



UNIVERSITAT
POLITÈCNICA
DE VALÈNCIA



FACULTAD DE ADMINISTRACIÓN Y
DIRECCIÓN DE EMPRESAS. UPV

EL INFORME DE AUDITORÍA EN LAS COOPERATIVAS. ANÁLISIS DE LOS “ASPECTOS MÁS RELEVANTES DE AUDITORÍA / ASPECTOS CLAVE DE AUDITORÍA”.

Autor: Elena Guadalupe Mera Valdez

Máster en dirección financiera y fiscal

Tutorizada por:

Fernando Polo

Año académico: 2020/2021

AGRADECIMIENTO

Me gustaría agradecer a Fernando Polo, como mi supervisor, por su disposición a ayudar, su paciencia y recomendaciones. Mi más profundo agradecimiento también a mis padres, Ángel y Teresa, mis hermanos y mi cuñada Raquel por su apoyo incondicional.

LISTADO DE ABREVIATURAS Y SIGLAS

AMRA:	Aspectos Más Relevantes de Auditoría
CCA:	Cuestiones Clave de Auditoría
IAASB:	International Auditing and Assurance Standards Board
ICAC:	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
LAC:	Ley de Auditoría de Cuentas
NIA:	Normas Internacionales de Auditoría
NIA:	Normas Internacionales de Auditoría, adaptación España
NTA:	Normas Técnicas de Auditoría
PGC:	Plan General de Contabilidad
ROAC:	Registro Oficial de Auditorías de Cuentas
TRLAC:	Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas
TRLSC:	Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital

ÍNDICE DE CONTENIDO

1.	INTRODUCCIÓN	7
1.1.	RESUMEN.....	8
1.2.	OBJETIVO.....	8
1.3.	METODOLOGÍA Y FUENTES DE INFORMACIÓN	8
1.4.	ESTRUCTURA DEL TFM.....	9
2.	ANTECEDENTES.....	10
2.1.	AUDITORÍA DE CUENTAS	10
2.1.1.	Clases de auditoría	10
2.2.	MARCO JURIDICO DE LA AUDITORIA DE CUENTAS EN ESPAÑA.....	12
2.2.1.	Normas de ética	13
2.2.2.	Responsabilidad, custodia y secreto.....	19
2.2.3.	Obligación de divulgación de información	19
2.3.	RESPONSABILIDADES DEL AUDITOR.....	20
2.3.1.	Responsabilidad Civil	20
2.3.2.	Responsabilidad Penal	21
2.3.3.	Responsabilidad Administrativa	22
2.4.	EL PROCESO DE AUDITORÍA.....	22
2.5.	INFORME DE AUDITORIA	24
2.5.1.	Objetivo del informe de auditoria	25
2.5.2.	Estructura de informe de auditoria.....	25
2.5.3.	Cambios relevantes en el informe de auditoría.....	36
3.	“CUESTIONES CLAVE EN LA AUDITORÍA” O “ASPECTOS MÁS RELEVANTES DE LA AUDITORÍA”.....	38
3.1.	REVISIÓN DE LA LITERATURA	39
3.1.1.	El juicio profesional y la elección de las CCA.	39
3.1.2.	Los efectos de la difusión de las CCA	39
3.1.3.	Tipos de CCA/AMRA.....	41
3.2.	UTILIDAD DE CCA/AMRA	41
3.3.	NIA-ES 701.....	42
3.3.1.	Alcance.....	43
3.3.2.	Relación entre las cuestiones clave de auditoría, la opinión del auditor y otros elementos del informe de auditoría.	44
3.3.3.	Determinación de las cuestiones claves de la auditoría.....	45
3.3.4.	Comunicación de las cuestiones claves de la auditoria	48

3.3.5.	Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.....	50
3.3.6.	Documentación.....	51
4.	COOPERATIVAS ESPAÑOLAS	51
4.1.	¿QUÉ ES UNA COOPERATIVA?.....	51
4.1.1.	CLASES DE COOPERATIVAS	52
4.2.	EVOLUCIÓN DEL SECTOR COOPERATIVO EN ESPAÑA.....	54
4.2.1.	Orígenes del cooperativismo español.....	54
4.2.2.	Últimos años	56
4.3.	MARCO JURÍDICO DE LAS COOPERATIVAS	62
4.3.1.	Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas	65
4.3.2.	Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre el Régimen Fiscal de las Cooperativas	67
5.	MARCO DE INFORMACIÓN FINANCIERA DE LAS COOPERATIVAS	68
5.1.	ORDEN EHA/3360/2010	70
6.	METODOLOGÍA	71
6.1.	OBJETIVOS, DATOS Y VARIABLES DE ESTUDIO	72
6.2.	PROCEDIMIENTOS	73
7.	ANÁLISIS EMPÍRICO.....	74
7.1.	COOPERATIVAS ANALIZADAS	74
7.2.	Análisis de los AMRAs por clase de cooperativa.	78
7.2.1.	Cooperativas agrarias.....	87
7.2.2.	Cooperativas de consumidores y usuarios.....	88
7.2.3.	Cooperativas de servicios.....	89
7.2.4.	Cooperativas de trabajo asociado.....	90
7.3.	RESULTADOS	92
8.	CONCLUSIONES	95
9.	BIBLIOGRAFIA	97
	ANEXO 1.....	105

ÍNDICE DE TRABLAS

Tabla 1. Tipos de opinión.....	29
Tabla 2.Cooperativas constituidas según su clase (2010-2019).	59
Tabla 3.Top 10 de cooperativas españolas (2018).....	62
Tabla 4. Principales AMRA por clase de cooperativa.	82
Tabla 5.AMRA más frecuentes en las cooperativas analizadas.	83

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1. Proceso de trabajo de auditoría según NIA-ES.....	24
Gráfico 2. Esquema del informe de auditoría dependiendo de si es EIP o no.	26
Gráfico 3. Consideraciones para la determinación de la significatividad de las CCA.	47
Gráfico 4. Evolución trimestral del número de sociedades cooperativas (2009-2019).....	57
Gráfico 5. Evolución trimestral de los trabajadores de cooperativas (2009-2019).....	58
Gráfico 6. Sectorial de cooperativas, 2019.....	59
Gráfico 7. Evolución de las cooperativas constituidas.....	60
Gráfico 8. Cooperativas constituidas según su clase durante 2018 y 2019.	61
Gráfico 9. Clasificación de las sociedades cooperativas por Comunidad Autónoma en el 2019. 61	
Gráfico 10. N° cooperativas (2018) por Sociedad de auditoría.	75
Gráfico 11. N° Medio de AMRA detectadas por sociedad de auditoría.....	76
Gráfico 12. Cooperativas por clase y N.º medio de AMRA detectadas por clase de cooperativa.	77
Gráfico 13. N.º de AMRA por cooperativa.	77
Gráfico 14. Relación media de honorarios de auditoría y el número de AMRA.	78
Gráfico 15. Clasificación de AMRA de acuerdo con si son específicos o no.	84
Gráfico 16. Clasificación de AMRA según su nivel de riesgo.	84
Gráfico 17. AMRA específico vs no específico de las cooperativas agrarias.	88
Gráfico 18. Nivel de riesgo de los AMRA a nivel entidad vs a nivel contable de las cooperativas agrarias.	88
Gráfico 19. Nivel de riesgo de los AMRA a nivel entidad vs a nivel contable de las cooperativas de trabajo asociado.....	91
Gráfico 20. AMRA específico vs no específico de las cooperativas de trabajo asociado.	92

1. INTRODUCCIÓN

Tanto las recientes crisis como los diferentes escándalos financieros provocan un debate sobre el valor de la auditoría y el papel que desempeñan los auditores, concretamente en lo referente a la necesidad de mejorar la calidad de comunicación entre los auditores y los usuarios de información (Asare y Wright, 2012; Carson et al., 2013). Con el fin de conseguir restaurar la confianza e incrementar la credibilidad en los servicios de auditoría se han adoptado diversas e importantes reformas legislativas (Chun, 2005; Clarke y Chantal, 2009).

Estas nuevas reformas son las nuevas normas internacionales de la serie 700 sobre informe del *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB), las cuales han planteado cambios relevantes sobre la forma y el contenido de los informes de auditoría, creando una nueva forma de comunicación entre las empresas y los usuarios de información. El hecho de que el IAASB respondiera a las nuevas necesidades tomando estas medidas refleja la importancia de que los informes de auditoría mejoren su capacidad comunicativa.

De entre las nuevas normas, la NIA 701, Comunicación de las Cuestiones Claves de Auditoría en el informe de auditoría, es de gran importancia a la hora de mejorar la calidad del informe. Pues esta norma nos indica que se debe añadir el párrafo de Cuestiones Claves de Auditoría (CCA) en el informe de auditoría ampliando de esta manera el contenido informativo del informe, pues tiene la obligación de revelar los riesgos más significativos que puede enfrentar el cliente de acuerdo con su opinión (IAASB,2015). Según el IAASB, “*Los asuntos clave de auditoría son aquellos asuntos que, en el juicio profesional, eran de más significado en la auditoría de los estados financieros*”. Esto supone que el auditor debe analizar los riesgos de acuerdo con las NIA 315 y NIA 240 y evaluar la calidad del sistema de control interno (IAASB,2016).

En España, las nuevas exigencias de la NIA 701 va más allá de las europeas e internacionales, al incluir la Ley de Auditoría a las empresas que no son de interés público, diferenciando entre la publicación de las CCA y la de los Aspectos Más Relevantes de Auditoría (AMRA) teniendo en cuenta si se trata de entidades de interés público o no respectivamente. Por lo tanto, la peculiaridad más relevante es que en España se ha incorporado esta reforma a todos los informes de auditoría.

Actualmente no se puede encontrar muchos trabajos que traten acerca de este tema, aunque en los últimos años se ha incrementado notablemente la publicación de estudios sobre las CCA y de acuerdo con Kôhler et al., (2016) es necesario realizar estudios que ayuden a entender el verdadero valor de esta información para los usuarios de información contable.

1.1. RESUMEN

El trabajo realiza un análisis del contenido del informe de auditoría de las cooperativas españolas, concretamente del contenido de los Aspectos Más Relevantes de Auditoría, clasificándolos e investigando sobre ellas a través del estudio de la normativa general de auditoría aplicable a las sociedades cooperativas, así como la regulación contable específica de las cooperativas.

Se habla también acerca de algunos aspectos que se deben considerar de la NIA-ES 701, además del proceso de evaluación de riesgo de auditoría en cooperativa y sus áreas de interés. En principio, expondremos las cooperativas que se procederán a analizar, presentando datos económicos y financieros por medio de sus cuentas anuales así, de igual manera conseguiremos también información a través del informe de auditoría obtenido a partir de SABI. Una vez obtenidos todos los datos acerca de las empresas, se continua con el objetivo final del trabajo, el cual es estudiar detenidamente los AMRA de todos los informes obtenidos de dichas empresas.

Palabras claves: Auditoría, Cooperativas, Informe, Aspectos, Relevantes

1.2. OBJETIVO

El objetivo principal de este trabajo es estudiar la última reforma de la normativa aplicable a la auditoría de cuentas, concretamente la NIA-ES 701. De acuerdo con Condor, (2018) el cambio que se ha producido en el campo de la auditoría es muy significativo y reciente, por lo que se trata de un reto comprender las nuevas normas y aplicarlas correctamente.

Este trabajo busca analizar los AMRA, o CCA, del informe de auditoría de 124 cooperativas españolas seleccionadas, buscando encontrar los factores que influyen en el número de AMRA que están presentes en dichos informes. Los diferentes AMRA encontrados en los informes serán clasificados de acuerdo de si se trata de AMRA específicos o no específicos de las cooperativas y de si su nivel de riesgo es a nivel entidad o a nivel contable.

Además, para conseguir un mejor análisis se empezará estudiando primeramente las cooperativas españolas y exponiendo datos relevantes acerca de este tipo de empresas. A partir de ello se intentará encontrar un patrón que nos indique en que se basan mayoritariamente los auditores a la hora de incluir AMRA en sus informes, y poder comprender de una mejor manera la aplicación de esta nueva normativa.

1.3. METODOLOGÍA Y FUENTES DE INFORMACIÓN

La metodología utilizada para la elaboración de los primeros epígrafes ha sido documental, pues se ha hecho uso de la legislación vigente, así como de manuales e informes de diferentes

instituciones, como el Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas (ICAC), el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASBB) etc.) y publicaciones de autores versados en la materia.

1.4. ESTRUCTURA DEL TFM

Con el propósito de conseguir los objetivos anteriormente nombrados, el presente trabajo se estructura de la siguiente forma, buscando alcanzar objetivos secundarios en cada uno de los epígrafes.

Primeramente, se empezará hablando de los antecedentes de la Auditoría de cuentas, mostrando los diferentes tipos de auditoría y la nueva legislación por la que se rige la auditoría de cuentas, es decir la legislación aplicable en España, las Normas Internacionales de auditoría. Además, se tratará todo el proceso de auditoría, aunque se hará la mayor incidencia en el formato y contenido del nuevo informe de auditoría, dentro del cual encontraremos el punto principal de nuestro estudio, pues en él se incluyen las CCA o AMRA.

A continuación, se pasará a hablar específicamente del tema principal del estudio, las CCA o AMRA, haciendo una revisión literaria de los estudios realizados que tratan acerca de este tema, investigando así el juicio profesional que los auditores a la hora de elegir las CCA/AMRA, exponiendo también los diferentes tipos de CCA/AMRA y los efectos que puedan producir la difusión de estos en el informe de auditoría. Se analizará en profundidad la NIA-ES 701, pues es la norma que trata la comunicación de Cuestiones Claves de Auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.

En el siguiente punto, se tratará las cooperativas españolas y sus clases, observando su evolución y exponiendo datos numéricos de los últimos años y el marco jurídico español del sector cooperativo mostrando las leyes que forman parte de su normativa, tanto estatales como autonómicas. Después se hablará concretamente de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre el Régimen Fiscal de las Cooperativas.

El siguiente capítulo expondrá específicamente el marco de información financiera de las cooperativas, es decir hablará de la Orden ECO/3614/2003, pues en dicha Orden se aprueban las Normas sobre los aspectos contables de las Sociedades Cooperativas y también se tratará la Orden EHA/3360/2010, la cual fue aprobada con el fin de poner a disposición de las cooperativas unas normas contables que les permitan seguir suministrando información financiera en el marco del Plan General de Contabilidad (PGC).

En los últimos dos capítulos, se muestra la metodología para llevar a cabo el análisis empírico, y se continuará exponiendo todos los resultados de dicho análisis, mostrando también datos de las

cooperativas analizadas y sus sectores, a partir de los cuales se realiza el análisis y se llegará a las conclusiones de nuestro estudio.

2. ANTECEDENTES

2.1. AUDITORÍA DE CUENTAS

La auditoría de cuentas es una actividad que tiene por finalidad revisar y verificar las cuentas anuales, además también los otros estados financieros y documentos contables. Todos ellos deben estar elaborados de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación. Se considerará auditoría de cuentas siempre y cuando la actividad tenga por objeto la emisión de un informe sobre la fiabilidad de dichos documentos que pueda tener efectos frente a terceros (Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, 2015).

La actividad de auditoría se llevará a cabo a través del empleo de técnicas de revisión y verificación adecuadas, analizando la información económica-financiera que se pueda extraer de los documentos contables, consiguiendo de esta manera la emisión del informe que podrá de manifiesto una opinión sobre la fiabilidad de los documentos examinados (Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, 2021).

2.1.1. Clases de auditoría

La evolución de la auditoría ha provocado que existan diversos tipos de especialización de la auditoría según el objeto, destino, técnicos, métodos, etc. por lo que podemos distinguir diversas clases de auditoría, entre las que encontramos las siguientes:

1. **Auditoría externa o legal**

La auditoría es llevada a cabo por un profesional auditor externo independiente debido a un requerimiento legal, y éste analiza las cuentas del balance anual de una empresa (Quiroga, 2019).

2. **Auditoría interna:**

tiene la finalidad de verificar los diferentes procedimientos y sistemas de control interno establecidos en una empresa. Todo ello con el objetivo de conocer si funcionan según lo previsto y si por lo contrario existiera algún problema, esta auditoría debería proporcionar posibles sugerencias o mejoras. Las personas encargadas de llevar a cabo esta auditoría son personales de la propia empresa, los cuales pertenecen a un departamento independiente del resto de la empresa (Argudo, 2017).

3. Auditoría financiera

Hace referencia a la auditoría de cuentas anuales o de un estado financiero, que tiene por objetivo dar una opinión sobre la transparencia y correcta aplicación de la normativa vigente (Argudo, 2017).

4. Auditoría operativa

Esta clase de auditoría pretende examinar la gestión de una empresa con el fin de evaluar su eficacia en los resultados y su eficiencia en el empleo de los recursos productivos. La pueden realizar tanto personal interno de la empresa como consultores externos (Argudo, 2017).

5. Auditoría de sistemas o informática

Este tipo de auditoría está dirigida a evaluar factores que no son económicos, como es el caso de la auditoría de software, entre otros muchos. Se destina a evaluar la seguridad y eficacia de los sistemas informáticos que utiliza la empresa analizada (Quiroga, 2019).

6. Auditoría pública gubernamental

Esta clase se aplica a las entidades públicas y tiene por objetivo determinar la eficiencia y transparencia de las entidades públicas y sus recursos. Se lleva a cabo por medio del Tribunal de Cuentas (Quiroga, 2019).

7. Auditoría integral

Está encargada evaluar al completo toda la información financiera, estructura de la organización, los sistemas de control interno, cumplimiento de leyes y objetivos empresariales para dar una visión global y certera del cumplimiento de la empresa (Quiroga, 2019).

8. Auditoría forense

La auditoría se encarga de investigar fraudes o actos inconsistentes voluntarios que intenten evitar la normativa de la empresa y las leyes gubernamentales. Se lleva a cabo un análisis utilizando técnicas de investigación forense unidas a conocimientos y destrezas contables, y las pruebas recabadas durante el análisis se pueden utilizar ante tribunales (Quiroga, 2019).

9. Auditoría fiscal

El objetivo principal de esta auditoría es controlar el cumplimiento de las leyes tributarias. Intentando de esta manera que las empresas y organizaciones cumplan con sus deberes tributarios de forma correcta (Argudo, 2017).

10. Auditoría de recursos financieros

Por medio de esta auditoría se realiza una revisión de la plantilla al completo y conocer así las necesidades que tiene la empresa y la gestión del talento (Argudo, 2017).

11. Auditoría ambiental

Esta auditoría pretende llevar a cabo un control de la empresa con el objetivo de reducir al máximo el impacto medioambiental que puedan tener las actividades realizadas por la empresa auditada (Argudo, 2017).

12. Auditoría médica

A través de esta auditoría se examina la calidad en la prestación del servicio de salud a la población por parte de clínicas y hospitales. El análisis se realiza por medio de datos estadísticos y evidencia (Quiroga, 2019).

13. Auditoría integrada

Cuando se llevan a cabo simultáneamente distintos tipos de auditoría.

2.2. MARCO JURIDICO DE LA AUDITORIA DE CUENTAS EN ESPAÑA

El trabajo que realiza el auditor de cuentas se refleja en el informe de auditoría, en la cual se expresa su opinión sobre la razonabilidad de la información que contienen los estados financieros y sobre si estos han sido elaborados siguiendo los principios, criterios, normas contables y el marco normativo que resulte de aplicación.

En España, la actividad de auditoría de cuentas está regulada, por dicha razón tanto la auditoría de cuentas obligatoria como voluntaria está basada en un marco normativo, que tiene como objetivo principal establecer condiciones y requisitos obligatorios para el ejercicio y desarrollo de esta actividad. Además, también se pretende regular el sistema de supervisión pública y todos los mecanismos de cooperación internacional que intervienen en la auditoría de cuentas.

El marco normativo de la actividad de auditoría de cuentas en España está compuesto por:

- La ley de auditoría de cuentas 22/2015
- Reglamento de auditoría-RD 2/2021
- Las resoluciones administrativas como las resoluciones del Instituto de Contabilidad Auditoría de Cuentas (ICAC), entre las que encontramos las Normas Técnicas de Auditoría (NTA), las Normas Internacionales de Auditoría (de ahora en adelante NIA), etc.

- Las normas de ética y las normas de control de calidad interno.

De entre ellas la de principal aplicación en el ámbito nacional es la contenida en la Ley de Auditorías de Cuentas ¹(Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas) con su reglamento de desarrollo (RD² 2/2021), así como las normas de auditoría, de ética y de control de calidad interno (NCCI) de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría (Teixeira, 2015).

Las normas de auditoría son las que se encuentran en la LAC, Reglamento de auditoría de cuentas (en adelante RAC), Las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES), las NTA (hacen referencia a las antiguas NIA-ES) que quedan vigentes y nuevas normas técnicas de auditoría que regulan los aspectos que nos están presentes en las NIA-ES.

Las normas éticas incluyen aspectos como son, los principios de su función de interés público, competencia profesional, diligencia debida, integridad y objetividad (LAC y RAC).

Las normas de control de calidad interno están incorporadas en la LAC, RAC, la Resolución de 26 de octubre de 2011 del ICAC y la Resolución de 20 de diciembre de 2013 del ICAC por la cual se modificó la anterior.

En los próximos puntos se hablará más detalladamente sobre las normas éticas y las NCCI.

2.2.1. Normas de ética

Como hemos mencionado anteriormente, de acuerdo con la LAC “*las normas éticas incluyen, al menos, los principios de su función de interés público, competencia profesional, diligencia debida, integridad y objetividad.*” Por otra parte, la RAC nos dice que “*la responsabilidad y actuación de los auditores de cuenta debe estar presidida por el principio de interés público que conlleva la actividad de auditoría de cuentas, sin perjuicio del deber de independencia.*” (Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, 2015)

La actuación de los auditores debe basarse en los siguientes principios éticos:

- **Competencia profesional:** hace referencia al hecho de que los auditores deben mantener sus conocimientos teóricos y prácticos en el nivel adecuado para poder asegurar que las entidades auditadas y los usuarios de la información financiera recibirán con confianza

¹ LAC

² Real Decreto

un servicio óptimo. Debido a la evolución de la auditoría y de todos los conceptos relacionados, los auditores deben estar en permanente formación y actualizarse constantemente.

- **Diligencia debida**: los auditores de cuentas deben prestar el mayor cuidado y atención posible, conociendo siempre la normativa reguladora de la actividad de auditoría que se deba aplicar en cualquier momento, con el objetivo de que las conclusiones alcanzadas estén debidamente soportadas y justificadas.
- **Objetividad**: indica que los auditores de cuentas deben actuar siempre con imparcialidad y sin tener conflictos de intereses que puedan llegar a comprometer su independencia. Por lo tanto, los auditores no pueden verse influidos por favoritismos, prejuicios etc. por los cuales pueda cambiar su forma de plantear y realizar el trabajo de auditoría o modificar su juicio.
- **Integridad**: implica que los auditores tienen la obligación de ser honestos a la hora de llevar a cabo su trabajo. También supone que los auditores deben actuar con rectitud y compromiso ante las diversas circunstancias que puedan resultar en un conflicto de intereses.

