas no contexto da nosa auditoría das contas anuais no seu conxunto, e na formación da nosa opinión sobre estas, e non expresamos unha opinión por separado sobre esas cuestións.

Excepto pola cuestión descrita na sección *Fundamento da opinión con excepcións ou da opinión desfavorable (adversa)* ou na sección *Incerteza material relacionada coa Empresa en funcionamento*, determinamos que non existen outras cuestións clave da auditoría que se deban comunicar no noso informe.

Cando se emita un informe con **opinión denegada**, o parágrafo a incluír sería:

Cuestións clave da auditoría

As cuestións clave da auditoría son aquelas cuestións que, segundo o noso xuízo profesional, foron da maior significatividade na nosa auditoría das contas anuais do período actual. Estas cuestións foron tratadas no contexto da nosa auditoría das contas anuais no seu conxunto, e na formación da nosa opinión sobre estas, e non expresamos unha opinión por separado sobre esas cuestións.

Excepto pola cuestión descrita na sección *Fundamento da opinión denegada*, determinamos que non existen outras cuestións clave da auditoría que se deban comunicar no noso informe.

VI. Comunicación cos responsables do goberno da entidade

17. O auditor comunicarase cos responsables do goberno da entidade sobre:

- a) aquelas cuestións que o auditor determinou que son cuestións clave da auditoría; ou
- b) no seu caso, en función dos feitos e circunstancias da entidade e da auditoría, o feito que o auditor determinou que non hai cuestións clave da auditoría que se deban comunicar no informe de auditoría.

17.1 A comunicación realizarase seguindo o procedemento establecido en cada OCEX para comentar e tramitar os informes sendo un momento apropiado a *discusión do borrador previo co fiscalizado* previsto no apartado 36 da GPF-OCEX 1220.

VII. Documentación

18. O auditor incluíra na documentación de auditoría:

- a) as cuestións que requiriron unha atención significativa do auditor, tal como se establece no apartado 9, e o fundamento do auditor para determinar se cada unha desas cuestións é ou non unha cuestión clave da auditoría de conformidade co apartado 10;
- b) no seu caso, o fundamento do auditor para determinar que non existen cuestións clave da auditoría que se deben comunicar no informe de auditoría ou que as únicas cuestións clave da auditoría que se deben comunicar son as cuestións tratadas no apartado 15 e
- c) no seu caso, o fundamento do auditor para determinar que unha cuestión que é unha cuestión clave da auditoría non se comunique no informe de auditoría.