Es evidente que además de actuar de acuerdo con los mencionados principios, deben trabajar conforme a las normas y promover un entorno laboral y corporativo de integridad y de respeto a los principios y normas de ética.

Otros de los conceptos importantes a tener en cuenta en las normas éticas son la independencia, la contratación y rotación y los honorarios y transparencia.

1. INDEPENDENCIA

De acuerdo con la LAC “*Los auditores de cuenta y sociedades de auditoría deberán ser independientes, en el ejercicio de su función, de las entidades auditadas, debiendo abstenerse de actuar cuando su independencia en relación con la revisión y verificación de las cuentas anuales, los estados financieros u otros documentos contables se vean comprometidos*” (Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, 2015). Por lo tanto, hace referencia a la ausencia de intereses o influencias que puedan menoscabar la objetividad del auditor en la realización de su trabajo de auditoría.

El artículo 15 de la LAC nos expone que los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría tiene el deber de abstenerse a realizar un trabajo de auditoría de cuentas si consideran que su objetividad está siendo afectada. Algunas circunstancias que pueden provocar este hecho, es que exista alguna relación financiera, económica, labora, familiar, o de otra índole, incluidos

servicios distintos del de auditoría proporcionados a la entidad auditada, entre el auditor o la sociedad de auditoría y la entidad auditada, comprometiendo así la independencia del auditor.

En España existe con el objetivo de asegurarse la independencia del auditor un sistema mixto basado en medidas de salvaguardas e incompatibilidades.

Por un lado, las medidas de salvaguardas intentan que los auditores estén bajo revisión permanente, de forma individualizada para cada trabajo de auditoría, puesto que los distintos entornos pueden llegar a comprometer la independencia del auditor. Algunas de las situaciones que pueden ser amenazas a dicha independencia son, la autorrevisión, el interés propio, la prestación de servicios adicionales como el de abogacía, las relaciones de parentesco con el auditado, o las de confianza, el tamaño de la firma de auditoría, y, por último, la intimidación.

Algunas medidas de salvaguardas que pueden tomarse para hacer frente a las distintas amenazas son:

- Establecer medidas que permitan detectar las amenazas a la independencia, evaluarlas, reducirlas y, cuando llegue el momento, eliminarlas.
- Revisión periódica y documentación en los papeles de trabajo ³de las medidas de salvaguarda.
- En caso de que las amenazas lleguen a comprometer la independencia, el auditor debe abstenerse de realizar el trabajo.

Por otra parte, existen diversas causas de incompatibilidad que podrían causar la dependencia entre el auditor o sociedad de auditoría y la empresa auditada. Dichas incompatibilidades están mencionadas en el Art. 16 de la LAC, las cuales son las siguientes:

- Circunstancias derivadas de situaciones personales
 - Cuando el auditor tiene condición de miembro en el órgano de administración, de directivo o de apoderado, que sea empleado de la empresa.
 - Cuando el auditor pueda obtener algún interés significativo, directa o indirectamente, derivado de algún contrato o de un bien o titularidad de algún derecho. Se exceptúan los intereses que se posean en forma indirecta a través de instituciones de inversión colectiva diversificada.
 - No se puede realizar ningún tipo de operación relacionada con instrumentos financieros emitidos y garantizados de cualquier manera por la entidad

³ Son el conjunto de documentos que contienen la información obtenida por el auditor en su revisión, así como también los resultados de los procedimientos y pruebas de auditoría que se han aplicado a lo largo del trabajo de auditoría.

- auditada. Exceptuando también en estos casos, los instrumentos financieros que se posean de forma indirecta a través de instituciones de inversión colectiva diversificada.
- Cuando el auditor solicite o acepte obsequios o favores de la entidad auditada, no sería incompatible si éstos tienen un valor insignificante.
 - Circunstancias derivadas de servicios prestados
 - El auditor no puede prestar servicios de contabilidad o preparación de los registros contables o los estados financieros a la entidad auditada.
 - Tampoco son compatibles los servicios de valoración, salvo que se cumplan los siguientes requisitos:
 - i. Cuando dichas actividades no tengan un efecto directo o tengan un efecto de poca importancia relativa en los estados financieros auditados, tanto de forma agregada como por separados.
 - ii. Cuando las estimaciones del efecto de dichas actividades en los estados financieros auditados estén documentadas de forma exhaustiva en los papeles de trabajo.
 - No son compatibles con los servicios de auditoría interna a la entidad auditada, excepto que el órgano de gestión de la entidad auditada sea responsable del sistema global de control interno, de la determinación del alcance de riesgo y frecuencia de los procedimientos de auditoría interna, de la consideración y ejecución de los resultados y recomendaciones proporcionadas por la auditoría interna.
 - No se pueden prestar servicios de abogacía a la misma vez que la empresa está siendo auditada. Pero si son compatibles cuando los estos servicios estén siendo realizados por personas jurídicas distintas y con consejos de administración diferentes, y sin que puedan referirse a la resolución de litigios sobre cuestiones que puedan tener un efecto importante en los estados financieros correspondientes al periodo auditado.
 - Otra actividad incompatible, es la prestación de servicios de diseño y puesta en práctica de procedimientos de control interno o gestión de riesgos relacionados con la elaboración o control de la información financiera, o del diseño o aplicación de los sistemas informáticos de la información financiera. Excepto cuando la entidad audita asuma la responsabilidad del sistema global de control interno o cuando el servicio se preste siguiendo las especificaciones establecidas por esta entidad auditada.

Todas las incompatibilidades mencionadas anteriormente se aplican a las entidades vinculadas a la entidad auditada mediante existencia de control, a la red del auditor y a los familiares del auditor. Además, el periodo de vigencia de las incompatibilidades va desde el año anterior al ejercicio al que corresponden los estados financieros u otros documentos contables auditados, hasta la finalización de la auditoría.

Cuando se habla de la red del auditor se hace referencia, a la estructura de la que forma parte el auditor o la sociedad de auditoría, que tiene por fin la cooperación, compartir beneficios o costes o que compartan propiedad, control o gestión comunes, políticas y procedimientos de control de calidad comunes, una estrategia empresarial común, el uso de un nombre comercial común, o una parte significativa de sus recursos profesionales.

En cuanto a los familiares del auditor principal responsable, se indican que serían los conyugues de los auditores o las personas con quienes mantengan análogas relaciones de afectividad, y aquellas personas con las que el auditor tenga vínculos de consanguinidad en primer grado directo o en segundo grado colateral, así como los conyugues de estas personas con las que se tengan vínculos de consanguinidad citados anteriormente.

2. Contratación y rotación

Los aspectos relacionados con la contratación y la rotación de los auditores o sociedades auditoras han sido constantemente estudiados, por lo que existen diversas investigaciones empíricas que afirman la conveniencia de la rotación en las firmas de auditorías. Todo esto debido a que se presupone, que la no rotación de los auditores podría poner en duda la independencia del auditor, ya que después de conocer exhaustivamente la sociedad auditada y a sus miembros del órgano de administración, podría surgir la posibilidad de mantener una relación de “familiaridad”.

De acuerdo con el Art. 22 de la LAC, la contratación inicial de los auditores de cuenta y de las sociedades de auditoría no podrá ser inferior a los tres años ni superior a 9 años, contando desde la fecha en que se audita el primer ejercicio. También pueden ser contratados por periodos máximos sucesivos de tres años, una vez finalizado el contrato.

Además, la norma nos dice que si después de la finalización del primer periodo del contrato inicial o de prórroga del mismo, ninguna de las partes manifiesta la voluntad de abstenerse a la auditoría, el contrato quedará tácitamente prorrogado por un periodo de otros tres años.

En el caso de entidades de interés público, o de sociedades cuyo importe neto de cifra de negocios es superior a 2000 millones de euros y con 4000 empleados, la norma se vuelve más restrictiva, pues el Art. 40 de la LAC nos dice que será obligatoria la rotación del auditor que

firma el informe de auditoría cuando transcurran diez años desde el primer ejercicio en que fueron auditadas las cuentas, pudiendo prorrogarse cuatro años más si se realiza una auditoría conjunta, esto es la llamada rotación externa. Pero además existe una rotación interna, que nos indica que el auditor principal responsable de la auditoría de este tipo de empresas debe ser rotado transcurridos 5 años, y solo pudiendo volver después de tres años.

3. Honorarios y transparencia en la remuneración

Las empresas tienen la obligación de informar de los honorarios satisfechos al auditor, desglosando los correspondientes a los de auditoría de cuentas y otros servicios, así como los honorarios satisfechos a cualquier sociedad del mismo grupo, o pertenezca al auditor o esté vinculado por propiedad, gestión o control.

Los honorarios se fijan antes del comienzo del trabajo de auditoría y se establecen fijos para todo el periodo del desempeño del trabajo. No deben estar influenciados por la prestación de servicios adicionales, ni deben basarse en ningún tipo de condición distinta a aquellas que sirvieron de base para la fijación de los honorarios.

El Art. 25 de la LAC tiene en cuenta diversas circunstancias de abstención del trabajo de auditoría por causa de los honorarios percibidos. A continuación, se resumirá las diferentes causas:

- Los auditores deberán abstenerse de realizar la auditoría de cuentas correspondientes al siguiente ejercicio cuando, los honorarios percibidos por la prestación de servicios de auditoría y distintos del de auditoría a la entidad auditada representen más del 30 por ciento del total de los ingresos anuales del auditor o sociedad de auditoría, siempre teniendo en cuenta los últimos tres ejercicios consecutivos.
- La circunstancia mencionada en el punto anterior también se aplica a los servicios prestados a las entidades vinculadas a la entidad auditada.
- También se deben determinar los criterios a tener en cuenta para el caso de auditores de cuentas o sociedades de auditoría que estén iniciando su actividad, o que sean de dimensiones pequeñas.

Con la finalidad de garantizar la transparencia en la remuneración, se obliga a las empresas comunicar anualmente al ICAC los honorarios y las horas facturadas a cada entidad auditada. Dicha información también debe estar presente en la memoria de la entidad auditada.

2.2.2. Responsabilidad, custodia y secreto

De acuerdo con el Código Civil y la LAC los auditores están obligados a responder por los daños y perjuicios que puedan provocar en la sociedad auditada o a un tercero cuando estos incumplan con sus obligaciones. La responsabilidad civil será exigible de forma directa y proporcional por los daños y perjuicios económicos mencionados anteriormente. La acción de responsabilidad prescribe a los 4 años desde la fecha de presentación del informe de auditoría.

Los auditores o sociedades de auditoría tienen el deber de conservar y custodiar durante 5 años desde la fecha del informe, todos los documentos relacionados con la auditoría de dicho informe.

En cuanto a lo que respecta el deber de secreto, nos dice que tanto el auditor como todas las personas involucradas en el trabajo de auditoría tienen la obligación de guardar secreto sin perjuicio del deber de denuncia contemplado en el Art. 262 de la Ley de enjuiciamiento criminal⁴.

Pero existen diversos organismos que pueden acceder a la documentación de auditoría, siempre manteniendo el deber de secreto, como son:

- El ICAC
- Las personas o organismos que resulten designados por resolución judicial.
- Los órganos supervisores, en determinados casos, como pueden ser: el Banco de España, Comisión Nacional del Mercado de Valores, DG de seguros y fondos de pensiones, órganos de control interno y externo del sector público etc.

2.2.3. Obligación de divulgación de información

El Art. 6 de la LAC indica la obligación de los auditores o sociedades de auditoría de dar a conocer a través de sus páginas Web un informe anual de transparencia, una vez transcurridos tres meses tras la finalización del ejercicio económico. Dicho informe deberá incluir algunos aspectos como, por ejemplo:

- La descripción de la forma jurídica y propietarios de la entidad auditada.
- Descripción de los órganos de gobierno de la sociedad de auditoría.
- Descripción del sistema de control de calidad interno del auditor o de la sociedad de auditoría.

⁴ Real Decreto de 14 de septiembre de 1882 por el que se aprueba la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

- La relación de las entidades de interés público para las que han realizado trabajos de auditoría de cuentas en el último ejercicio.
- Información sobre los procedimientos seguidos por el auditor de cuentas o sociedad de auditoría, por medio de los cuales pretendía garantizar su independencia.
- Información sobre el volumen total de la cifra de negocio, desglosando los ingresos devengados de trabajos de auditoría y los que son de servicios distintos.

El libro verde (CE, 2010) de la comisión europea, concluye que la responsabilidad del auditor con respecto a la divulgación de información mejora el proceso de comunicación y otorga un valor añadido al trabajo de auditoría, además de servir de control de la auditoría.

2.3. RESPONSABILIDADES DEL AUDITOR

El artículo 26.1 de la LAC expone que *“los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría responderán por los daños y perjuicios que se deriven del incumplimiento de sus obligaciones según las reglas generales del Código Civil, con las particularidades establecidas en el citado artículo”* (Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, 2015). Es decir, el auditor es responsable de lo que pueda ocurrir en el caso de incumplimiento de sus obligaciones y deberes.

La responsabilidad del auditor se puede observar desde tres perspectivas diferentes. Primero se estudiará la responsabilidad desde punto de vista del derecho civil y después se analizará la responsabilidad administrativa y penal, así como su normativa sancionadora.

2.3.1. Responsabilidad Civil

La responsabilidad civil está relacionada con el compromiso moral por parte de los individuos que origina una falta o error que hayan cometido, es decir se contrae una obligación por reparar el daño causado.

De acuerdo con el artículo 1902 del Código Civil la responsabilidad civil de los auditores puede ser de dos tipos, contractual y extracontractual, entre las cuales la principal diferencia es el hecho de que haya habido o no vínculo previo entre las partes. La responsabilidad contractual es la que surge cuando el individuo que sufre el daño y el autor del daño ya tenían una relación jurídica con anterioridad y en cambio la responsabilidad extracontractual se produce cuando no había ninguna relación jurídica previamente.

“La responsabilidad civil del auditor deriva de una actuación antijurídica, consistente en el incumplimiento de los deberes profesionales que le impone el ordenamiento jurídico, y ser culpable” (Sarazá, 2010). La actuación antijurídica hace referencia a la no realización del

informe o su entrega fuera de plazo, también habla de la falta de diligencia en el momento de realizar el trabajo de auditoría.

Al tratar la responsabilidad profesional se habla de exigir cualidades o habilidades mediante las cuales se exigirá más compromiso en el desarrollo de las tareas de los profesionales, y así en esta situación se ven o pueden verse influidas un mayor número de personas. Según Sala (2003), hablar de responsabilidad profesional es hablar de responsabilidad civil, ya que se caracteriza porque los hechos o presupuestos de los que deriva pertenecen a la actividad propia de una profesión, sea libera o esté determinada por una relación de empleo, pública o privada y que ligue al sujeto con otra persona o entidad.

2.3.2. Responsabilidad Penal

El Código Penal (CP) no expresa concretamente las conductas mediante las cuales puedan derivarse una responsabilidad penal para los auditores, pero si recoge ciertos delitos o infracciones en que un auditor en la realización, o no, de su trabajo puede incurrir a pesar de no venir especificado “al auditor” o “a la sociedad de auditoría” como autor del delito.

Según el artículo 28 del CP son criminalmente responsables de los delitos:

- Quienes realizan el hecho por sí solos, conjuntamente o por medio de otro del que se sirven como instrumento.
- Los que inducen directamente a otro u otros a ejecutarlo.
- Los que cooperan a su ejecución con un acto sin el cual no se habría efectuado.

Las actuaciones más cercanas a los comportamientos ilícitos de los auditores recogidos en el CP son:

- El artículo 392 del CP nos habla de los actos dolosos de falsificación de documentos mercantiles, que en el caso de los auditores se referirá a los informes de auditoría de cuentas anuales, así lo define el artículo 3 de TRLAC.
- El artículo 199 recoge la responsabilidad penal por omisión y el deber relacionado al secreto.
- A pesar de que no está expresado concretamente, una sociedad de auditoría podrá incurrir en responsabilidad penal y ser sancionada de acuerdo con los términos del artículo 31 bis del CP.

2.3.3. Responsabilidad Administrativa

El derecho administrativo busca conseguir normas mediante las cuales se impongan límites en la actuación de todos los sujetos, incluyendo los auditores. Cuando estos límites son sobrepasados se impone una sanción.

Tal y como nos dice el artículo 30 del TRLAC La potestad sancionadora en el ámbito administrativo está a cargo únicamente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). Este mismo artículo nos indica también los plazos de resolución y notificación de los procedimientos sancionadores derivados de la comisión de las infracciones previstas en esta ley será de un año, pudiendo ser prorrogable de acuerdo con lo previsto en el régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo común.

De acuerdo con Villarroya y Morales (2002) la actividad administrativa de imposición de sanciones se desarrolla mediante el procedimiento sancionador, que no sólo sirve para ordenar y hacer más eficaz esta actividad, sino también para garantizar que el particular acusado de cometer una infracción, pueda defenderse adecuadamente.

En conclusión, las sanciones impuestas pueden conseguir que los profesionales actúen con mayor seriedad y compromiso a la hora de realizar sus funciones con el objetivo de evitar las sanciones que se les pudieran imponer y para mejorar su imagen ante el público.

2.4. EL PROCESO DE AUDITORÍA

Previamente al trabajo de auditoría de cuentas se desarrolla una planificación, con el objetivo de favorecer la auditoría y llevarla a cabo de manera eficaz. El proceso de trabajo de auditoría se puede estructurar en tres fases.

La fase preliminar consiste en la contratación del trabajo de Auditoría, a lo largo de esta fase se establece el contacto con el cliente y se determina si acepta o no el trabajo de auditoría. Una vez se ha aceptado el trabajo, el auditor realizará ciertas actividades preliminares al encargo, la NIA 300⁵ redacta algunas de ellas:

1. Aplicará los procedimientos requeridos por la NIA 220 ⁶relativos a la continuidad de las relaciones con clientes y el encargo específico de auditoría.
2. Evaluará si cumple con los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia, de conformidad con la NIA 220⁷.

⁵ Norma Internacional de Auditoría 300, “Planificación de la auditoría de estados financieros.”

⁶ Norma Internacional de Auditoría 220, “Control de calidad de la auditoría de los estados financieros”, apartados 12-13.

⁷ NIA 220, apartados 9-11.

3. Se establece un acuerdo de los términos del encargo, tal como requiere la NIA 210⁸.

Durante la segunda fase se lleva a cabo la planificación del trabajo de auditoría, es una fase relevante del trabajo, ya que en ésta se concreta el programa de auditoría y por tanto se determina el resultado de este. De acuerdo con la NIA 300 las actividades que lleva a cabo el auditor serán:

1. Establecer una estrategia global de auditoría, la cual determina el alcance, el momento de la realización y la dirección de la auditoría. Esta estrategia guiará el desarrollo del plan de auditoría.
2. Para llevar a cabo la estrategia global, el auditor deberá identificar las características del encargo. También determinará los objetivos del encargo, considerará los factores que, según su juicio profesional, sean significativos para la dirección de las tareas del equipo del encargo. Por último, deberá considerar los resultados de las actividades preliminares y determinará la naturaleza, el momento de empleo y la extensión de los recursos necesarios para realizar el encargo.
3. Finalmente, el auditor desarrollará un plan de auditoría, a través del cual describirá de acuerdo con la NIA 315⁹, la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos planificados para la valoración de riesgo. Por otra parte, la NIA 330¹⁰ señala que también se debe indicar la naturaleza, el momento de la realización y la extensión de procedimientos de auditoría posteriores planificadas relativas a las afirmaciones. Además, se indicarán otros procedimientos de auditoría planificados cuya realización se requiere para que el encargo se desarrolló conforme con las NIA.

Se recalca que auditor podrá actualizar y cambiar la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría siempre que sea necesario y consideré oportuno.

A lo largo de la última fase se realiza la ejecución del trabajo, pues se lleva a la practica la fase de planificación, y se concluirá esta fase con el informe de Auditoría de Cuentas.

A continuación, se expone un gráfico en el cual se ilustra el proceso de auditoría según sus diferentes fases y se indica también las NIA-ES que se aplicarán en cada una de ellas.

⁸ Norma Internacional de Auditoría 210, “Acuerdo de los términos del encargo de auditoría”, apartados 9-13.

⁹ Norma Internacional de Auditoría 315, “Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y su entorno.”

¹⁰ Norma Internacional de Auditoría 330, “Respuestas del auditor a los riesgos valorados”.

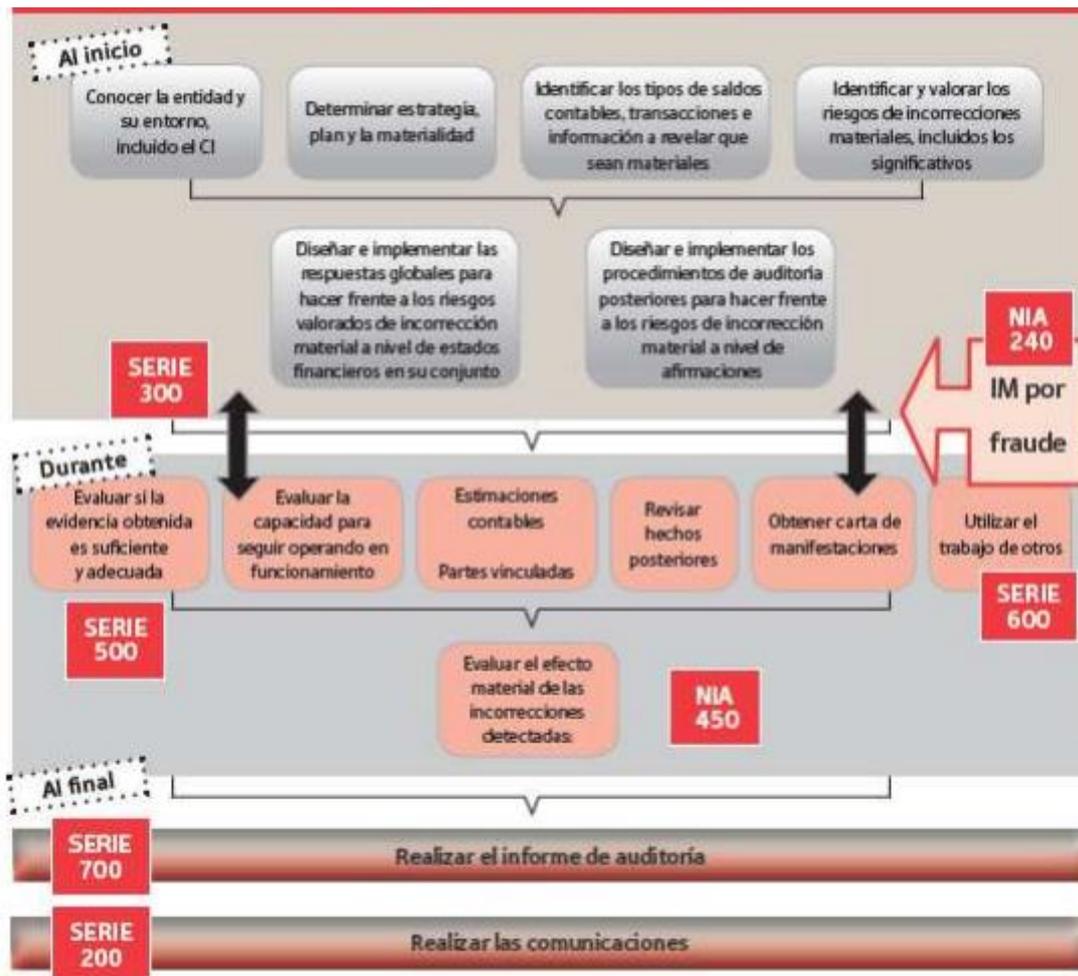


Gráfico 1. Proceso de trabajo de auditoría según NIA-ES.

Fuente: RUBIO HERRERA, E. Las nuevas normas de auditoría aplicables en España: las Normas Internacionales de Auditoría (NIA-ES) (2013).

2.5. INFORME DE AUDITORIA

El principal propósito de una auditoría es incrementar la fiabilidad de los estados financieros, esto se consigue por medio del informe de auditoría, en el cual, el auditor presenta su opinión acerca de si las cuentas anuales (a partir de ahora CCAAs) representan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados en sus aspectos significativos y materiales y que estén en conformidad con el marco normativo aplicable, y en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo. En concreto, una auditoría se realiza en conformidad con la Ley de Auditorías (Ley 22/2015 de Auditorías de Cuentas), a las Normas Internacionales de Auditoría (NIA-ES), de ética y de control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.

Los Auditores no dan una conclusión absoluta, sino que expresan una opinión, la cual, se basa en una seguridad razonable de que los estados financieros están libres de incorrección material, causada por fraude o error. La seguridad razonable se alcanza a través de evidencia obtenida por el auditor para llegar a las conclusiones en las que basa su opinión, dicha evidencia debe ser suficiente y adecuada, es decir, la cantidad de evidencia debe ser la necesaria al igual que su calidad, relevancia y fiabilidad. Todo esto con la finalidad de reducir el riesgo de auditoría, que es el riesgo de que el auditor exprese una opinión inadecuada, a un nivel aceptablemente bajo.

2.5.1. Objetivo del informe de auditoría

El informe de auditoría de las cuentas anuales o de otros estados financieros o documentos contables es un documento mercantil, en el que se describe el alcance del trabajo efectuado y se expresa su opinión profesional sobre los mismos. El auditor expresará en el informe su opinión en relación con las CCAAs tomadas en su conjunto sin que se pueda orientar dicha opinión a conceptos o partidas de las CCAAs individualmente, o una afirmación de que no puede expresar una opinión y las causas que se lo impidan.

2.5.2. Estructura de informe de auditoría

El contenido de los modelos de informes de auditoría difiere en función de si las entidades auditadas son o no de interés público (de ahora en adelante EIP)¹¹. En la siguiente tabla se proporciona los distintos elementos que pueden aparecer en un informe de auditoría, distinguiéndose el informe de Entidades no EIP y EIP.

¹¹ A los efectos exclusivos de lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, tendrán la consideración de EIP las siguientes:

- a) Las entidades de crédito, las entidades aseguradoras, así como las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores o en el mercado alternativo bursátil pertenecientes al segmento de empresas en expansión.
- b) Las empresas de servicios de inversión y las instituciones de inversión colectiva que, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, tengan como mínimo 5.000 clientes, en el primer caso, o 5.000 partícipes o accionistas, en el segundo caso, y las sociedades gestoras que administren dichas instituciones.
- c) Los fondos de pensiones que, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, tengan como mínimo 10.000 partícipes y las sociedades gestoras que administren dichos fondos.
- d) Las fundaciones bancarias, las entidades de pago y las entidades de dinero electrónico.
- e) Aquellas entidades distintas de las mencionadas en los párrafos anteriores cuyo importe neto de la cifra de negocios y plantilla media durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, sea superior a 2.000.000.000 de euros y a 4.000 empleados, respectivamente.
- f) Los grupos de sociedades en los que la sociedad dominante sea una de las entidades contempladas en las letras anteriores.

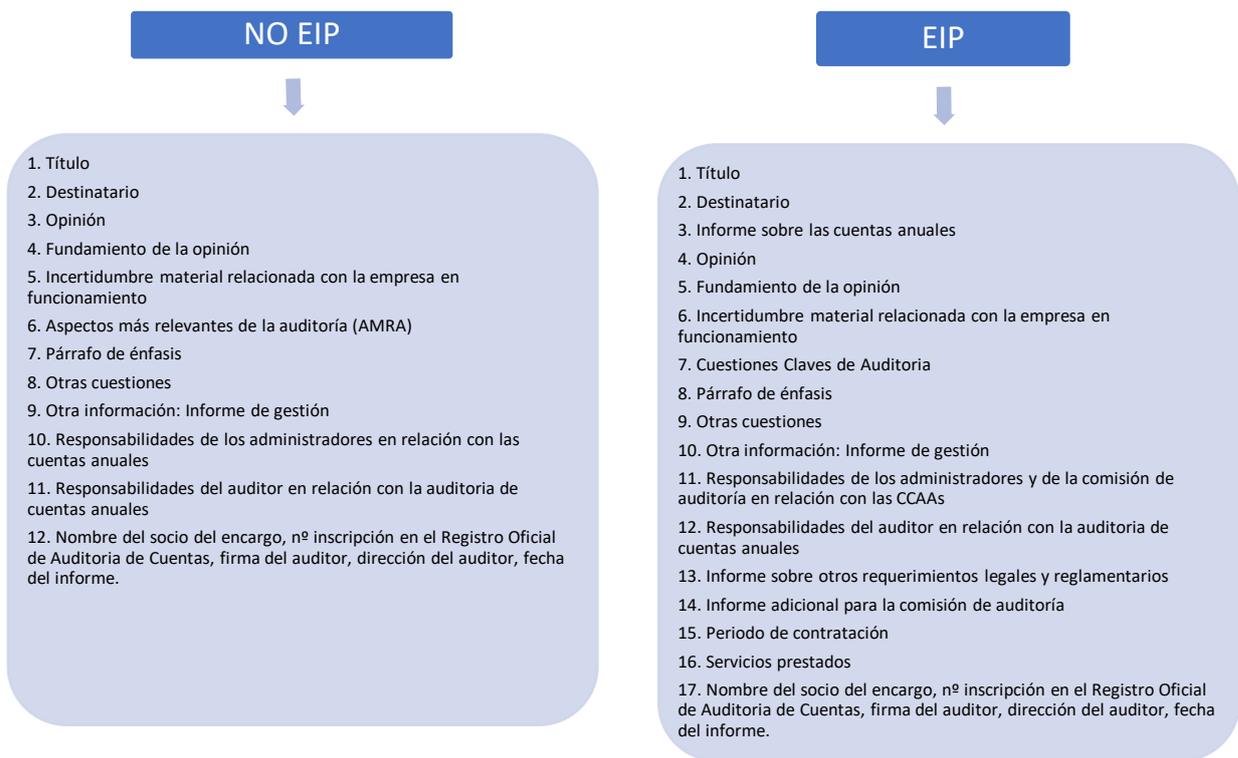


Gráfico 2. Esquema del informe de auditoría dependiendo de si es EIP o no.

Fuente: elaboración propia a partir de la NIA 700.

Como podemos observar en la tabla anterior, los elementos que están presentes en todo informe de auditoría son los siguientes:

1. Título o identificación del informe

El informe debe identificarse de la siguiente manera: “Informe de auditoría de cuentas anuales emitido por un auditor independiente”.

2. Identificación de los destinatarios y de las personas que efectuaron el encargo

En el informe se identificará a la persona o personas a quienes vaya dirigido. También se mencionará la persona que realizó el encargo, en el caso de que esta última no coincida con el destinatario.

3. Opinión

La opinión del auditor se puede ver afectada por diversas circunstancias, entre las cuales podemos encontrar las siguientes:

- Incorrección material: hace referencia a una diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada de una partida incluida en los estados financieros y la cantidad, clasificación, presentación o información a revelar requeridas para dicha partida de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Es decir, una incorrección material en los estados financieros puede surgir debido a:
 - La adecuación de las políticas contables seleccionadas
 - La aplicación de las políticas contables seleccionadas
 - La adecuación o idoneidad de la información revelada en los estados contables
- Imposibilidad del auditor de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada: este hecho se conoce también como limitación de alcance de la auditoría, puede tener su origen en:
 - Circunstancias ajenas al control de la entidad, algún caso de este tipo podría ser que los registros contables de la entidad se hayan destruido, o que algún registro contable de un componente significativo haya sido incautado por tiempo indefinido por las entidades públicas.
 - Circunstancias relacionadas con la naturaleza o el momento de realización del trabajo del auditor. Algunas de estas circunstancias pueden ser debidas a que, por ejemplo, el auditor fue nombrado después del recuento físico o que el auditor puede determinar que los controles de la entidad no son suficientes-
 - Limitaciones impuestas por la dirección, es decir que la dirección impida que el auditor presencie el recuento físico de las existencias o que impida al auditor solicitar confirmaciones de terceros de determinados saldos contables. Dichas circunstancias pueden tener otras implicaciones para la auditoría, como, por ejemplo, la valoración del auditor de los riesgos de fraude y determinación de si debe o no continuar con el encargo.

Por otra parte, la imposibilidad de aplicar un determinado procedimiento no constituye una limitación al alcance de la auditoría si el auditor puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada mediante la aplicación de procedimientos alternativos.

El auditor expresará una opinión favorable (o no modificada) cuando llegue a la conclusión de que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable.

Por el contrario, el auditor dará una opinión modificada en el informe cuando sucedan las siguientes circunstancias:

- Cuando el auditor concluye que los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material según la base de la evidencia de auditoría obtenida.
- Casos en los que el auditor no puede conseguir evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material.

En el caso de que los estados financieros preparados de conformidad con los requerimientos de un marco de imagen fiel no logran la presentación fiel, el auditor deberá ponerse en contacto con la dirección, y dependiendo de los requerimientos del marco de información aplicable y del modo en que se resuelva la cuestión, el auditor concluirá si es necesario expresar una opinión modificada en el informe de auditoría, de acuerdo con la NIA705R¹².

3.1. Tipos de opinión modificada

La NIA 705R establece tres tipos de opinión modificada:

1. Opinión con salvedades, la cual se expresará cuando:
 - a. Después de haber obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, se concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales, pero no generalizadas, para los estados financieros
 - b. El auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión y además concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales, aunque no generalizadas.
2. Opinión desfavorable o adversa, ésta se expresará cuando una vez obtenida evidencia de auditoría suficiente y adecuada el auditor concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales y generalizadas en los estados financieros.
3. Denegación o abstención de opinión. El auditor denegará la opinión cuando:
 - a. No pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión y concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados.

¹² NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de emitir un informe adecuado en función de las circunstancias cuando, se concluya que es necesaria una opinión modificada sobre los estados financieros. Por lo mismo esta NIA también trata del modo en que la estructura y el contenido del informe de auditoría se ven afectados cuando el auditor expresa una opinión modificada.

- b. A pesar de haber obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con cada una de las incertidumbres, no es posible formarse una opinión sobre los estados financieros debido a la posible interacción de las incertidumbres y su posible efecto acumulativo en los estados financieros.

Se debe recalcar que en los casos en los que el auditor considera necesario expresar una opinión desfavorable o denegar la opinión sobre los estados financieros en su conjunto, no es posible incluir simultáneamente en el informe de auditoría una opinión favorable sobre un solo estado financiero o sobre uno o más elementos, cuentas o partidas específicas de un solo estado financiero en relación con el mismo marco de información financiera aplicable.

La decisión sobre establecer una opinión u otra dependerá de las siguientes causas:

- La naturaleza del hecho que origina la opinión modifica, esto hace referencia a si los estados financieros contienen incorrecciones materiales o sea el caso de que es imposible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
- El juicio del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos de la cuestión en los estados financieros.

Los diferentes tipos de opinión se pueden resumir en la siguiente tabla:

Naturaleza de la cuestión que origina la opinión modificada	Juicio del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos sobre los estados financieros	
	Material pero no generalizado	Material y generalizado
Los estados financieros contienen incorrecciones materiales	Opinión con salvedades	Opinión desfavorable (o adversa)
Imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada	Opinión con salvedades	Denegación de opinión (o abstención)

Tabla 1. Tipos de opinión

Fuente: NIA- ES 705R

3.2. Estructura de la opinión en el informe de auditoría

Una vez el auditor expresa una opinión modificada, deberá titular el párrafo de opinión de las siguientes maneras, según proceda:

- “*Opini3n con salvedades*”. Cuando el auditor exprese este tipo de opini3n deber1 manifestar que, en su opini3n, excepto por los efectos de los hechos descritos en el p1rrafo de fundamento de opini3n con salvedades:
 - a) Los estados financieros expresan la imagen fiel de conformidad con el marco de informaci3n financiera aplicable, cuando hayan sido preparados de conformidad con un marco de imagen fiel
 - b) Los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de informaci3n financiera aplicable, cuando hayan sido preparados de conformidad con un marco de cumplimiento

Si la opini3n modificada se debe a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoria suficiente y adecuada, el auditor deber1 utilizar para la opini3n modificada la siguiente expresi3n: “excepto por los posibles efectos del hecho o hechos...”

- “*Opini3n desfavorables*”. En el caso de que el auditor concluya este tipo de opini3n manifestar1 que, en su opini3n, debido a la significatividad del hecho o hechos descritos en el p1rrafo de fundamento de opini3n desfavorable:
 - a) Los estados financieros no expresan la imagen fiel de conformidad con el marco de informaci3n financiera aplicable, cuando hayan sido preparados de conformidad con un marco de imagen fiel
 - b) Los estados financieros no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de informaci3n aplicable, cuando hayan sido preparados de conformidad con un marco de cumplimiento
- “*Denegaci3n de opini3n*”. Despu3s que auditor deniegue la opini3n porque no haya podido obtener evidencia de auditoria suficiente y adecuada, 3ste deber1 expresar que debido a la significatividad del hecho o hechos descritos en el p1rrafo de fundamento de opini3n de la denegaci3n de opini3n, el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoria que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar la opini3n y en consecuencia, el auditor no expresa una opini3n sobre los estados financieros.

En el momento en el que el auditor prev3 que dar1 una opini3n modificada en el informe, comunicar1 a los responsables del gobierno de la entidad las circunstancias que le llevan a prever dicha opini3n y la redacci3n prevista de la modificaci3n.

4. Fundamento de la opini3n

En un informe en el que se d3 una opini3n modificada este apartado deber1 titularse segun proceda “*fundamento de la opini3n con salvedades*”, o “*fundamento de la opini3n*”

desfavorable”, o *“fundamento de la denegación (abstención) de opinión”*. Además del contenido incluido en cualquier párrafo de fundamento de opinión se deberá añadir los siguientes elementos en el caso de que la opinión resulte modificada:

- Se debe describir el motivo que conlleva a concluir una opinión modificada
- En los casos en los que se trata de una incorrección material y puede cuantificarse el efecto, se describirá, sino puede cuantificarse se explicará
- Si la incorrección es por descripción inadecuada en los estados financieros se explicará
- Cuando el motivo es la falta de información, se describirá la naturaleza de la información omitida y se deberá incluir en el informe
- Si la opinión modificada a sido debido a una limitación al alcance, ésta deberá describirse

5. Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento

El auditor puede expresar diferentes opiniones en los casos en que existe una incertidumbre material sobre la continuidad de la empresa y además las siguientes circunstancias:

1. Ha tenido lugar una aplicación inadecuada del principio contable de empresa en funcionamiento, el auditor expresará una opinión desfavorable
2. Ha tenido lugar una aplicación adecuada del principio contable de empresa en funcionamiento y:
 - a. Se revela adecuadamente la existencia de una incertidumbre material en los estados financieros, el auditor no modificará su opinión por este hecho, pero si incluirá en el informe de auditoría una sección denominada *“incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento”*.
 - b. No se revela adecuadamente la existencia de una incertidumbre material en los estados financieros, el auditor expresará una opinión con salvedades o una opinión desfavorable.

En los casos en los que la dirección no tenga disposición de realizar o ampliar su valoración sobre el principio de empresa en funcionamiento cuando el auditor lo ha solicitado, éste podrá concluir con una opinión con salvedades o denegando la opinión.

6. AMRA/CCA

El artículo 5.1C de la LAC nos indica que la auditoría se ha planificado con el objetivo de obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales están libres de incorrecciones materiales. Por lo tanto, es importante que se describan los riesgos considerados más significativos de la existencia de incorrecciones materiales, incluyendo las que puedan derivar de

fraude, y un resumen de las respuestas del auditor a dichos riesgos, y en los casos que, procesada, de las observaciones esenciales derivadas de los mencionados riesgos.

Para las entidades que no tienen la consideración de entidad de interés público, la aplicación de la NIA-ES 701¹³, con las particularidades previstas para dichas entidades, permite dar cumplimiento a la obligación contenida en este artículo. En estos casos, la sección “Cuestiones claves de la auditoría” será sustituida por la de “Aspectos más relevantes de la auditoría”.

La NIA-ES 701 define las cuestiones claves como *“aquellas cuestiones que, según el juicio profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual. Las cuestiones clave de la auditoría se seleccionan entre las cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad.”*

Este apartado será desarrollado con más detalle en el capítulo 4.

7. Párrafo de énfasis

El auditor puede considerar necesario llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión presentada o revelada en los estados financieros que, a su juicio, tiene tanta importancia que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros. En estos casos el auditor incluirá un párrafo de énfasis en el informe de auditoría, siempre que no requiera una opinión modificada o haya determinado que se trate de una cuestión clave de auditoría.

El párrafo de énfasis estará situado justo antes o después de la sección AMRA/CCA. En este párrafo además se incluirá la referencia de la cuestión que se trata a la ubicación en los estados financieros donde consta.

8. Otras cuestiones

El párrafo sobre otras cuestiones hace referencia a un párrafo incluido en el informe de auditoría que trata sobre cuestiones distintas de las presentadas o reveladas en los estados financieros y que, a juicio del auditor, es relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría. Todo esto es posible solo si no se ha prohibido por una norma o se haya determinado que la cuestión es un AMRA/CCA.

Cuando el auditor prevé que tendrá que incluir un párrafo de énfasis o un párrafo de otras cuestiones en el informe de auditoría deberá comunicar a los responsables del gobierno de la entidad esta previsión y la redacción propuesta para dicho párrafo.

¹³ NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

9. Otra información: informe de gestión

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 720¹⁴ habla de las responsabilidades del auditor con respecto a otra información, tanto financiera como no financiera, incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados y el correspondiente informe de auditoría. El auditor no tiene la responsabilidad de determinar si la otra información está presentada correctamente o no, de acuerdo con los requerimientos exigidos en el encargo. Pero a pesar de esto, el auditor examina la otra información ya que la credibilidad de los estados financieros auditados puede verse afectada por incongruencias materiales entre los estados financieros auditados y la otra información.

Cuando se habla de “otra información” se hace referencia a información tanto financiera como no financiera (distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente) incluida, por las disposiciones legales o reglamentarias o la costumbre, en un documento que contiene los estados financieros auditados y el informe de auditoría correspondiente.

Según el artículo 262 del TRLSC¹⁵, el informe de gestión que acompaña las cuentas anuales tendrá que contener una exposición fiel sobre el progreso de los negocios y la situación de la sociedad, además deberá describir los principales riesgos e incertidumbres a los que la sociedad tiene que hacer frente. Además, si es imprescindible para la comprensión de la evolución del negocio se incluirán también tanto indicadores financieros como de carácter no financiero claves como pueden ser información sobre cuestiones medioambientales, relacionadas con el personal y con el cumplimiento de reglas en materia de igualdad y no discriminación y discapacidad, entre otras cuestiones.

El informe de gestión incluirá, si es necesario, anotaciones y explicaciones complementarias sobre los importes reflejados en las cuentas anuales. En lo referente al uso de instrumentos financieros por la sociedad, el informe incluirá los objetivos y políticas de gestión del riesgo financiero de la sociedad y la exposición de la sociedad al riesgo de precio¹⁶, riesgo crédito¹⁷, y riesgo de liquidez¹⁸.

¹⁴ NIA-ES 720, *Responsabilidad del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados*. Esta norma está adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas, de 15 de octubre de 2013.

¹⁵ Texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio.

¹⁶ Es el riesgo de que el valor razonable o los flujos de efectivo futuros de un instrumento financiero puedan fluctuar debido a variaciones en los precios de mercado.

¹⁷ El riesgo de crédito es la probabilidad de sufrir una pérdida proveniente de un impago por parte de la contrapartida de la operación financiera.

¹⁸ El riesgo de liquidez está asociado a la capacidad de poder solventar los contratos firmados, ya sea con una empresa, con una persona o con una institución.

Las sociedades que tengan permitido formular balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados no están obligadas a elaborar el informe de gestión.

Las sociedades de capital deberán incluir en el informe de gestión información no financiera siempre que dichas sociedades cumplan los siguientes requisitos:

- a) El número medio de trabajadores de la sociedad debe ser superior a 500 durante el ejercicio correspondiente.
- b) La sociedad debe considerarse una entidad de interés público.
- c) La sociedad debe reunir durante la fecha de cierre de los dos últimos ejercicios consecutivos, al menos dos de los siguientes requisitos:
 1. El total de las partidas del activo debe ser superior a 20.000.000 euros
 2. El importe neto de la cifra anual de negocios debe ser superior a 40.000.000 euros
 3. El número medio de trabajadores debe ser superior a 250.

10. Responsabilidades de los administradores y de la comisión de auditoría en relación con las CCAAs

En el informe de auditoría se describen las responsabilidades de los administradores:

- En la formulación de las CCAAs
- En la valoración de la continuidad futura de la empresa (empresa en funcionamiento)

Además, se deben identificar a los responsables de supervisión del proceso de elaboración y prestación de las CCAAs, cuando sean distintos de los anteriores: en España se trata de la Comisión de auditoría en Entidades de Interés Público.

11. Responsabilidad del auditor en relación con la auditoría de cuentas anuales

Este apartado podrá estar en el informe o en un anexo. En éste el auditor manifestará que, de conformidad, con las NIA, aplica su juicio profesional¹⁹ y mantiene una actitud de escepticismo profesional²⁰ durante toda la auditoría y describirá la auditoría indicando que las responsabilidades del auditor son:

¹⁹ Es la aplicación competente, adecuada y congruente con las circunstancias del momento, de la formación práctica, el conocimiento y la experiencia del auditor de cuentas de conformidad con las normas de auditoría, de ética y del marco normativo de información financiera que resulte de aplicación para la toma de decisiones en la realización del trabajo de auditoría.

²⁰ De acuerdo con la NIA 200 es “una actitud que implica mantener siempre una mente inquisitiva y especial alerta ante cualquier circunstancia que pueda indicar una posible incorrección en las cuentas anuales auditadas, debido a un error o fraude, y examinar de forma crítica las conclusiones de auditoría”. En particular, el auditor mantendrá una actitud de escepticismo profesional cuando:

- a) Identificar y cuantificar los riesgos de incorrección material en los estados financieros, que han sido causados por fraude o error. De la misma manera debe diseñar las respuestas necesarias para responder a los riesgos encontrados, al igual que debe obtener evidencia suficiente y adecuada que den sustento a la opinión final.
- b) El deber de estudiar el sistema de control interno no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control sino, con el objetivo de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados.
- c) Evaluar la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección.
- d) Concluir sobre la adecuada utilización por parte de la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento y determinar si existe o no incertidumbre material relacionada con el este principio.
- e) Evaluar si los estados financieros expresan la imagen fiel

Entre las otras tareas que se encuentran dentro de las responsabilidades del auditor podemos destacar las siguientes:

- Describir en que consiste una seguridad razonable, que se considera material y de que trata la importancia relativa.
- Manifestar que se encuentra en constante comunicación con los responsables del gobierno de la entidad tratando cuestiones de auditoría.
- En las empresas EIP, el auditor declarará que proporciona a los responsables del gobierno de la entidad declaración del cumplimiento de los requerimientos de ética y demás cuestiones que puedan afectar a la independencia del auditor.
- Indicará, que entre las cuestiones que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, el auditor determina las que han sido de mayor significatividad, es decir, cuestiones claves de la auditoría o AMRA.

En los casos en los que el auditor deniegue la opinión modificará la descripción de las responsabilidades del auditor incluyendo únicamente lo siguiente:

- a) Una declaración de que la responsabilidad del auditor es la realización de la auditoría de conformidad con las NIA y la emisión de un informe de auditoría.

-
- Revise las estimaciones de la dirección de la entidad relativas al valor razonable, el deterioro de activos y provisiones y a los flujos futuros de tesorería determinantes de la capacidad de la entidad de seguir como empresa en funcionamiento.
 - Realice la evaluación crítica de la evidencia de auditoría obtenida.

- b) Una declaración de que, sin embargo, debido a la cuestión o cuestiones descritas en la sección “Fundamento de la denegación de la opinión”, el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar la opinión de auditoría sobre los estados financieros.
- c) La declaración del auditor acerca de la independencia y demás responsabilidades de ética.

12. Nombre y nº de ROAC del auditor

Nombre y el número del Registro Oficial de Auditores de Cuentas que tiene la persona o personas que han desarrollado el informe de auditoría

13. Firma del auditor

Firma de la persona o personas que han realizado el trabajo de auditoría.

14. Fecha del informe

La fecha del informe es aquella en se han completado los procedimientos de auditoría necesarios para formarse una opinión sobre las cuentas anuales.

15. Dirección del auditor, y en caso de que sea una sociedad de auditoría, dirección y nº de ROAC de entidad auditoría

2.5.3. Cambios relevantes en el informe de auditoría

Uno de los principales objetivos de la nueva y modificada Ley de auditoría es incrementar la transparencia y confianza. Con el fin de alcanzar dicho objetivo se han producidos cambios y ampliaciones relevantes en el informe de auditoría. Los nuevos requerimientos contienen nuevas exigencias de información y también se busca hacer el trabajo del auditor más transparente. Los cambios producidos también constituyen una respuesta a la demanda de muchos usuarios de información financiera de un cambio en el enfoque del informe, ya que estos solicitan que deje de ser una mera opinión con o sin salvedades e incluya información más relevante que ayude a los usuarios de información en la toma de decisiones. Estos usuarios exigen un informe más explicativo, que contenga información más relevante y específica que ayude, de un lado, a comprender la situación de la entidad auditada, e incluso, si procede, las áreas en las que la dirección aplica juicios significativos y de otro lado, a aclarar determinados conceptos que los usuarios pueden no comprende. (Rubio, 2017)

Alguna de las modificaciones que sufrió el informe de auditoría con la nueva LAC se encuentran el artículo 5, ya que en él se redacta el contenido de dicho informe, aunque más que modificaciones son ampliaciones que pretende una mayor transparencia. En definitiva, el

informe de auditoría no modifica su objetivo anterior de ser un documento de uniformidad total y con una redacción estandarizada que exprese con claridad la opinión del auditor, sino que añade el objetivo de ampliar esta información con la aparición de nuevas secciones que ayudaran a la toma de decisiones de terceros.

No solo se ha modificado la LAC, sino que ha sido necesario adaptar y revisar las NIA que estén relacionadas con el proceso de emisión y contenido del informe.

A continuación, se realizará un resumen de los cambios más relevantes introducidos por las NIA y la Directiva Europea, los cuales son:

1. Cambios en el orden, contenido y estructura de presentación de los párrafos en el informe, puesto que ahora figurará primero el párrafo de opinión y a continuación, el párrafo de fundamento de la opinión, en el cual se incluirá una manifestación sobre la independencia del auditor, y si es el caso, las salvedades encontradas.
2. Se incorporarán tres secciones nuevas:
 - a. “Cuestiones clave en la auditoría” o “Aspectos más relevantes de la auditoría”. Sección de la cual hablaremos más a detalle posteriormente.
 - b. “Otra información”. Apartado del cual se habló anteriormente.
 - c. El auditor manifestará en el informe que es independiente respecto a la sociedad y que ha cumplido con los requerimientos de ética que le resultan de aplicación.
3. Se realizará una descripción más detallada en las siguientes secciones:
 - a. “La responsabilidad de los administradores”. La novedad de esta sección es que se obliga a la empresa auditada disponer de un órgano de supervisión, el cual se hará cargo de la información financiera y que debe ser distinto del órgano que formula las cuentas anuales.
 - b. “La responsabilidad de los auditores de cuentas”. A lo largo de este párrafo se añadirá una descripción más detallada del trabajo del auditor, en concreto, las cuestiones relacionadas con la seguridad razonable y las incorrecciones que podrían causar una presentación no adecuada de las cuentas anuales. Además, se permite que este apartado esté situado tanto en el cuerpo del informe como en el anexo adjunto.

Los cambios expuestos se aplicarán en los trabajos de auditoría correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 17 de junio de 2016 (y a los estados financieros intermedios correspondientes a dichos ejercicios), debiendo aplicarse a los trabajos de auditoría contratados a partir del 1 de enero de 2018. La modificación más significativa es la inclusión del párrafo de las “cuestiones clave de auditoría”, las demás se han producido con el objetivo de

mejorar la consistencia y homogeneidad mediante la corrección de ciertos aspectos de la redacción del informe sin recurrir a un cambio sustancial del contenido.

La nueva estructura del informe de auditoría causada por los cambios de la LAC ha sufrido algunas críticas, pues algunos profesionales consideran que las nuevas secciones hacen el trabajo más difícil y lento, pues la toma de decisiones por parte de los auditores se vuelve más complicada, además la nueva ley exige un vocabulario más fácil y accesible para todos los posibles usuarios de la información. El autor López (2017) señala: “El informe de auditoría ha recibido una gran cantidad de críticas debido a su laboriosidad a la hora de realizarlo. Con la actual estructura y con las actuales exigencias los auditores deberán primero trasladar al cliente los aspectos importantes, que posteriormente tendrán que discutir, consensuar y finalmente elaborar el informe”

3. “CUESTIONES CLAVE EN LA AUDITORÍA” O “ASPECTOS MÁS RELEVANTES DE LA AUDITORÍA”.

Como hemos mencionado anteriormente las “Cuestiones clave en la auditoría” o “Aspectos más relevantes de la auditoría”, según se trate de entidades de interés público o no, es la sección más importante del nuevo modelo del informe de auditoría. En este apartado se incluirán los riesgos más significativos de la existencia de incorrecciones materiales, incluidas las debidas a fraude y las áreas de mayor riesgo que destacan durante el desarrollo del trabajo de auditoría. Además de describir los riesgos, se incluirá información que resulte de gran relevancia durante el encargo y se deberá describir como el auditor aborda dichos riesgos.

Las CCA exigen al auditor que, atendiendo a su juicio profesional, muestre en su informe los riesgos más significativos de la auditoría de la empresa y las respuestas a esos riesgos (Resolución del ICAC diciembre 2016). Estas nuevas exigencias españolas van más allá de las europeas e internacionales ya que como se mencionó anteriormente se exige la publicación de las CCA y los AMRA atendiendo a si se trata de EIP o no respectivamente.

Es importante destacar que la comunicación de las cuestiones clave en el informe no sustituye la información que la dirección debe revelar en los estados financieros, además no evita que el auditor determine una opinión modificada, ni tampoco la inclusión de la incertidumbre cuando existan dudas sobre la continuidad. Dichas cuestiones no están tratadas de forma separada ni constituyen una opinión individual.

3.1. REVISIÓN DE LA LITERATURA

3.1.1. El juicio profesional y la elección de las CCA.

Al determinar las áreas de riesgos que están presentes en la empresa auditada, llamadas CCA o AMRA, el auditor debe ejercer un adecuado juicio profesional. Según Gibbins (1984) el juicio profesional es el que ejercen personas con experiencia en el área y que lo hacen como parte de su actividad laboral. En relación con este concepto, Mohd Sanusi et al (2018) hace hincapié en la importancia de los factores cognitivos sociales, los cuales son útiles para explicar las variaciones en el desempeño de las tareas de juicio de auditoría con diferentes niveles de complejidad.

Autores como Arnold, Bedard, Phillips y Sutton (2012) modelan procesos de juicio de usuarios de informes financieros en un entorno XBRL (eXtensible Business Reporting Language) ²¹ y consideran tres etapas de asimilación de información: adquisición de información, evaluación de información y combinación de información. Todo ello, basándose en la teoría de Hogarth (1980), la cual explica que el juicio tiene lugar dentro de un sistema compuesto por tres elementos: la persona; el entorno de la tarea, donde la persona hace juicios; y las acciones que resultan del juicio. Dentro del entorno de tarea se encuentra el esquema de la persona, que se crea mediante la memoria de la persona y las características de la tarea de evaluación.

La teoría de Hogarth anteriormente mencionada resulta útil para explicar cómo los auditores hacen juicios y seleccionan cuestiones que deberían considerarse como un elemento clave dentro de la auditoría de una entidad. Ya que el auditor hace este juicio basado en su experiencia (memoria) y las características de la entidad (características de la tarea de juicio). La experiencia del auditor es importante en este proceso de juicio, por lo que se espera que los auditores más experimentados y especializados serán los que estén mejor equipados para realizar esta tarea. El procesamiento de la información conduce al juicio (Hogarth, 1980) y se descompone en la adquisición de información, el procesamiento de la información y el resultado. Hogarth afirma que el sesgo en el juicio puede estar presente en las diferentes etapas del procesamiento de la información.

3.1.2. Los efectos de la difusión de las CCA

Existen diversos estudios que discuten las consecuencias y los beneficios de revelar las CCA en el informe de auditoría. En concreto, se han analizado los efectos en áreas como el valor

²¹ Es el lenguaje, de libre uso, basado en los estándares XML, que permite la interoperabilidad y análisis de cualquier tipo de información financiera y empresarial a través de Internet al integrar directamente las reglas de negocio en su desarrollo.

comunicativo, los honorarios de auditoría, los mercados de capital, las reacciones de los inversores y la responsabilidad del auditor.

En lo que respecta al valor comunicativo de la difusión de las CCA, Kohler et al (2016) exponen que, para los inversores no profesionales, las CCA no tienen valor comunicativo, pero por el contrario resulta de gran valor significativo para los inversores profesionales, ya que la información divulgada refleja significativamente la situación económica de la empresa auditada. Según Sirois et al. (2018), cuando las CCA son comunicadas los usuarios de información prestan más atención a los aspectos financieros que están relacionados con dichos riesgos. No obstante, Boolaky y Quick (2016) sugieren que la difusión de las CCA no afecta en las percepciones y en la toma de decisiones de los directivos de los bancos. Carver y Trinkle (2017) afirman que la divulgación de las CCA reduce la legibilidad del informe de auditoría y disminuye la percepción de credibilidad de la directiva. Finalmente, Pelzer (2017) supone que los usuarios de la información pueden no comprender las CCA del informe de auditoría con una opinión sin salvedades. En conclusión, estos estudios reportan evidencia que el valor comunicativo de las CCA en la toma de decisiones de las partes interesadas.

Existen estudios en los que se analizan la relación existente entre los honorarios que perciben los auditores por sus servicios y la comunicación de las CCA. Entre algunos autores encontramos a Carcello y Li (2013), los cuales estudian los honorarios que perciben los auditores en el Reino Unido y concluyen que dichos honorarios se han incrementado debido al aumento del trabajo en el proceso de auditoría, causado por la comunicación de las CCA. Es decir, se espera que la divulgación de las CCA aumente el esfuerzo y el trabajo en los encargos de auditoría y como consecuencia los honorarios se incrementarán, pero los autores Gutiérrez, Minutti-Meza, Tatum y Vulcheva (2016) defienden que a pesar de que las tarifas de los auditores aumentaron a partir de la entrada en vigor de la NIA 701 no hay relación con que dicho incremento sea por causa de la divulgación de las CCA.

Por otra parte, encontramos también diversos estudios que observan el mercado de capitales y las reacciones de los inversores a la información que se divulga a través del apartado de las CCA. Lennox et al (2017) señalan que los inversores no creen que la nueva información proporcionada en el actual informe de auditoría aumente el contenido y la calidad informativa. Otros autores que estudian la relación mencionada son Christensen et al. (2014), los cuales analizan como los inversores no profesionales reaccionan a la información revelada en las CCA y concluyen que los inversores que tienen conocimientos acerca de las CCA tienen más probabilidades de cambiar su decisión de inversión que aquellos que leen un informe de auditoría tradicional.

En un estudio realizado por Kachelmeier et al. (2017) en EE.UU se encontró que las CCA podrían llegar a reducir la exposición legal del auditor. Dicha conclusión reafirma el estudio anterior realizado por Gimbar, Hansen y Ozlanski (2016). Por el contrario, también existen algunos estudios como por ejemplo Backof, Blowin y Goodson (2017) y Brasel, Doxey, Grenier y Reffett (2016) en los cuales se prevé un impacto negativo de la divulgación de las CCA sobre la responsabilidad del auditor.

En definitiva, podemos observar que los estudios anteriormente mencionados muestran que la divulgación de las CCA ejerce una gran influencia en la toma de decisiones de las partes interesadas, y por dicho motivo, es importante que la comprensión de los determinantes del número y el tipo de CCA que se incluyen en el informe mejore sustancialmente.

3.1.3. Tipos de CCA/AMRA

Existen dos tipos de CCA según Lennox et al. (2017) y Sierra-García et al. (2017). Los cuales identifican por un lado el riesgo a nivel de entidad CCA (RNECCA) que es el relacionado con el riesgo de una empresa en general. En esta categoría, se incluyen los riesgos relativos a impuestos, litigios/provisiones, contabilidad de adquisiciones (fondo de comercio), controles, tecnología de la información y otras relativas al negocio en particular. Por otro lado, se encuentra el riesgo a nivel de información contable CCA (RNCCCA) que es el relacionado con elementos de estados financieros específicos. Dentro de esta categoría hallan los relacionados con los ingresos, intangibles, tangibles, planes de pensiones, inventario, activos financieros, reembolsos de proveedores y deterioro de los activos.

3.2. UTILIDAD DE CCA/AMRA

La inclusión de esta sección resulta de tal importancia debido a que ha sido creada con el objetivo de conseguir cumplir el principal propósito del nuevo modelo del informe de auditoría, el cual es aportar mayor transparencia en el informe y facilitar la toma de decisiones. Dicho objetivo está mejor explicado por medio de las palabras del ICAC (2016), manifestadas en el preámbulo de la Resolución, las cuales son: “ *se exige un informe más explicativo, que contenga información más relevante y específica que ayude, de un lado, a comprender la situación de la entidad auditada, e incluso, si procede, las áreas en las que la dirección aplica juicios significativos y complejos y los riesgos significativos específicos con los que se ha enfrentado el trabajo de auditoría; y de otro lado, a aclarar determinados conceptos que los usuarios pueden no comprender*”. Es decir, se incluye más información con el objetivo de que las personas interesadas puedan tomar decisiones más confiables, pues, se basarán en información más transparente y comprensible.

El propósito de la comunicación de las cuestiones claves de la auditoría según la NIA-ES 701 es *“mejorar el valor comunicativo del informe de auditoría al proporcionar una mayor transparencia acerca de la auditoría que se ha realizado. La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría proporciona información adicional a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros con el fin de facilitarles la comprensión de aquellas cuestiones que, según el juicio profesional del auditor, han sido de mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros. La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría también puede ayudar a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros a conocer la entidad y las áreas de los estados auditados en la que la dirección aplica juicios significativos”*.

3.3. NIA-ES 701

El ICAC publicó la modificación de determinadas Normas Técnicas de Auditoría y del glosario de Términos mediante la resolución del 23 de diciembre de 2016. En dicha resolución se incorporó una nueva NIA-ES 701 *“Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente”*, entre otras modificaciones y ampliaciones.

Las nuevas modificaciones implican cambios relevantes en la estructura y en el contenido del informe de auditoría y establecen requerimientos específicos según se trate de auditorías de entidades de interés público (EIP) o no. Pero la mayor novedad es la obligación de comunicar los aspectos más relevantes o las cuestiones claves de auditoría para mejorar el valor comunicativo.

Esta norma internacional hace referencia a la responsabilidad que tiene el auditor de comunicar las cuestiones claves de auditoría en el informe de auditoría. La finalidad de esta norma es tratar tanto el juicio del auditor al comunicar información en el informe como la estructura y contenido de dicha comunicación.

Las CCA/AMRA son aquellas cuestiones de mayor significatividad (más no de importancia relativa) en la auditoría del período actual según el auditor, y que deben comunicarse en el informe de auditoría. Estas se deben seleccionar entre las cuestiones comunicadas y debatidas con los responsables del gobierno de entidad, pues podría darse el caso de que las cuestiones no sean comprendidas por los auditores y se necesite información adicional del gobierno de la entidad como, por ejemplo, información acerca de: el cálculo de deterioro, precio de transferencia, determinación de operaciones vinculadas.

Las normas básicas que deben guiar el trabajo del auditor sobre las CCA/AMRA son la mencionada NIA 701 y la NIA 260R²², debido a que aborda las comunicaciones con los responsables del gobierno de la entidad, en las que se basan las CCA, además trata también como hay que realizar las comunicaciones y como deben ser documentadas.

3.3.1. Alcance

La comunicación de cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría se realiza a través de la opinión que se ha formado el auditor teniendo en cuenta los estados financieros en su conjunto, pero hay que tener en cuenta que la comunicación de cuestiones clave de la auditoría:

- a) No funciona como sustituta de la información que debe revelar la dirección en los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
- b) No evita que el auditor exprese una opinión modificada siempre y cuando lo requieran las circunstancias.
- c) No evita la obligación de informar de conformidad con la NIA 570 (Revisada)²³
- d) No hace referencia a una opinión separada sobre cuestiones particulares.

Esta NIA se aplica a las auditorías de conjuntos completos de estados financieros con fines generales de entidades cotizadas y en circunstancias en las que, de otro modo, el auditor decida comunicar cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría. También se aplica esta NIA cuando los reglamentos o leyes requieran que el auditor comunique las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría. Pero hay que tener en cuenta que esta NIA prohíbe al auditor la comunicación de cuestiones claves siempre que el auditor deniegue la opinión, excepto cuando la ley requiera dicha información.

El auditor determinará las cuestiones claves de auditoría teniendo en cuenta los siguientes aspectos:

- a) Las áreas que tengan un mayor riesgo valorado de incorrección material, o los riesgos significativos identificados de conformidad con la NIA 315²⁴.
- b) Los juicios significativos del auditor en relación con las áreas de los estados financieros que han requerido juicios significativos de la dirección, incluyendo también las estimaciones contables para las que se ha identificado un grado elevado de incertidumbre en la estimación.

²² NIA-ES 260 (Revisada) “Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad”.

²³ NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*, apartados 22-23.

²⁴ NIA 315, *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*.

- c) El efecto en la auditoría de hechos o transacciones significativas que han tenido lugar durante el periodo.

Una vez escogidas las cuestiones siguiendo los requerimientos anteriores, el auditor elegirá las que han sido de mayor significatividad. Siendo en consecuencia, las cuestiones claves de auditoría. Pero hay que tener en cuenta que no es conveniente incluir todas las CCA en el informe de auditoría pues una larga lista de ellas podría dar pie a confusión en el usuario, únicamente se seleccionaran las más significativas.

3.3.2. Relación entre las cuestiones clave de auditoría, la opinión del auditor y otros elementos del informe de auditoría.

Es importante que la redacción de las Cuestiones Claves de Auditoría sea clara en los casos en los que se el auditor ha expresado una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa), pues puede existir el riesgo de confundir a los usuarios y que éstos piensen que los EEFF son más creíbles de lo que en realidad son.

En los casos en los cuales el auditor expresa una opinión con salvedades o una opinión desfavorable de conformidad con la NIA 705R²⁵, las cuestiones que originan dichas opiniones se describen en la sección “Fundamento de opinión con salvedades” o “Fundamento de opinión desfavorable (adversa)”, respectivamente, y de esta manera los usuarios identificarán dichas circunstancias más fácilmente. Por lo que, es relevante separar la comunicación de dicha cuestión de la de otras cuestiones clave de auditoría descritas en la sección “Cuestiones Clave de la auditoría”, pues una cuestión que da lugar a una opinión modificada es, por su propia naturaleza, cuestiones claves de auditoría, pero como hemos mencionado anteriormente estas cuestiones no se describirán en esta sección. En estos casos, el auditor debe informar sobre esta cuestión o cuestiones e incluirá en la sección “Cuestiones clave de la auditoría” una referencia a la sección o secciones “Fundamento de la opinión con salvedades” o “Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)”.

Una incertidumbre material que genera dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570R son cuestiones clave de la auditoría, en estos casos el auditor también hablará de estas cuestiones en su sección correspondiente “Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento”, y se incluirá una referencia en la sección “Cuestiones clave de auditoría”.

²⁵ NIA 705(Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

A continuación ilustraremos el modo en que se presenta la sección “Cuestiones clave de la auditoría” cuando el auditor ha determinado que no existen otras cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar en el informe de auditoría aparte de las cuestiones tratadas en la sección “Fundamento de la opinión con salvedades” o, en su caso, “Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)” o en la sección “Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento” del informe de auditoría.

En el caso de “Cuestiones clave de la auditoría” se expresará de la siguiente manera: “[*Excepto por la cuestión descrita en la sección Fundamento de la opinión con salvedades o de la opinión desfavorable (adversa) o en la sección Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento*]. Hemos determinado que no existen [otras] cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe.”

Y en el caso de “Aspectos más relevantes de la auditoría” será: “[*Excepto por la cuestión descrita en la sección Fundamento de la opinión con salvedades o de la opinión desfavorable o de la opinión denegada o en la sección Incertidumbre material relacionada con la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento*]. Hemos determinado que no existen [otros] riesgos más significativos considerados en la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe.”

Por lo contrario, la NIA 705R prohíbe al auditor comunicar las cuestiones clave de la auditoría cuando deniega la opinión o se abstienen a opinar sobre los estados financieros, salvo si las disposiciones legales o reglamentarias requieren dicha información.

En los casos en los que se incluye “párrafos de énfasis” y párrafos sobre “otras cuestiones”, de acuerdo con la NIA 706R²⁶, estos se presentan por separados de la sección “Cuestiones clave de la auditoría”. Cuando se ha determinado que una cuestión es una cuestión clave de la auditoría, la utilización de esos párrafos no exime de describir individualmente la cuestión clave de la auditoría.

3.3.3. Determinación de las cuestiones claves de la auditoría

El proceso para determinar las cuestiones clave de la auditoría se divide en dos etapas fundamentales, primero se debe hacer una selección entre las cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad y así delimitar un número más reducido de cuestiones. Y en segundo lugar se aplicará el juicio del auditor para especificar las que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financiero del periodo actual.

²⁶ NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*.

Para la determinación de las CCA el auditor tendrá en cuenta los siguientes aspectos:

- Las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material, o los riesgos significativos identificados de conformidad con la NIA 315R²⁷.
- Los juicios significativos del auditor respecto de las áreas de los estados financieros que han requerido juicios significativos de la dirección, incluyendo las estimaciones contables para las que se ha identificado un grado elevado de incertidumbre en la estimación.
- El efecto en la auditoría de hechos o transacciones significativos que han tenido lugar durante el periodo.

En la siguiente figura se expone algunas de las circunstancias que pueden ser relevantes a la hora de determinar la significatividad relativa a una cuestión comunicada a los responsables del gobierno de la entidad y de si se trata de una cuestión clave de la auditoría.

²⁷ NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno.*



Gráfico 3. Consideraciones para la determinación de la significatividad de las CCA.

Fuente: elaboración propia a partir de la NIA-ES 701.

La determinación de cuáles y cuántas de las cuestiones que han requerido atención significativa del auditor son de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual es una cuestión de juicio profesional. El número de cuestiones clave de la auditoría que se deben incluir en el informe de auditoría se puede ver afectado por la dimensión y complejidad de la entidad, la naturaleza de sus negocios y de su entorno, y los hechos y circunstancias del encargo de auditoría.

Como hemos mencionado la determinación por el auditor de las cuestiones clave de la auditoría se limita a las cuestiones de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual, incluso cuando se presentan estados financieros comparativos, es decir, cuando la opinión del auditor se refiere a cada uno de los periodos para los que se presentan estados financieros.

A pesar de que la determinación por el auditor de las cuestiones clave de la auditoría se refiere a la auditoría de los estados financieros del periodo actual y de que esta NIA no requiere que el auditor actualice las cuestiones clave de la auditoría incluidas en el informe de auditoría del periodo anterior, puede, sin embargo, ser útil para el auditor considerar si una cuestión que ha sido cuestión clave de la auditoría en la auditoría de los estados financieros del periodo anterior sigue siendo una cuestión clave de la auditoría en la auditoría de los estados financieros del periodo actual.

3.3.4. Comunicación de las cuestiones claves de la auditoría

El auditor describirá cada cuestión clave de la auditoría, utilizando un subtítulo adecuado en una sección separada del informe de auditoría titulada “Cuestiones clave de la auditoría”, salvo en algunas ocasiones, que se describirán posteriormente. En la introducción de esta sección del informe de auditoría se redactará que:

- a) Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según el juicio del auditor han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros.
- b) Dichas cuestiones han sido tratadas en el contexto de la auditoría de los estados financieros en su conjunto, sin expresar una opinión por separado sobre las cuestiones.

En el caso de entidades auditadas no definidas como entidad de interés público por el artículo 3.5 de la LAC y su normativa de desarrollo, la sección “Cuestiones clave de la auditoría” será sustituida por la sección “Aspectos más relevantes de la auditoría” y en la introducción de esta sección se expondrá que:

- a) En ella se describen que, según el juicio profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de las cuentas anuales
- b) Dichos riesgos han sido tratados en el contexto de la auditoría de las cuentas anuales en su conjunto, y no individualmente.

Este párrafo de introducción debe incluirse siempre que se incorpore en el informe de auditoría la sección “Cuestiones clave de la auditoría”, o “Aspectos más relevantes de la auditoría”.

La forma de descripción de una cuestión clave de la auditoría es una cuestión de juicio profesional, el auditor debe tener en cuenta que la finalidad de la descripción es otorgar una explicación breve y equilibrada mediante la cual los usuarios puedan comprender el motivo que ha hecho considerar la cuestión como más significativa en la auditoría. Para poder conseguir el objetivo, el auditor limitará la utilización de términos de auditoría muy técnicos, pues así facilitará la comprensión a los usuarios que no tengan conocimiento razonable de auditoría. En definitiva, la descripción de cada cuestión clave tratará:

- a) El motivo por el cual la cuestión se consideró de la mayor significatividad en la auditoría y se determinó, en consecuencia, que se trataba de una cuestión clave de la auditoría.
- b) El modo en que se ha tratado la cuestión en la auditoría. El auditor puede describir:
 - a. aspectos de la respuesta o del enfoque del auditor que han sido más relevantes para la cuestión o específicos para el riesgo valorado de incorrección material
 - b. un breve resumen de los procedimientos aplicados
 - c. el resultado de los procedimientos de auditoría
 - d. observaciones clave con respecto a la cuestión, o una combinación de esos elementos.

Es necesario tener en cuenta que la descripción de un CCA no constituye por lo general información inédita²⁸ acerca de la entidad puesto que describe la cuestión en el contexto de la auditoría. No obstante, puede haber la posibilidad que el auditor considere necesario incluir información adicional para exponer el motivo por el cual la cuestión se consideró la cuestión de mayor significatividad, en estos casos, el auditor puede proponer a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad que revelen información adicional, en lugar de que el auditor proporcione información inédita en el informe de auditoría.

La documentación de auditoría preparada durante la auditoría también puede facilitar al auditor la preparación de una descripción de las cuestiones clave de la auditoría que explique la significatividad del auditor.

La descripción de las cuestiones clave de la auditoría no es una simple repetición de la información expuesta en los EEFF, pero una referencia acerca de cualquier información revelada relacionada facilita a los usuarios una mejor comprensión del modo en que la dirección ha tratado la cuestión en la preparación de los estados financieros. Además, el auditor puede llamar la atención sobre aspectos claves de la información revelada relacionada.

En los casos en los que trata de información financiera comparativa, la introducción de la sección “Cuestiones clave de la auditoría” se debe sobresaltar el hecho de que las cuestiones clave de la auditoría descritas sólo se refieren a la auditoría de los estados financieros del periodo actual, y puede incluir una referencia al periodo específico cubierto por esos estados financieros.

²⁸ Es cualquier información acerca de la entidad que ella misma no ha hecho pública de algún otro modo, por ejemplo, que no se ha incluido en los estados financieros ni en otra información disponible en la fecha del informe de auditoría o que la dirección o los responsables del gobierno de la entidad hayan tratado en comunicaciones verbales o escritas.

Las disposiciones legales o las normas de auditoría nacionales pueden prescribir el contenido de la descripción de una cuestión clave de la auditoría o pueden especificar que se incluyan uno o varios de esos elementos. En el caso de España, el artículo 10.2.c) del Reglamento (UE) nº 537/2014 y el artículo 5.1.c) de la LAC, establecen el contenido específico que debe recogerse en el informe de auditoría en relación con los riesgos considerados más significativos de la existencia de incorrecciones materiales.

Por otra parte, hay que tener presente que hay ciertas circunstancias en las que una cuestión considerada clave de la auditoría no se comunica en el informe de auditoría. Esto pasa cuando:

- a) Las disposiciones legales o reglamentarias prohíben revelar públicamente la cuestión.
- b) En circunstancias poco frecuentes, como, por ejemplo, cuando el auditor determine que la cuestión no se debería comunicar en el informe de auditoría porque se espera que las consecuencias adversas de hacerlo sobrepasarían los beneficios en el interés público que dicha comunicación tendría.

3.3.5. Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

La NIA 260R²⁹ requiere que el auditor se comunique con los responsables del gobierno de la entidad oportunamente. El momento oportuno de comunicar las CCA depende de las circunstancias del encargo, pero el auditor puede comunicar unos puntos de vista preliminares y discutirlos al final del encargo en base a los hallazgos de auditoría.

Los beneficios de la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad son entre otros, conocer la naturaleza de las CCA y así obtener aclaraciones adicionales del auditor. Además, mediante esta comunicación se reconoce la importancia del papel supervisor de los responsables de la entidad en el proceso de información financiera. También permite que los responsables del gobierno consideren si puede resultar útil nueva información a revelar o mejorar la información a revelar teniendo en cuenta que esas cuestiones se comunicaran en el informe de auditoría.

En el caso de que el auditor haya determinado que no existen cuestiones clave de la auditoría deberá comunicarlo de igual manera a los responsables del gobierno de la entidad de acuerdo con el requerimiento del apartado 17(b) de la NIA 701. Esta comunicación puede proporcionarle la oportunidad de mantener discusiones adicionales con otros que estén familiarizados con la auditoría, dichas discusiones pueden llevar al auditor a reevaluar su decisión de que no existen cuestiones clave de la auditoría.

²⁹ NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*.

3.3.6. Documentación

La documentación que el auditor incluirá según la NIA 701 es la siguiente:

- a) *“Las cuestiones que han requerido una atención significativa del auditor, y el fundamento del auditor para determinar si cada una de esas cuestiones es o no una cuestión clave de la auditoría.”*
- b) *“En el caso de que el auditor considere determinar que no existen cuestiones clave de la auditoría, también deberá incluir el fundamento de dicha opinión.”*
- c) *“El fundamento del auditor de determinar que una cuestión que es una cuestión clave de auditoría no es necesario comunicarla en el informe de auditoría.”*

4. COOPERATIVAS ESPAÑOLAS

4.1. ¿QUÉ ES UNA COOPERATIVA?

Las cooperativas son sociedades constituidas por personas que se asocian, en régimen de libre adhesión y baja voluntaria, para realizar actividades empresariales, las cuales tienen el objetivo de satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas y sociales. Estas sociedades tienen estructura y funcionamiento democrático, conforme a los principios formulados por la alianza cooperativa internacional.

La cooperativa se basa en el principio de ayuda mutua con el fin de conseguir unos objetivos generales, lo que nos indica que todos los socios de la cooperativa tienen los mismos derechos y responsabilidades. Es decir, la propiedad es compartida entre todos los socios, los cuales pueden ser ilimitados. No obstante, dicha propiedad no es hereditaria ni transmisible, excepto por baja de algún socio.

Las sociedades cooperativas se constituyen por medio de escritura pública y en el momento en el que se inscriben en el Registro de Cooperativas adquieren su personalidad jurídica. La actividad a la cual se va a dedicar la cooperativa debe iniciarse en el plazo máximo de un año desde el momento de la inscripción en el Registro.

Existen una serie de principios cooperativos mediante los cuales se identifican este tipo de actividades y los cuales marcan las principales diferencias con el resto de las entidades económicas. Dichos principios, constituyen la base para poder interpretar las diferentes normativas de cada comunidad autónoma, son los siguientes:

1. Adhesión voluntaria y abierta: no se puede obligar a una persona a ser socio, ni tampoco se puede retener a un socio para seguir siéndolo.

2. Gestión democrática por parte de los socios: cada persona consta de un voto, pues en las cooperativas no existe la primacía de capital, sino la actividad de los propios socios.
3. Participación económica de los socios: los socios están obligados a realizar las aportaciones necesarias para mantener la cooperativa, además deben ejecutar su actividad cooperativizada, creando un patrimonio común, y reciben a cambio unos “retornos” dependiendo de su actividad.
4. Autonomía e independencia: los socios no pueden formalizar acuerdos que comprometan la independencia y el control democrático por parte de sus socios.
5. Educación, formación e información: parte de los resultados obtenidos por las cooperativas son invertidos en la formación de sus socios, trabajadores y de la propia sociedad.
6. Cooperación entre cooperativas
7. Interés por la comunidad

4.1.1. CLASES DE COOPERATIVAS

La clasificación de las sociedades cooperativas se realiza teniendo en cuenta diversos criterios, sin embargo, el más tradicional es el que hace referencia a la forma de satisfacer la sociedad, es decir el fin mutualista de los socios. Dicho criterio diferencia entre las siguientes cooperativas:

- Cooperativas de consumo: sociedad que tiene como objetivo el suministro a los socios de prestaciones al precio mínimo posible.
- Cooperativas de producción: sociedad cuya finalidad es remunerar las prestaciones de los socios al máximo.

Por otra parte, también se puede distinguir las cooperativas entre sociedades de primer y de segundo grado. Las sociedades de primer grado, que tienen que constituirse al menos con tres socios, sean personas físicas o jurídicas, se clasificaran a la vez en los siguientes tipos según la “Ley 27/1999, de 16 de julio, de cooperativas”:

- Cooperativas de consumidores y usuarios, las cuales tienen la finalidad de defender los derechos de dichos usuarios y además deben acceder a productos de calidad.
- Cooperativas de viviendas, sociedades que tiene el objetivo de dar acceso a sus socios a autopromociones de viviendas, mediante las cuales puedan obtener precios más asequibles.
- Cooperativas agroalimentarias, son sociedades que se dedican fundamentalmente a la comercialización de productos de actividad agrícola y ganadera.

- Cooperativas de explotación comunitaria de la tierra, también se trata de una cooperativa del sector primario, pero en estas los recursos productos se ponen en común y los socios los trabajan conjuntamente.
- Cooperativa de servicios, éstas están constituidas con el fin de prestar cualquier tipo de servicio a los socios.
- Cooperativas del mar, los titulares de estas sociedades se dedican a actividades pesqueras y acuerdan asociarse por el bien de la producción o por mejorar la venta de sus productos.
- Cooperativas de transportistas, son utilizadas en el sector del transporte por carretera con objetivo de agrupar distintas empresas y obtener así mejores prestaciones y servicios.
- Cooperativas de seguros, proporciona seguros a sus socios.
- Cooperativas de enseñanza, dedicadas a desarrollar actividades docentes.
- Cooperativas sanitarias, las actividades que llevan a cabo estas cooperativas se basan en el área de la salud.
- Cooperativas de créditos, tiene como objetivo satisfacer las necesidades de financiación de sus socios y también de terceros. Es importante tener en cuenta que este tipo de cooperativas se regirán en primer lugar por sus normas propias y adicionalmente por la Ley de cooperativas.
- Cooperativas de trabajo asociado, su finalidad es otorgar a sus socios puestos de trabajo a tiempo parcial o completo, por medio de la organización en común de la producción de bienes o servicios para terceros. Por lo tanto, los socios que pertenecen a estas cooperativas pueden ser de dos tipos: colaboradores y de trabajo. Los primeros, pueden ser tanto personas físicas como jurídicas, públicas o privadas, y comunidades de bienes, pero éstos no participaran en la actividad de objeto social. Por el contrario, los socios de trabajo solo podrán ser personas físicas y recibirán a cambio de su trabajo una remuneración nunca inferior al Salario Mínimo Interprofesional (SMI)³⁰.

Otro criterio de clasificación de las cooperativas es basándose en su base social, mediante el cual las cooperativas se pueden clasificar en primer y segundo grado. El artículo 77 de la Ley de Cooperativas Estatal nos dice que las sociedades de segundo grado son las que están constituidas por más de dos cooperativas, y a estas además pueden asociarse otras personas jurídicas o empresarios individuales. El objetivo de estas sociedades es coordinarse y desarrollar

³⁰ Es la cantidad retributiva mínima que debe percibir un trabajador por una jornada legal de trabajo, sin realizar distinciones por edad, sexo, o tipo de contrato (fijo, eventual o temporal). Y tras la publicación del Real Decreto 231/2020, de 4 de febrero, por el que se establece el salario mínimo interprofesional para el 2020, se fijó de forma oficial en 950€ al mes.

unos fines económicos que son comunes a todos los socios y así tener un refuerzo en la actividad económica que es común.

4.2. EVOLUCIÓN DEL SECTOR COOPERATIVO EN ESPAÑA

Las cooperativas, las cuales son las organizaciones más relevantes y representativas de la Economía Social³¹ en España (representan un 43.15% del total de la economía social), nacieron para dar respuesta a necesidades localizadas en un determinado territorio, es decir según Calvo y Gonzáles (2011) las sociedades cooperativas están vinculadas a la comunidad local a la que emergen.

El cooperativismo ha tenido, y sigue teniendo, una importancia vital en diferentes países, pues representa un papel fundamental en las estructuras económicas y sociales del mundo. En España concretamente, el cooperativismo dispone de una larga historia pues se ha visto afectado por diferentes cuestiones económicas, políticas y sociales que han afectado a la evolución de este sector.

4.2.1. Orígenes del cooperativismo español

Las cooperativas nacieron a mediados del siglo XIX cuando la clase obrera y pequeños empresarios agrarios y artesanos buscaban mejorar sus condiciones laborales y económicas mediante la creación de su propio empleo y agrupándose con personas que están bajo las mismas condiciones, y de esta manera establecían unas pautas de funcionamiento interno propio.

En España, al igual que en los demás países europeos, como hemos mencionado anteriormente las entidades cooperativas tienen su origen y desarrollo en los medios populares, tanto en los fabriles como urbanos, rurales y agrícolas. Los primeros antecedentes de las cooperativas están en los gremios de comerciantes y artesanos que tienen como finalidad ayudarse y protegerse mutuamente, en cofradías, en los aprovechamientos comunales de tierras, pastos, etc. (Salinas, 2003). Este mismo autor explica que a partir de los años 30 del siglo XIX surgen cooperativas de todo tipo en distintas regiones de España.

Aunque desde mucho tiempo atrás existieron organizaciones parecidas, la acción de divulgación cooperativa en España, la cual fue desarrollada gracias a la difusión del pensamiento de Fourier y luego de la misma experiencia de Rochdale.

El primer tercio del siglo XX, el cooperativismo despertará de su letargo hasta alcanzar un desarrollo y mayor presencia en la realidad socioeconómica del país como no había tenido hasta

³¹ Está dirigida por la Ley 5/2011, de 29 de marzo, de Economía Social.

entonces (Salinas, 2003). Y así lo observamos en los Anuarios Históricos del INE del año 1932, que nos indican que en dicho año ya existían 592 cooperativas en España. Aunque hasta el año 1936, el cooperativismo se centró fundamentalmente en el sector agrario, pues gracias a la Ley de Sindicatos Agrícolas de 1906 las cooperativas agrarias encontraron el marco legislativo adecuado para poder desarrollarse (Sancho, 2003).

A partir de la Ley de Sindicatos Agrícolas de 1906 comenzaron a surgir diferentes leyes que favorecieron considerablemente la difusión del cooperativismo español como la Ley de Colonización interior de 1907, la Ley de construcción de Casa baratas en 1911, el decreto del 31 de julio de 1915 de regulación de los sindicatos Industriales y Mercantiles. Todo esto culminó con la promulgación de la primera Ley de cooperativas en septiembre de 1931, la cual dotaba a las cooperativas de régimen jurídico propio (Sancho, 2003).

Durante el régimen franquista, el cooperativismo estuvo bajo tutela (Mari y Juliá, 2001), pues se vincula al movimiento cooperativo con el Estado a través de la Obra Social de Cooperación, y en un periodo de pausa hasta su nuevo comienzo en los años 60 (Salinas, 2003).

El fin de la dictadura franquista en 1975 supuso un profundo cambio en España, que afecta también a las sociedades cooperativas. Según Morales (2003) se observan dos dinámicas: Por un lado, son años de efervescencia y dinamismo en lo social y el cooperativismo vivirá también esa situación, persistiendo la expansión iniciada en la década anterior. Por otra parte, este periodo es época de crisis económica (Crisis del 73) e incertidumbre en lo laboral y, por tanto, *“a medida que se va tomando conciencia que la crisis económica va a ser duradera, muchos trabajadores tratan de buscar su propia salida al problema del empleo a través de cooperativas de trabajo asociado”* (Gómez, 1983, p.63). En definitiva, a lo largo de esta década las cooperativas aumentaron considerablemente, pero particularmente crecieron las cooperativas de trabajo asociado.

Esta evolución va de la mano del crecimiento del sector cooperativo en el ámbito europeo: de 1975 a 1983, el número de cooperativas pasó de 8.000 a 22.000 según el Comité Europeo de Cooperativas Obreras de Producción (CECOP) (Morales, 2003). Pero durante la segunda parte de la década de los 80, las cooperativas redujeron su impacto sobre el empleo debido a diferentes causas como son, por ejemplo: la promoción de la sociedad laboral como fórmula jurídica de autoempleo, la cual produjo la reducción de la formación de sociedades cooperativas (Morales, 2003) y las cooperativas también se vieron afectadas por la entrada de España en la Unión Europea, pues se tuvieron que adaptar a la legislación mercantil.

Debido a la recesión económica producida en España durante la primera mitad de la década de los 90 el número de cooperativas se expandió considerablemente, pues las cooperativas crecieron en un 79% entre 1991 y 1995, lo contrario sucedió con las sociedades mercantiles, las cuales se redujeron en un 25% desde 1980 según los datos del Instituto Nacional de Estadística (INE) y el Ministerio de Empleo y Seguridad Social (MEySS). En cambio, a lo largo de la segunda mitad de la década de los 90 la expansión de las cooperativas comenzó a reducirse por diversos motivos, tanto por el crecimiento económico que se produjo en España a partir de 1995 como por los ajustes legislativos en materia de autoempleo asociado, dichos ajustes favorecen que la sociedad laboral supera a la cooperativa en este ámbito (Morales, 2003).

Con la llegada del siglo XXI se confirma la relación negativa que existe entre la creación de cooperativas de trabajo asociado y los periodos de crecimiento económico, pues durante el auge económico de España, entre 2000 y 2007, el número de cooperativas se redujo considerablemente.

A partir de la crisis económica de 2008, surgió mucho más interés por parte de las personas de construir empresas vinculadas a la llamada economía social. Según la fundación Alternativa (2019) en España hay cerca de 43.000 empresas que pertenece a la economía social, las cuales dan trabajo a más de 2.2 millones de personas, esta cifra representa el 12.5% del empleo total que hay en España, tanto directo como indirecto (Monzón, 2010). Gracias a ello, España es el noveno país del mundo con la tasa más alta de trabajadores en empresas de economía social (cooperativas, mutualidad, grupos de consumo, sociedades laborales).

De acuerdo con el documento antes mencionado, las compañías de economía social destacan por tener un gestión mucho más democrática y sostenible, además se centran también en tener un funcionamiento más solidario y participativo, en el cual existe un reparto del poder y la participación en la toma de decisiones.

4.2.2. Últimos años

A lo largo de este apartado se expondrá los datos del sector cooperativo desde el 2009 hasta el 2019. El análisis se realizará durante este periodo debido a que la base de datos incluida en la Confederación Empresarial Española de Economía Social (CEPES) anterior a estas fechas no está completa. Se comenzará analizando una serie de datos de las cooperativas, observando tanto su nivel global, como dividiéndolo por sectores. España sufrió dos situaciones económicas claramente diferentes durante el período que se va a estudiar, pues en el 2009 el país todavía estaba en una etapa de recesión económica y en los últimos años España comenzó a recuperarse económicamente.

Como se observa en el gráfico 4, el número total de cooperativas activas entre el 2009 hasta el 2019 cayó considerablemente, pues pasó de 23.219 hasta la cantidad de 18.635 cooperativas en la actualidad, lo que supone una reducción del 19,7%, esta disminución podría deberse a los procesos de fusión e integración cooperativa.

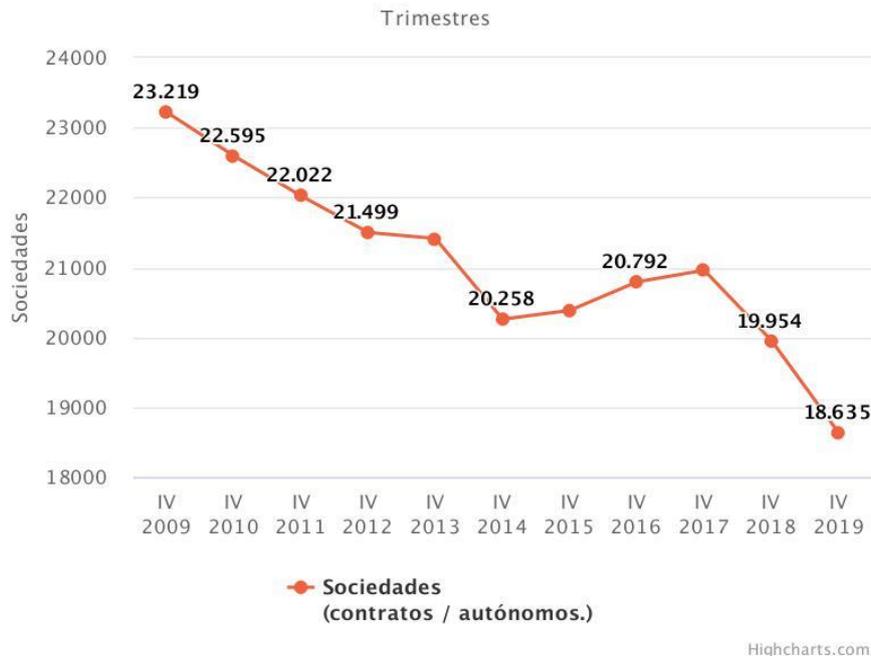


Gráfico 4. Evolución trimestral del número de sociedades cooperativas (2009-2019).

Fuente: Confederación Empresarial Española de Economía Social (CEPES)

Por el contrario, en el gráfico 5 se muestra que la tendencia del número de trabajadores de sociedades cooperativas es alcista, pues como mencionamos en el apartado anterior, en épocas de crisis el número de trabajadores en este tipo de sociedades incrementa, así vemos que los 298.013 empleados del 2009 han pasado a ser 314.119 en el 2019,

En definitiva, vemos como las diferentes magnitudes macroeconómicas que ha sostenido el país durante el periodo estudiado han afectado a este tipo de entidades, pues con la entrada de la crisis en 2008, tanto el número de cooperativas como el número de trabajadores en estas identidades se vio considerablemente reducido. A pesar de que el número en este tipo de entidades ha seguido reduciéndose, lo contrario pasó con el número de trabajadores, pues a partir del último trimestre del año 2013 comenzó su tendencia alcista que se mantuvo hasta el año 2018, acercándose a volares anteriores a la crisis.



Gráfico 5. Evolución trimestral de los trabajadores de cooperativas (2009-2019).

Fuente: Confederación Empresarial Española de Economía Social (CEPES)

España se encuentra entre los países de Europa con mayor número de entidades que pertenecen a la economía social, especialmente las cooperativas, además también se encuentra a la cabeza europea en cuanto a número de reconversiones de empresas mercantiles en crisis a empresas cooperativas: una media de 75 al año (CECOP-CICOPA, 2013, p. 13). A medida que va pasando el tiempo más personas deciden emprender entidades cooperativistas, o que pertenezcan a la economía social, independientemente de si se está en un periodo de crisis o no.

El peso económico de las cooperativas es cada vez más significativo a nivel nacional, pues las 300 cooperativas más grandes de España facturaron en el año 2015-2016 alrededor de 25.000 millones de euros (CEPES, 2016). Las cooperativas españolas cuentan con aproximadamente 7.3 millones de miembros, estos generan aproximadamente 61.000 millones de euros, destacando los sectores de la agricultura y la industria, los servicios y el ámbito social.

En el gráfico 6 se expone la distribución sectorial de cooperativas hasta el año 2019, vemos como el mayor número de cooperativas se encuentra dentro del sector servicios (66.22%), seguido del sector de la industria (19.21%), el de agricultura (9.94%) y por último encontramos el sector de la construcción (4.63%).

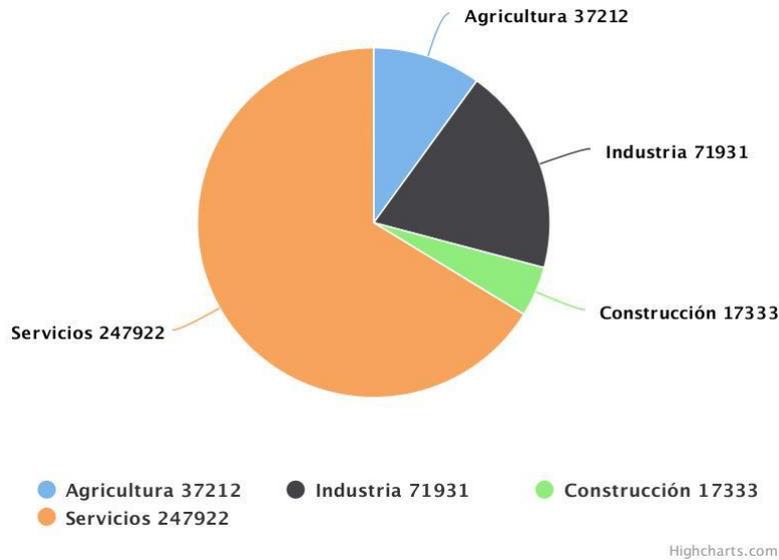


Gráfico 6.Sectorial de cooperativas, 2019.

Fuente: Confederación Empresarial Española de Economía Social (CEPES)

A continuación, expondremos los datos recopilados del Ministerio de trabajo y Economía social, entre los años 2010 y 2019. Así, observamos en la tabla 2 todas las cooperativas constituidas durante dicho periodo, además estos datos se desglosan según la clase de las cooperativas. A partir del gráfico 7, vemos como por lo general, la tendencia durante este periodo ha sido alcista, pues en la mayoría de los años se iban incrementando la cantidad de cooperativas constituidas.

AÑOS	TOTAL	TRABAJO ASOCIADO	CONSUMIDORES Y USUARIOS	VIVIENDA	AGRARIAS	EXPLOTACIÓN COMUNITARIA DE LA TIERRA	SERVICIOS	TRANSPORTISTAS	ENSEÑANZA	OTRAS
2010	1.088	698	6	193	82	23	31	16	6	33
2011	974	633	15	174	71	16	20	15	4	26
2012	1.005	733	8	107	52	16	31	19	5	34
2013	1.166	950	13	59	46	13	39	15	8	23
2014	1.293	1.004	20	119	57	19	32	12	3	27
2015	1.350	1.026	8	161	45	17	30	24	6	33
2016	1.400	1.058	13	192	46	21	24	17	5	24
2017	1.275	950	17	190	38	14	30	9	4	23
2018	1.540	1.143	24	235	35	14	32	19	1	37
2019	1.676	1.315	17	225	37	10	39	9	3	21

Tabla 2.Cooperativas constituidas según su clase (2010-2019).

Fuente: Ministerio de Trabajo y Economía Social.

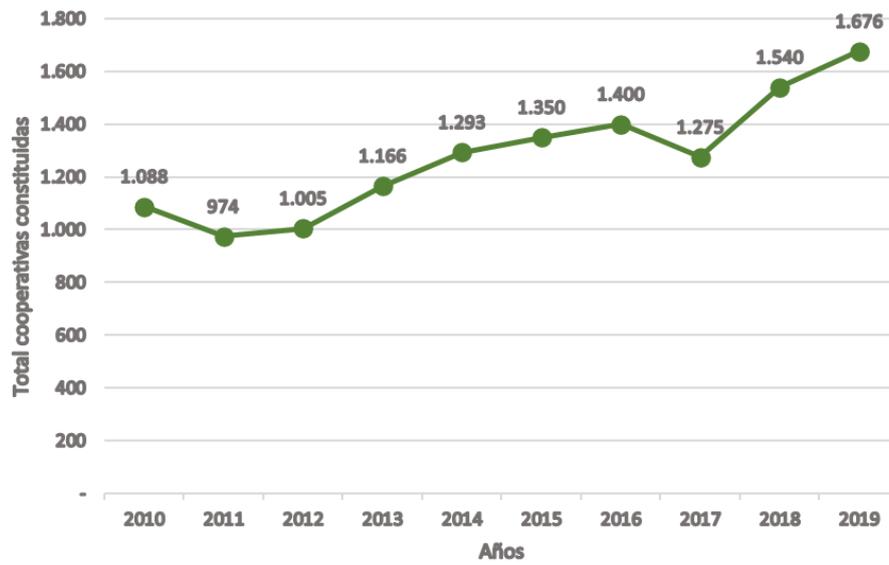


Gráfico 7. Evolución de las cooperativas constituidas.

Fuente: elaboración propia a partir del Ministerio de Trabajo y Economía Social.

En el gráfico 8 se representa la cantidad de cooperativas constituidas según su clase durante los últimos dos años, en él se puede contemplar como el tipo de cooperativa más constituida, con gran diferencia, son las de “trabajo asociado”, seguidas de las cooperativas de “viviendas”, las “agrarias” y las de “servicios”. Por el contrario, el tipo de cooperativa que menos se ha constituido durante los años 2018 y 2019 es el de “enseñanza”.

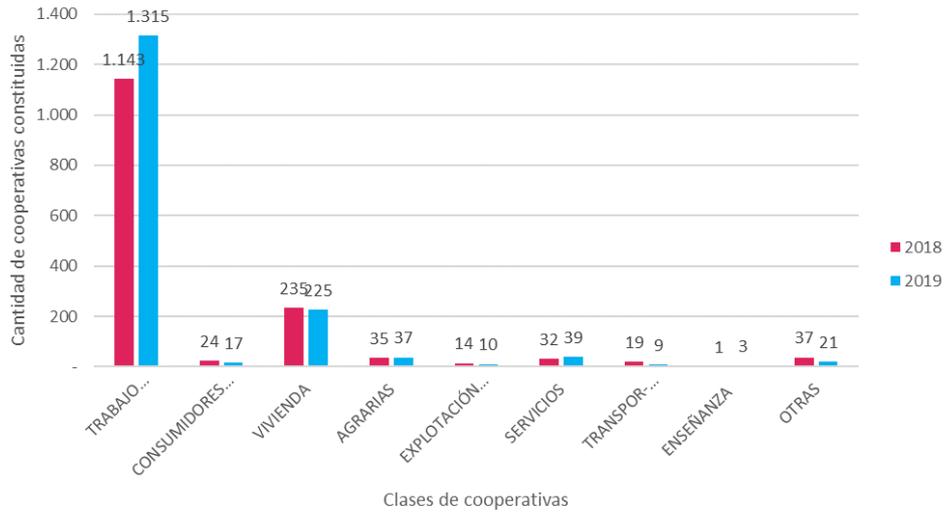


Gráfico 8. Cooperativas constituidas según su clase durante 2018 y 2019.

Fuente: elaboración propia a partir del Ministerio de Trabajo y Economía Social.

Teniendo en cuenta la distribución geográfica, observamos en el gráfico 9 que la comunidad autónoma que registra más cantidad de entidades cooperativas en el último trimestre del 2019 es Andalucía, le siguen Cataluña y la comunidad valenciana. Estas tres comunidades registran el 49,9% de las cooperativas españolas.

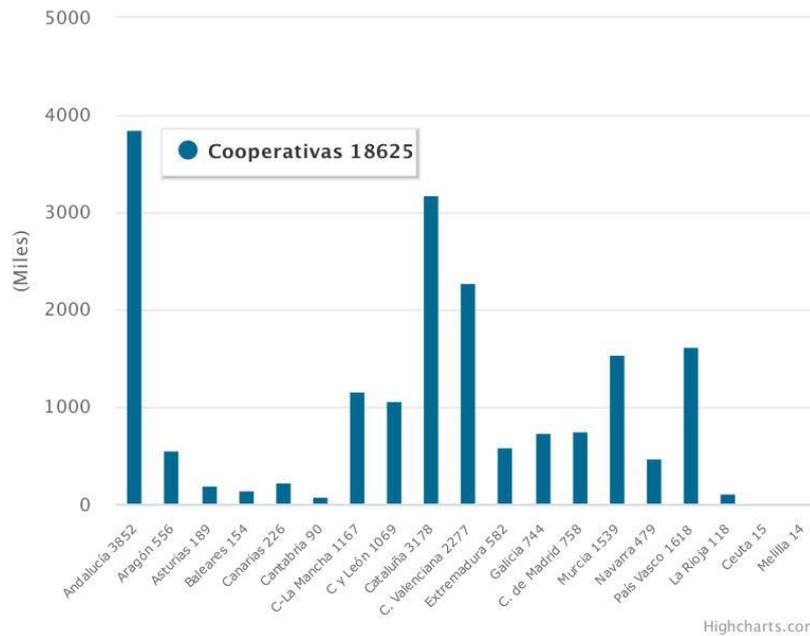


Gráfico 9. Clasificación de las sociedades cooperativas por Comunidad Autónoma en el 2019.

Fuente: Confederación Empresarial Española de Economía Social (CEPES).

En la tabla 3 se presentan las 10 principales cooperativas españolas de acuerdo con la facturación de dichas empresas durante el año 2018. El grupo Eroski ocupa el primer lugar con gran diferencia, no solo en cuanto a facturación sino también teniendo en cuenta el empleo que genera, del resto de cooperativas. En el 2018 alcanzó una facturación de 5.265 millones de euros, mientras que la segunda cooperativa, Consum, generó 2.731,60 millones de euros. Las cooperativas que le siguen alcanzan facturaciones mucho menores en comparación de las dos primeras. Además, como se puede comprobar seis de las diez cooperativas del top 10 pertenecen al sector agroalimentario, mostrando así la gran importancia de dicho sector en el movimiento cooperativo.

Nº	Nombre empresa	Tipo	Sector	Facturación (mill.)	Empleo	Localidad	Año
1	EROSKI	Cooperativa	Distribución	5.265,00	29998	PAÍS VASCO	2018
2	CONSUM S.COOP.VALENCIANA	Cooperativa	Agroalimentario, distribución	2.731,60	15363	COMUNIDAD VALENCIANA	2018
3	COVIRAN S.C.A.	Cooperativa	Distribución	1.372,00	15653	ESTATAL	2018
4	SCA DCOOP	Cooperativa	Agroalimentario	1.331,72	468	ANDALUCÍA	2018
5	COREN, S. COOP. GALEGA	Cooperativa	Agroalimentario	1.033,00	3240	GALICIA	2018
6	AN, S.COOP.	Cooperativa	Agroalimentario	803,03	1293	NAVARRA	2018
7	ORONA	Cooperativa	Construcción	801	5250	PAÍS VASCO	2018
8	ANECOOP S.Coop.	Cooperativa	Agroalimentario	702,46	236	COMUNIDAD VALENCIANA	2018
9	FAGOR EDERLAN	Cooperativa	Componentes industriales	686	4765	PAÍS VASCO	2018
10	S.COOP.AND. COVAP	Cooperativa	Agroalimentario	532,46	707	ANDALUCÍA	2018

Tabla 3.Top 10 de cooperativas españolas (2018).

Fuente: Confederación Empresarial Española de Economía Social (CEPES)

4.3. MARCO JURÍDICO DE LAS COOPERATIVAS

El marco jurídico que regula las sociedades cooperativas está compuesto tanto por leyes estatales como por leyes autonómicas. Por lo que las entidades cooperativas vienen reguladas por la normativa establecida en cada Comunidad Autónoma dependiendo de dónde tengan éstas su domicilio social, salvo en los casos especificados en el artículo 2 de la Ley 27/1999, de 16 de

julio, de Cooperativas³² en los cuales resulta de aplicación la Ley Estatal de Cooperativas. En cambio, la normativa fiscal y contable es siempre competencia del Estado.

Además, hay normas específicas que están solamente dirigidas a un tipo determinado de cooperativa, como por ejemplo es el caso de las cooperativas agrarias, las cuales se ven afectadas por las normas de la Comunidad Europea que afectan a Organizaciones de Productores.

A continuación, expondremos todas las leyes que forman parte de su normativa.

Legislación estatales:

- Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas
- Ley 20/199, de 19 de diciembre, sobre el Régimen Fiscal de las Cooperativas
- Ley 13/1989, de 26 de mayo, de Cooperativas de Crédito
- Constitución Española de 1978, artículo 129.2
- Ley 3/2011, de 4 de marzo, por la que se regula la Sociedad Cooperativa Europea con domicilio en España
- Real Decreto 136/2002, de 1 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Sociedades Cooperativas
- Real Decreto 1345/1992, de 6 de noviembre, por el que se dictan normas para la adaptación de las disposiciones que regulan la tributación sobre el beneficio consolidado a los grupos de las sociedades cooperativas
- Real Decreto 84/1993, de 22 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la ley 13/1989 de 26 de mayo, de Cooperativas de Crédito
- Real Decreto legislativo 6/2004 de 29 de octubre por el que se aprueba el texto refundido de la ley de ordenación y supervisión de Seguros Privados
- Real Decreto 2486/1998 de 20 de noviembre de Reglamento de la Ley de Ordenamiento y Supervisión de los Seguros Privados

Leyes autonómicas:

- Andalucía:
 - o Ley 14/2011, de 23 de diciembre, de las sociedades Cooperativas Andaluzas

³² **Artículo 2. Ámbito de aplicación**

La presente Ley será de aplicación:

- A) A las sociedades cooperativas que desarrollen su actividad cooperativizada en el territorio de varias Comunidades Autónomas, excepto cuando en una de ellas se desarrolle con carácter principal.
- B) A las sociedades cooperativas que realicen principalmente su actividad cooperativizada en las ciudades de Ceuta y Melilla.

- Decreto 123/2014, de 2 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 14/2011, de 23 diciembre, de Sociedades Cooperativas Andaluzas
- Aragón:
 - Decreto Legislativo 2/2014, de 29 de agosto, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Cooperativas de Aragón.
- Asturias:
 - Ley del Principado de Asturias 4/2010, de 29 de junio, de Cooperativas
 - Decreto 70/2014, de 16 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Sociedades Cooperativas del Principado de Asturias
- Baleares:
 - Ley 1/2003 de 20 de marzo de Cooperativas de las Illes Balears
- Cantabria:
 - Ley de Cantabria 6/2013, de 6 de noviembre, de Cooperativas de Cantabria
- Castilla la mancha
 - Ley 11/2010, de 4 de noviembre, de Cooperativas de Castilla-La Mancha.
 - Deroga Ley 20/2002, de 14 de noviembre, de Cooperativas
- Castilla León:
 - Ley 4/2002, de 11 de abril, de Cooperativas de la Comunidad de Castilla y León
- Cataluña:
 - Ley 12/2015, de 9 de julio, de Cooperativas de Cataluña
- Comunidad Valenciana:
 - DECRETO LEGISLATIVO 2/2015, de 15 de mayo, del Consell, por el que aprueba el texto refundido de la Ley de Cooperativas de la Comunitat Valenciana.
- Extremadura:
 - Ley de sociedades cooperativas de Extremadura, aprobada por la Asamblea de 25 de septiembre de 2018
 - Ley 2/1998, de 26 de marzo, de Sociedades Cooperativas de Extremadura
 - Decreto-ley 1/2011, de 11 de noviembre, por el que se modifica la Ley 2/1998, de 26 de marzo, de Sociedades Cooperativas de Extremadura
- Galicia:
 - Ley 14/2011, de 16 de diciembre, por la que se modifica la Ley 5/1998, de 18 de diciembre, de Cooperativas de Galicia
 - Ley 5/1998, de 18 de diciembre, de Cooperativas de Galicia

- La Rioja:
 - o Ley 4/2001, de 19 de julio, de Cooperativas de La Rioja
- Madrid:
 - o Ley 4/1999, de 30 de marzo, de Cooperativas de la Comunidad de Madrid
- Navarra:
 - o Ley Foral 14/2006, de 11 de diciembre, de Cooperativas de Navarra
- Murcia:
 - o Ley 4/2011, de 21 de octubre, por lo que se modifica la Ley 8/2006, de 16 de noviembre de Sociedades Cooperativas de la Región de Murcia
- País Vasco:
 - o Ley 11/2019, de 20 de diciembre, de Cooperativas de Euskadi
 - o Decreto 58/2005, de 29 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley de Cooperativas de Euskadi.

Las cooperativas pueden dedicarse a cualquier tipo de actividad económica-social lícita, siempre que no haya alguna prohibición o limitación expresada en alguna norma sectorial.

Además, las cooperativas están obligadas a regular su funcionamiento a través de los Estatutos Sociales, cuyo contenido mínimo se regula en ley que resulte de aplicación. Los estatutos son de obligado cumplimiento tanto para la cooperativa como para los socios, elaborados por ella misma, y que sirven para desarrollar aquellos aspectos que la ley permite regular a estas entidades a los efectos de que se adecúen a las necesidades y particularidades de la propia empresa.

4.3.1. Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas

La Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas, tiene por principal objetivo encarnar los principales fundamentos en los que se basan las entidades cooperativas. Esta Ley resulta fundamental, ya que con la entrada de España en la Unión Europea las cooperativas necesitaban un instrumento jurídico para hacer frente a los desafíos económicos y empresariales. Además, también otorga flexibilidad a las cooperativas, ya que se estas pueden autorregularse.

4.3.1.1. Secciones

Con la entrada en vigor de la Ley 27/1999 de cooperativas, se permitió la posibilidad de que las cooperativas puedan constituir una sección dentro de sí misma, con el objetivo de desarrollar de forma específica y concreta una determinada actividad económico-social, sin que tenga efectos sobre la contabilidad general de la cooperativa. La gestión de la sección estará a cargo del Consejo Rector de la cooperativa.

El artículo 5.3 de la Ley de Cooperativas Estatal nos expone que la Asamblea General de la cooperativa podrá acordar la suspensión de los acuerdos de la Asamblea de socios de una sección, que considere contrarios a la ley, a los estatutos o al interés general de la cooperativa.

4.3.1.2. Régimen económico.

A) Aportaciones al capital social

El capital social estará constituido por las aportaciones de los socios. El mínimo del capital social será establecido por los estatutos y deberá desembolsarse totalmente en la constitución. Los estatutos también fijarán la forma de acreditar las aportaciones al capital social de cada uno de los socios, así como las sucesivas variaciones que éstas experimenten, pero sin tener en consideración de títulos valores.

Las aportaciones de los socios se realizarán en moneda del curso legal, pero si los estatutos o la Asamblea general lo permiten, también se podrá realizar la aportación en vienes y derechos susceptibles de valoración económica.

B) Determinación de resultados

La determinación de los resultados del ejercicio económico se llevará a cabo conforme la normativa general contable, considerando también como gastos el importe de vienes entregados por los socios para gestión cooperativa y la remuneración de las aportaciones al capital social, participaciones especiales, obligaciones, créditos de acreedores etc.

Los resultados aparecerán en contabilidad divididos entre resultados extracooperativos o los extraordinarios. Los primeros serán los derivados de las operaciones cooperativizadas realizadas con terceros no socios, los obtenidos de actividades económicas o fuentes ajenas a los fines específicos de la cooperativa, así como los derivados de inversiones o participaciones financieras en sociedades. Los segundos resultados provienen de plusvalías que resulten de operaciones de enajenación de los elementos del activo inmovilizado.

De cualquier manera, la cooperativa podrá optar en sus Estatutos por la no contabilización separada de los resultados extracooperativos.

C) Fondos Sociales obligatorios

Los fondos Sociales Obligatorios serán el fondo de reserva obligatorio y el fondo de educación y promoción. El primero está destinado a la consolidación, desarrollo y garantía de la cooperativa y no se puede repartir entre los socios. A este fondo se destinarán los porcentajes de

los excedentes cooperativos y de los beneficios extracooperativos y extraordinarios que establezcan los estatutos o fije la Asamblea General, las deducciones sobre las aportaciones obligatorias al capital social etc.

El segundo fondo se destinará a la aplicación de actividades que cumplan alguna de las siguientes finalidades, la formación y educación de sus socios y trabajadores en los principios y valores cooperativos, la difusión del cooperativismo, la promoción de cultura, profesional y asistencial del entorno local o de la comunidad en general. A este fondo se destinarán los porcentajes de los excedentes cooperativos o de los resultados que establezcan los Estatutos o que fije la Asamblea General y las sanciones económicas que impongan la cooperativa a sus socios.

4.3.2. Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre el Régimen Fiscal de las Cooperativas

La Ley tiene por finalidad regular el régimen fiscal de las Sociedades Cooperativas teniendo en cuenta su función social, actividades y características. En cuanto a su aplicación, se entiende sin perjuicio de los regímenes tributarios forales vigentes de los territorios del País Vasco y Navarra, además las cuestiones no previstas por esta ley se estarán sujetas a las normas tributarias generales.

La actual legislación sobre el Régimen Fiscal de las Cooperativas surgió debido a las exigencias del sistema tributario y a las diferentes modificaciones que experimentó el régimen jurídico de las cooperativas tras la aprobación de la Ley 3/1987, de 2 de abril, general de cooperativas y de las diversas leyes autonómicas, además de la Ley 13/1989, de 26 de mayo, de Cooperativas de Crédito.

Tal y como no expone el preámbulo de la “Ley 20/199, de 19 de diciembre, sobre el Régimen Fiscal de las cooperativas” el régimen fiscal especial plantea dificultades que no pueden resolverse con una simple relación de beneficios fiscales para unas personas jurídicas determinadas. Además, nos informa de los principios a los que responde el actual Régimen fiscal especial:

1. Hace de fomento de las Sociedades Cooperativas en atención a su función social, actividades y características.
2. Coordina con otras parcelas del ordenamiento jurídico y con el régimen tributario general de las personas jurídicas.
3. Reconoce los principios esenciales de la Institución Cooperativa.

4. El régimen especial concreta tanto las normas de beneficio como las de ajuste de las reglas generales de tributación a las peculiaridades propias del funcionamiento de las cooperativas.
5. Tiene carácter supletorio de régimen tributario general propio de las personas jurídicas.

La legislación presenta dos tipos de normas, que tienen como base los principios desarrollados anteriormente. Por un parte, encontramos normas incentivadoras, las cuales se presentan en el título IV de esta ley, las cuales establecen beneficios tributarios según la función social que realicen las cooperativas, o según la facilidad de acceso que tenga los trabajadores a los medios de producción y que promuevan educación y formación de los socios.

Por otra parte, están las normas técnicas, de ajuste, las cuales adaptan las características y regulación social específica de las cooperativas a los términos de las normas tributarias. Estas normas se desarrollan dentro del Capítulo cuatro del título II, “Reglas especiales aplicables en el Impuesto sobre Sociedades”, a las que se debe añadir las contenidas en el título III, “De los socios y asociados”. Las normas de ajuste se aplican independientemente de si las cooperativas tienen o no derecho a los beneficios fiscales que establece la Ley.

En esta Ley se articula un doble nivel de protección, de tal forma que las cooperativas clasificadas como de trabajo asociado, agrarias, de explotación comunitaria de la tierra, del mar y de consumidores y usuarios, por su actuación en estos sectores, por la capacidad económica de sus socios y el mayor acercamiento al principio mutualista, disfruten de unos beneficios adicionales, señalados en el artículo 34, lo que lleva a la existencia de unas cooperativas especialmente protegidas, como fase superior al que pueden acceder las cooperativas protegidas mencionadas en el Capítulo II del Título II de la presente Ley.

A través de esta Ley se regula el régimen de las Cooperativas de Crédito, las cuales están clasificadas como cooperativas protegidas y también la de las Sociedades Agrarias de Transformación, que constan de diferentes beneficios fiscales propios.

5. MARCO DE INFORMACIÓN FINANCIERA DE LAS COOPERATIVAS

Desde el año 2003 las entidades cooperativas tienen una normativa específica mediante la cual se regulan los aspectos contables de las mismas, es la Orden ECO/3614/2003 de 16 de diciembre de 2003. En dicha orden se aprueban las Normas sobre los aspectos contables de las Sociedades Cooperativas, que tienen por objeto la adaptación de las Normas de valoración y elaboración de cuentas anuales a las peculiaridades de estas entidades. En definitiva, la finalidad

de las nuevas normas es revisar las anteriores a la luz de los criterios incluidos en el nuevo Plan General de Contabilidad (PGC), pero considerando la especialidad del régimen sustantivo de la sociedad cooperativa.

Hasta la aprobación de la citada norma no existían en materia contable, un texto normativo que tratase de adecuar el contenido PGC de 1990, a las características de las cooperativas.

El vigente PGC introdujo un cambio en la calificación de las fuentes de financiación de las empresas y, por consiguiente, en su situación patrimonial. En el caso de las sociedades cooperativas, este cambio implica que las aportaciones de los socios y otros partícipes a las misma, en la medida en que no otorguen a la sociedad el derecho incondicional a rehusar su reembolso, deban calificarse como pasivo reduciendo de forma significativa los fondos propios de la entidad. Para evitar un desequilibrio patrimonial, la Ley 16/2007, de 4 de julio, introdujo una serie de modificaciones en la Ley 27/1999, de 16 de julio, de cooperativas, mediante las cuales se permitía a la asamblea de la cooperativa modificarse los estatutos dándole al Consejo Rector la facultad de rehusar el reembolso de las aportaciones. Esta Ley es de aplicación estatal y tuvo sus antecedentes en la Ley aplicable en la Comunidad Autónoma de Euskadi ³³ y en la Comunidad Foral de Navarra³⁴.

Con el fin de facilitar el cambio de criterio contable la Disposición Transitoria Quinta, la cual nos informa los desarrollos normativos en materia contable, del RD 1514/2007, de 16 de noviembre, al que a su vez se remitió la Disposición Transitoria Sexta del RD 1515/2007, de 16 de noviembre, incluyó en el apartado 4 una cláusula específica aplicable a las sociedades cooperativas, el siguiente contenido: “4. *Los criterios por los que se establece la delimitación entre fondos propios y fondos ajenos en las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía 3614/2003, de 16 de diciembre, podrán seguir aplicándose hasta 31 de diciembre de 2009*”.

La finalidad de este régimen transitorio fue doble. Por un lado, se les da a las sociedades cooperativas sometidas a la Ley Estatal, de Euskadi o de Navarra un plazo de dos años para modificar sus estatutos atribuyendo al Consejo Rector el derecho incondicional a rehusar el reembolso del capital social bajo determinados requisitos. Y, por otro lado, conceder a las restantes Comunidades Autónomas un plazo de tiempo razonable para que pudieran aprobar una reforma similar a la incluida a nivel estatal.

³³ Ley 4/1993, de 24 de junio, modificada por la Ley 1/2000 de 29 de junio.

³⁴ Ley Foral 14/2006, de 11 de diciembre.

5.1. ORDEN EHA/3360/2010

La Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre³⁵, fue aprobada con el objeto de que, una vez que terminase el régimen transitorio descrito, las sociedades cooperativas pudieran tener a su disposición unas normas contables que les permitiesen seguir suministrando información financiera en el marco del PGC y del PGC de Pequeñas y Medianas Empresas (PYMES), en concordancia con las Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la Unión Europea (NIIF), pero sin dejar de lado gran parte de la regulación especial aprobada en el año 2003, a la que en algunos casos solamente se le incluyen meras revisiones formales.

El artículo 2 de las Orden EHA/3360/2010 delimita su ámbito de aplicación, en el cual nos informa que la aplicación de las normas que regulan los aspectos contables de estas sociedades es obligatoria para todas las cooperativas. Estas normas complementan, modifican o adaptan lo regulado en el PGC y el PGC de las Pymes, por lo que, salvo lo estrictamente modificado por las normas aprobadas recientemente, se aplica en su totalidad el PGC y el PGC de Pymes para aquellas sociedades que han optado por aplicarlo.

Además, la Orden nos indica las peculiaridades de aplicación en lo que respecta a las cooperativas de crédito y las cooperativas de seguros, las cuales deben aplicar las normas contables específicas para este tipo de entidades, por lo que las presentes normas solo se aplicaran en lo no regulado expresamente en aquéllas.

La Orden EHA/3360/2010 contiene una Disposición Adicional Única que delimita los conceptos de capital cooperativo a efectos mercantiles, de patrimonio y de pasivo recogidos en la normativa contable, que generalmente obliga a realizar una reclasificación de patrimonio a pasivo financiero por su valor contable.

La orden incluye también una Disposición Derogatoria de las normas de igual o inferior cuyo contenido se oponga el establecido en la misma, en particular la Orden ECO/3614/2003, de 16 de diciembre, así como dos Disposiciones Finales, que recogen, respectivamente, el título competencial al amparo del que se dicta la Orden y su fecha de entrada en vigor.

Las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas se estructuran a su vez en trece Normas:

1. La norma primera tiene la finalidad de delimitar el patrimonio neto, especificando las partidas que integran los fondos propios de las sociedades.

³⁵ Una corrección de errores de la citada Orden fue publicada en el Boletín Oficial del Estado con fecha 3 de febrero de 2011.

2. La segunda norma trata el concepto de capital social cooperativo, su clasificación y valoración como fondos propios, instrumento financiero compuesto o pasivo financiero, además desarrolla el tratamiento de la remuneración asociada al capital citado.
3. La tercera trata otras aportaciones de los socios, que se califican como fondos propios en la medida en que no sean reintegrables y no se perciban por la cooperativa en contraprestación de bienes o servicios prestados por ella a los socios.
4. En la cuarta norma se recogen los aspectos contables de los fondos de reserva específicos de las sociedades cooperativas.
5. La norma Quinta regula los fondos subordinados con vencimiento en la liquidación de la cooperativa. Estos fondos se clasifican como propios siempre que de sus características se desprenda la similitud con el capital social que goce de dicha clasificación.
6. Mediante la norma sexta se regula el Fondo de Educación, Formación y Promoción, este aspecto es específico de las sociedades cooperativas. El cual se contabiliza como un pasivo corriente o no corriente en función de su vencimiento, en una agrupación independiente.
7. La norma séptima establece que se aplicaran los principios y normas obligatorios contenidos en la Primera, Según y Tercera parte del PGC o PGC de PYMES, en cuanto a la determinación del resultado del ejercicio y de la elaboración de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.
8. Las Normas Octava, Novena y Décima, hablan de los registros contables de ingresos y gastos consecuencia de operaciones con socios. Las cuales apenas han sufrido modificaciones respecto a las anteriores Normas.
9. En la norma Undécima se plantea la distribución de resultados.
10. La norma Duodécima regula las reglas generales de registro del gasto por impuesto sobre beneficios que grava el resultado cooperativo y extracooperativo.
11. Por último, la Norma Decimotercera trata las cuentas anuales de las cooperativas. Las cuales se deben formular siguiendo las normas establecidas en PGC y el PGC de PYMES, según proceda.

Además, en la Orden EHA/3360/2010 se incorporaron los modelos de cuentas anuales que deben presentar las sociedades cooperativas.

6. METODOLOGÍA

A lo largo de este apartado se expondrán los diferentes métodos utilizados para llegar a las conclusiones de nuestra investigación. Así pues, para la resolución del análisis empírico se ha

propuesto realizarlo desde el paradigma del positivismo lógico, es decir, se trata de buscar los hechos o causas del fenómeno estudiado a través de la acumulación de evidencias, prestando escasa atención a los estados subjetivos (Abalde y Muñoz, 1992). La finalidad del estudio será verificar y establecer teorías que sean capaces de explicar, predecir y controlar los fenómenos y la realidad.

Siguiendo el paradigma positivista sobre la concepción de la realidad, la metodología cuantitativa concibe al investigador como externo, intentando lograr la máxima objetividad, validez y fiabilidad de los datos recogidos (Abalde y Muñoz, 1992) a través de la medición y el control. De acuerdo con Ugalde y Balbastre (2013) “el objetivo de la investigación cuantitativa pasa a ser la identificación de patrones generales que caracterizan a la totalidad de la población”.

En definitiva, se ha seleccionado la metodología cuantitativa como consecuencia de la existencia de una muestra representativa de la población, capaz de definir las variables objeto de análisis de forma concreta y mensurable (Ugalde y cols, 2011). De la misma manera, a través del análisis estadístico se puede eliminar el papel del azar para descartar o rechazar hipótesis y además se cuantifica el nivel de significatividad de la relación entre las variables.

6.1. OBJETIVOS, DATOS Y VARIABLES DE ESTUDIO

Para realizar el análisis empírico se va a examinar los informes de auditoría de 126 cooperativas españolas en 2018. El informe de auditoría que se analizará será el publicado en las cuentas anuales no consolidadas de cada cooperativa correspondientes al ejercicio 2018. Todos los datos recopilados se han obtenido a partir de la plataforma “SABI (Sistema Análisis de Balances Ibéricos)”.

El objetivo principal es estudiar los diferentes informes de auditoría de las cooperativas seleccionadas correspondientes a diferentes sectores, y observar específicamente el apartado relativo a los “aspectos más relevantes de la auditoría” (AMRA), pues se trata de entidades que no son interés público, estudiando su número en los informes y sus características y así explicar los elementos que pueden influir en el número de AMRA que aparecen en el informe de auditoría. Se han empleado todas las cooperativas con cuentas anuales disponibles en 2018 en la base de datos SABI.

Para la realización del trabajo se seleccionaron diferentes datos de las cuentas anuales, a partir de ellos se realizó un estudio descriptivo de las cooperativas estudiadas y además se llevó a cabo un estudio empírico de los factores que influyen en el número de AMRA. Los datos recogidos de las cuentas anuales son los siguientes:

- Del balance y la cuenta de pérdida de ganancias obtuvimos: el activo corriente y no corriente, el pasivo corriente y no corriente, el patrimonio neto, los resultados de explotación, los resultados antes de impuesto, el resultado final de ejercicio.
- De la memoria de cada una de las cooperativas se seleccionó el nombre de la firma de auditoría, distinguiendo si es una Big Four o no, se identificó si la empresa auditora ha realizado servicios distintos al de auditoría, y los honorarios de auditoría. Además, también se recopiló el volumen de operaciones de la cooperativa con los socios.
- Del informe de auditoría se corroboró el nombre de la firma de auditoría y se consiguió datos como el auditor firmante del informe, la fecha del informe de auditoría, el tipo de opinión de auditoría, si existen salvedades y de que tipo son, si existe párrafo de énfasis, párrafo de otras cuestiones o incertidumbre material de empresa en funcionamiento y, por último, los aspectos más relevantes de auditoría. Además, hemos clasificado los AMRA en función de dos aspectos. Por una parte, observamos si son específicos o no, clasifican como específicos cuando se refieren a algún aspecto regulado por la Orden EHA/3360/2020 mencionada en un capítulo anterior. Por otra parte, los clasificaremos según sean de nivel entidad o nivel de cuenta, como ya hemos mencionado el riesgo a nivel de entidad es el relacionado con el riesgo de una empresa en general y el riesgo a nivel de información contable es el relacionado con elementos de estados financieros específicos.

A partir de la lectura de las cuentas anuales y en algunos casos de información de los registros de cooperativas se llevó a cabo la clasificación del tipo y el grado de las cooperativas seleccionadas.

Dentro de los datos que hemos recogidos también encontramos los años que han pasado desde el nombramiento del auditor en cada cooperativa, datos que se recogieron a partir de la plataforma SABI.

A partir de todos los datos recopilados se procederá a realizar el estudio e investigar qué factores influyen en el número de AMRA presentes en un informe de auditoría, y si hay diferencias en este número dependiendo de las características de cada una de las cooperativas. Por lo tanto, nuestra variable dependiente es el número de AMRA, y datos que seleccionaremos serán las variables independientes que podrán explicarla.

6.2. PROCEDIMIENTOS

El estudio se llevará a cabo mediante un análisis estadístico realizado a través del programa informático “EViews”.

Se procederá con una prueba de hipótesis para diferencias de medias. Con esta prueba vamos a comprobar si la diferencia que existe entre dos medias muestrales se atribuye al azar o si en realidad las dos muestras provienen de poblaciones con medias diferentes. Es decir, en nuestro caso por ejemplo, entre otros factores, vamos a comprobar si el número de AMRA depende de si el informe de auditoría tiene o no párrafo de énfasis.

El método que se utilizará para observar si la diferencia entre dos medias muestrales es estadísticamente significativa se basa en la siguiente teoría: si \bar{x}_1 y \bar{x}_2 son las medias de dos muestras aleatorias independientes, entonces la distribución muestral de la diferencia entre las medias $\bar{x}_1 - \bar{x}_2$ tiene la media $\mu_1 - \mu_2$ y la desviación estándar es:

$$\sqrt{\frac{\sigma_1^2}{n_1} + \frac{\sigma_2^2}{n_2}}$$

Donde μ_1, μ_2, σ_1 y σ_2 son las medias y las desviaciones estándar de las dos poblaciones muestreadas.

A partir de esto, se plantea las dos hipótesis:

- La hipótesis nula será: $H_0: \mu_1 - \mu_2 = \delta, 0$.
- La hipótesis alternativa será:
 - o $H_1: \mu_1 - \mu_2 \neq 0$

Como en nuestro estudio las muestras son grandes (>30) y con varianza poblacional conocida la prueba se realizará a través del siguiente estadístico:

$$z = \frac{(\bar{x}_1 - \bar{x}_2) - \delta}{\sqrt{\frac{\sigma_1^2}{n_1} + \frac{\sigma_2^2}{n_2}}}$$

7. ANÁLISIS EMPÍRICO.

7.1. COOPERATIVAS ANALIZADAS

En la tabla del Anexo 1 se encuentran un esquema con todas las cooperativas del año 2018 que se van a analizar, indicando el tipo de cooperativa, la fecha del informe de auditoría y la fecha de cierre de los estados financieros, el nombre de la empresa encargada de llevar a cabo la

auditoría y el tipo de opinión y número de AMRA que se han indicado en el informe de auditoría de cada cooperativa.

A partir de los datos que se han indicado en esta tabla se pueden realizar diversos análisis. En primer lugar, observaremos las empresas encargadas de realizar la auditoría de las 126 cooperativas analizadas, y se puede ver como hay una gran variedad de ellas, pues en total hay 72 diferentes empresas auditoras, pero de ellas destacan las 13 empresas representadas en el siguiente gráfico. Vemos que entre ellas se encuentran las denominadas Big 4 (Deloitte, PWC, EY y KPMG), que auditan 24 de las cooperativas auditadas, representando casi 34% del total. Por otra parte, se contempla que la empresa que más cooperativas audita con diferencia es LKS Auditores S.L.P.

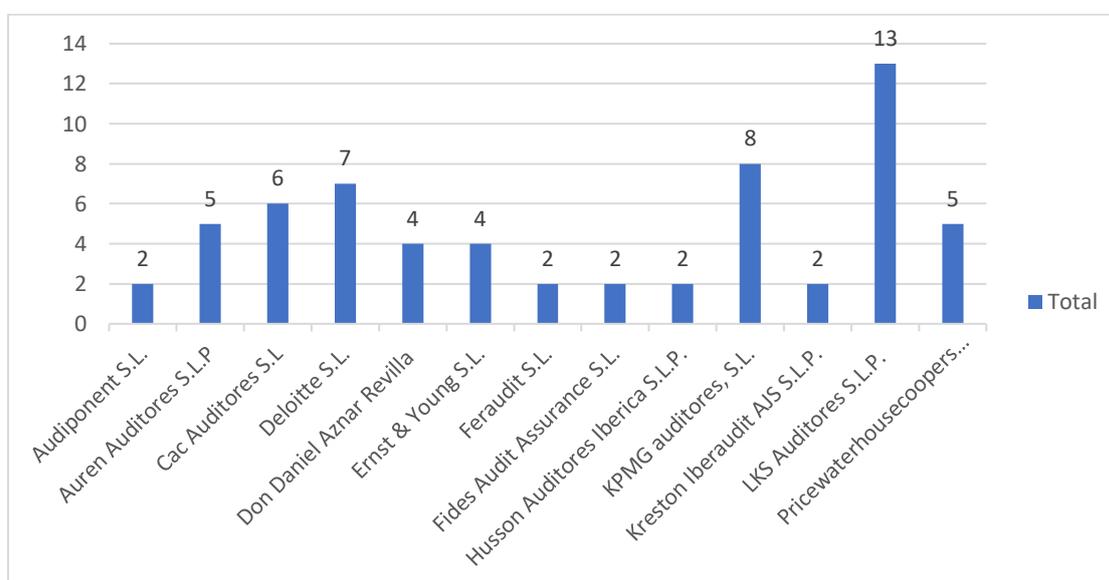


Gráfico 10.Nº cooperativas (2018) por Sociedad de auditoría.

Fuente: elaboración propia a partir de los datos recogidos de las memorias de las cooperativas analizadas.

Además, si se relaciona la sociedad de auditoría con la media de Aspectos Relevantes de la auditoría señaladas por entidad, se puede observar que las sociedades que más AMRA detectan en sus informes son Auren Auditores S.L.P., Ernst & Young S.L. y Feraudit S.L., pues las tres tienen una media de 2 AMRA por empresa auditada. Por el contrario, Las sociedades Audiponent S.L., Cac Auditores S.L. y Husson Auditores Iberica S.L.P. son las que menos AMRA presentan en sus informes de auditoría, incluso las últimas dos mencionadas no han presentado ningún AMRA en los informes de auditoría que han realizado.

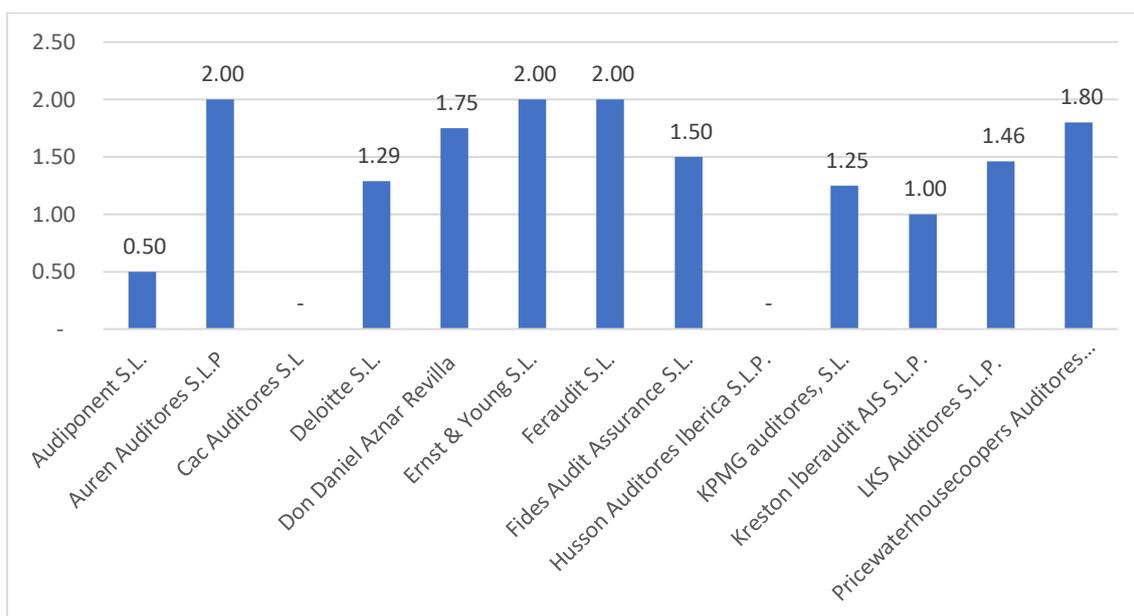


Gráfico 11.Nº Medio de AMRA detectadas por sociedad de auditoría.

Fuente: elaboración propia a partir de los datos recogidos de las memorias de las cooperativas analizadas.

Por otra parte, en el siguiente gráfico observamos el número de cooperativas y el número medio de AMRA según el tipo de la cooperativa. La mayoría de las cooperativas son agrarias, pues este sector representa el 66% de las cooperativas seleccionadas, le siguen las cooperativas que son de servicios pues hay en total 24 cooperativas de esta clase, después encontramos las pertenecientes al tipo trabajo asociado. Se puede contemplar como de acuerdo con el número medio de AMRA, en el tipo de cooperativa que más AMRA señalan los auditores son las de trabajo asociado y de servicios.

También vemos en el gráfico 12 que en su gran mayoría los informes de auditorías estudiados presentan algún AMRA pues, un 39% de ellos señalan 1 AMRA, un 27% de las cooperativas tienen dos AMRAs en sus informes de auditoría y un 6% tiene tres, y, por el contrario, tan solo un 28% de las cooperativas no presentan ningún AMRA.

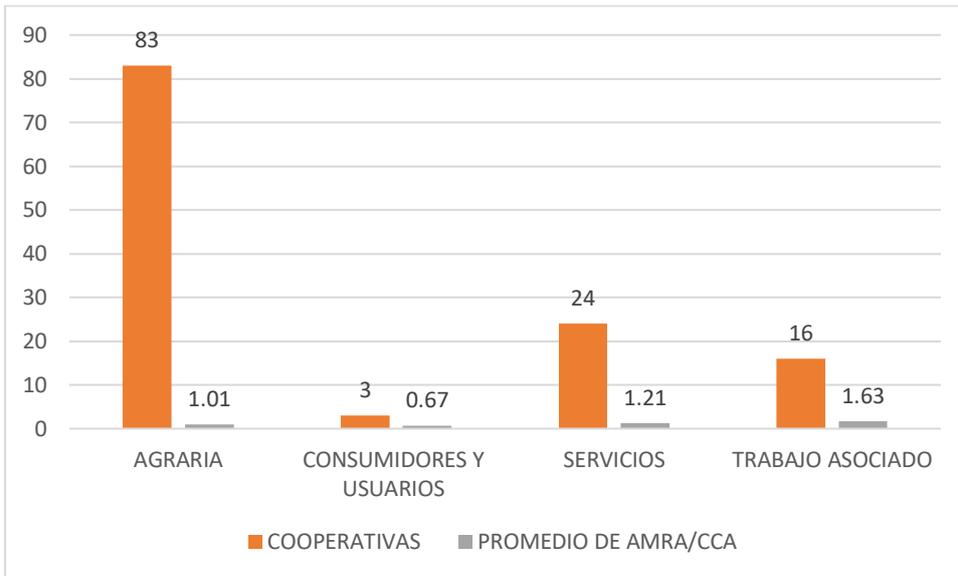


Gráfico 12. Cooperativas por clase y N.º medio de AMRA detectadas por clase de cooperativa.

Fuente: elaboración propia a partir de los datos recogidos de las memorias de las cooperativas analizadas.

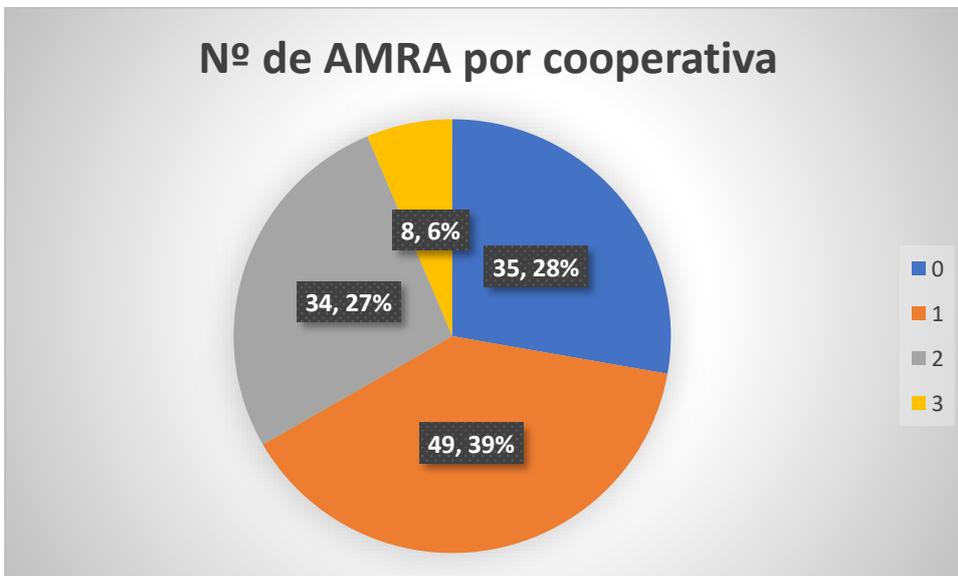


Gráfico 13. N.º de AMRA por cooperativa.

Fuente: elaboración propia a partir de los datos recogidos de las memorias de las cooperativas analizadas.

A continuación, pasaremos a analizar gráficamente si los honorarios medios de los auditores que realizan el informe de auditoría pudieran presentar diferencias en el número de AMRAs. Así como vemos en el siguiente gráfico se observa que los auditores que han determinado 1 AMRA

en sus informes tiene un sueldo medio muy superior. Por el contrario, se presenta que el sueldo medio de los auditores que no han expuesto ningún AMRA en sus informes es bastante menor, lo que podría implicar que el hecho de que no se presente ningún AMRA es debido a que el auditor al no verse motivado por un sueldo elevado decida no profundizar en este aspecto, pues implica mucho más trabajo. Pero no se puede concluir que a medida que se aumente el sueldo se aumente el número de AMRAs pues como vemos los auditores que han nombre 2 o 3 AMRAs han tenido un sueldo bastante menor al de los auditores con solo 1 AMRA.

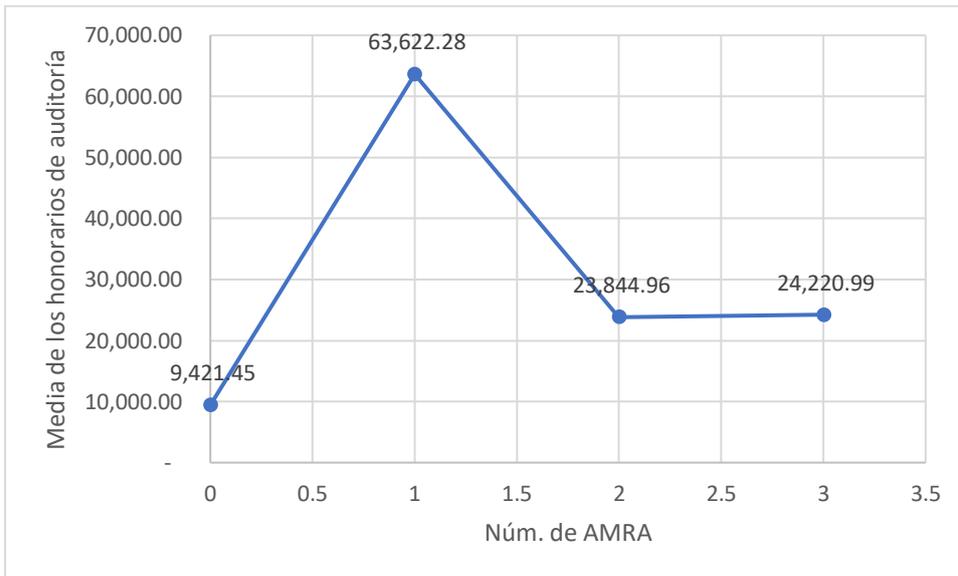


Gráfico 14. Relación media de honorarios de auditoría y el número de AMRA.

Fuente: elaboración propia a partir de los datos recogidos de las memorias de las cooperativas analizadas.

7.2. Análisis de los AMRAs por clase de cooperativa.

En la tabla presentada a continuación las cooperativas que se han seleccionado para el análisis y cuyos informes de auditoría se analizan se encuentran clasificadas en función de la clase de cooperativas que son. Así mismo se presenta en la tabla los aspectos más relevantes de auditoría que han sido más comunes de acuerdo con el tipo de cooperativa.

CLASES	COOPERATIVAS	PRINCIPALES AMRAs
AGRARIA	ACOPAEX	- DETERIORO DE CUENTAS A COBRAR
	AIRA S.C GALEGA	- EXISTENCIAS
	ANECOOP S.COOP	- FONDO DE MANIOBRA

BODEGAS SAN VALERO S. C.	- FUSIÓN DE VARIAS ENTIDADES VINCULADAS
CADÍ SC CATALANA LIMITADA	- INSTRUMENTOS DE PATRIMONIO DE OTRAS EMPRESAS
CHAMPINTER S.C	- INTEGRIDAD DE LOS INVENTARIOS Y VALORACIÓN DE EXISTENCIAS
COARVAL COOP	- INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO
COFRUDECA S.C.	- LIQUIDACIONES DE PRODUCTOS A LOS SOCIOS
COGAL S.C. GALEGA Y DEPENDIENTES	- OCURRENCIA DEL RECONOCIMIENTO DE INGRESOS
COOP. AGRARIA SAN MIGUEL	- OPERACIONES CON PARTES VICULADAS
COOP. AGRICOLA CATÓLICA DE ORIHUELA	- OPERACIONES CON SOCIOS
COOP. AGRICOLA DE CALLOSA D'EN SARRIÀ	- RECONOCIMIENTO DE INGRESOS
COOP. AGRÍCOLA DE REGANTES	- PROVISIÓN POR LIQUIDACIONES PENDIENTES DE FACTURAR AL SOCIO
COOP. AGRICOLA REGIONAL DE CARRION DE LOS CONDES	- RECONOCIMIENTO DE INGRESOS POR VENTA
COOP. AGRICOLA SANT BERNAT	- RECONOCIMIENTO DE INGRESOS Y GASTOS
COOP. DEL ALAGON COPAL	- RECUPERABILIDAD DE VALOR DE LOS FONDOS DE COMERCIO
COOP. GARU	- REGISTRO DE OPERACIONES CON SOCIOS COOPERATIVISTAS
COOP. HORTIFRUTICOLA DE ALZIRA	- SALDOS DE DEUDAS CON ENTIDADES DE CRÉDITO
COOP. LACTEAS UNIDAS	- SALDOS PENDIENTES DE COBRO CON CLIENTES Y SOCIOS
COOP. LOS MONEGROS DE SARIÑENA	- SECCIÓN DE CRÉDITO
COOP. OURENSANAS	- VALORACIÓN DE EXISTENCIAS DE PRODUCTO TERMINADO
COOP. PROVINCIAL AGRARIA Y GANADERA SAN ISIDRO	- VALORACIÓN DE EXISTENCIAS DE PRODUCTOS ELABORADOS
COOP. VALENCIANA DEL CAMPO UNION CRISTIANA	- VALORACIÓN DE FONDO DE COMERCIO
COOP. VINICOLA LA VIÑA	- VALORACIÓN POSTERIOR DE LAS EXISTENCIAS DE CERDOS
COPISO SORIA S.C.	- CLASIFICACIÓN E INFORMACIÓN EN LAS CUENTAS ANUALES SEGÚN ORDEN EH/3360 DE 2010 APICLABLE A

COOPERATIVAS

DELAGRO S.C.
EL LIMONAR DE
SANTOMERA S.C
EXPO FRUITS
GANADERA DE CASPE

GANADERA UNIDA
COMARCAL

GARLAN S.C. L
GOIZPER
JESUS DEL PERDON-BODEGA
LAS MARISMAS DE LEBRIJA
LEMA S.C.L
OVIARAGON

S.C. AGRARIA VIRGEN DE LA
OLIVA
S.C. AGRICOLA DEL EBRO
S.C. ANDALUZA DE FRUTOS
SANAS NAVACEROS

S.C. GANADERA VIRGEN DEL
ROSARIO
S.C. SANT DOMENEC
S.C.L AGROPIENSO

S.C.L BAJO DUERO

S.C.L. DE
COMERCIALIZACION
AGRARIA DE TOTANA
COATO
SC ANDALUZA
AGROPECUARIA
INDUSTRIAL
SC ANDALUZA LA BETICA
ACEITERA
SOCIEDAD HORTAMIRA

SURINVER
HORTOFRUTICULA
TOMATES DEL GUADIANA
UNEXPORT
AGROPECUARIA DEL VALLE

	<p>DEL EBRO S.C.</p> <p>VIÑAOLIVA S.C</p> <p>VIRGEN DE LAS VIÑAS BODEGA Y ALMAZARA VIVEROS CAMPIÑAS SC AGRARIA</p> <p>SANTA MARIA DEL AGUILA SC</p>	
CONSUMIDORES Y USUARIOS	<p>ABACUS</p> <p>CONSUM S.C.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - VALOR RECUPERABLE DE ACTIVOS NO CORRIENTES SUJETOS A AMORTIZACIÓN O DEPRECIACIÓN - EXISTENCIAS
SERVICIOS	<p>COFANO S.C.</p> <p>COFARES S.C</p> <p>COFEDAS S.C.</p> <p>COFERDROZA S.C. L</p> <p>COINFER S.C.</p> <p>COOP. MADRILEÑA DE FERRETEROS</p> <p>LAS RIAS SOCIEDADES COOP.</p> <p>LORAMENDI S.C</p> <p>MANUFACTURAS DE ALUMNIO PAMPLONA</p> <p>APOTECARIS S.C.L.</p> <p>FURESA S.C</p> <p>HERMANDAD DEL FARMACEUTICA MEDITERRANEO</p> <p>KIDE S.C</p> <p>LANCOR 2000</p>	<ul style="list-style-type: none"> - EXISTENCIAS - PROVISIONES DE GARANTÍA Y PUESTA EN MARCHA - RAPPELS A COBRAR POR PROVEEDORES - RECONOCIMIENTOS DE INGRESOS - RECONOCIMIENTOS DE INGRESOS POR VENTA - VALORACIÓN DE EXISTENCIAS - VALORACIÓN Y ABSOLESCENCIA DE LAS EXISTENCIAS - DEUDORES COMERCIALES Y OTRAS CUENTAS A COBRAR - RAPPELS Y DESCUENTOS A SOCIOS Y COLABORADORES - RECUPERABILIDAD DE LOS ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS - VALORACIÓN DE LOS PROYECTOS EN CURSO - VALORACIÓN DE PROYECTOS DE GRADO DE AVANCE - VALORACIÓN DE INGRESOS - RIESGO DE CUMPLIMIENTO DE REQUISITOS DE SUBVENCIONES - ABONOS PENDIENTES POR PRODUCTOS CON PRECIO LIBRE

		E INTERVENIDO
	<p>MATRICI</p> <p>MATZ ERREKA</p> <p>MULTIOPTICAS S.C.L.</p> <p>ONDOAN S. COOP.L</p> <p>UNION DETALLISTA ESPAÑOLES</p> <p>GRUPO UNNE</p>	
TRABAJO ASOCIADO	<p>AURRENAK SC</p> <p>BATZ, S. COOP.</p> <p>COPRECI S.C.L.</p> <p>ECENARRO S.C. L</p> <p>EIKA S.C</p> <p>FAGOR ARRASATE</p> <p>FAGOR AUTOMATION</p> <p>FAGOR ELECTRONICA</p> <p>ORKLI S.C</p> <p>ORONA S.C.</p> <p>ULMA PACKAGING</p> <p>URSSA</p> <p>MAIER</p> <p>GESTIÓN DE SERVICIOS RESIDENCIALES S.C.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - CONCENTRACIÓN DE INGRESOS EN POCOS CLIENTES - FONDO DE COMERCIO DE SOCIEDADES CONSOLIDADAS - FUSIÓN CON REINGENIERIA, DESARROLLOS E INNOVACIONES EN TECNOLOGÍA DE LOS METALES - PRECIOS DE TRANSFERENCIA-OPERACIONES CON PARTES VINCULADAS - RECONOCIMIENTO DE INGRESOS - RECUPERABILIDAD DE ACTIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO - VALOR RECUPERABLE DE INVERSIONES EN EMPRESAS DEL GRUPO - VALORACIÓN DE EXISTENCIAS - VALORACIÓN DE PARTICIPACIÓN DE EMPRESAS DEL GRUPO - VALORACIÓN PROYECTOS POR GRADO DE AVANCE - OBRA EN CURSO Y RECONOCIMIENTO DE INGRESOS POR GRADO DE AVANCE - VALORACIÓN DE LAS INVERSIONES EN EMPRESAS DEL GRUPO, MULTIGRUPO Y ASOCIADAS - PROVISIONES PARA AYUDAS A LA JUBILACIÓN ANTICIPADA - DEUDAS A LARGO Y CORTO PLAZO

Tabla 4. Principales AMRA por clase de cooperativa.

Fuente: elaboración propia a partir de los datos recogidos de las memorias de las cooperativas analizadas.

La siguiente tabla presenta los 12 AMRA que más se han utilizado en los informes de auditoría analizados, dichos AMRA están ordenados de menor a mayor frecuencia, por lo que observamos que con gran diferencia los el AMRA que más ha sido detectado en los informes de las cooperativas es el denominado “reconocimiento de ingresos”, pues está presente en 20 de los informes analizados. Le siguen los AMRA de “valoración de existencias” y “clasificación e información en las cuentas anuales según orden EHA/3360/2010”.

AMRA	FRECUENCIA ABSOLUTA
LIQUIDACIONES DE PRODUCTOS A LOS SOCIOS	2
RECUPERABILIDAD DE LOS ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS	2
SECCIÓN DE CRÉDITO	2
VALORACIÓN DE EXISTENCIAS Y EVALUACIÓN DE SU DETERIORO	2
APROVISIONAMIENTOS	3
DEUDORES COMERCIALES Y OTRAS CUENTAS A COBRAR	3
OPERACIONES CON PARTES VINCULADAS	3
PRECIOS DE TRANSFERENCIA-OPERACIONES CON PARTES VINCULADAS	3
REGISTRO DE OPERACIONES CON SOCIOS COOPERATIVISTAS	3
CLASIFICACIÓN E INFORMACIÓN EN LAS CUENTAS ANUALES SEGÚN ORDEN EHA/3360/2010 APLICABLE A COOPERATIVAS	4
VALORACIÓN DE EXISTENCIAS	12
RECONOCIMIENTO DE INGRESOS	20

Tabla 5. AMRA más frecuentes en las cooperativas analizadas.

Fuente: elaboración propia a partir de los datos recogidos de las memorias de las cooperativas analizadas.

Como mencionamos en capítulo 6 los AMRA detectados en los informes de auditoría analizados han sido clasificaciones de acuerdo dos aspectos, por un parte determinamos si son específicos o no, y por otra se han diferenciado entre los tengan el riesgo a nivel entidad o a nivel de contable. Así observamos en los siguientes gráficos que en su mayoría los AMRA detectados en los informes de auditoría de las cooperativas estudiadas son “no específicos”, pues estos representan un 79% del total y la mayoría de estos AMRA tienen un nivel de riesgo a nivel contable (88%). Es decir, solo un 21% de los AMRA hacen referencia a algún aspecto regulado por la Orden EHA/3360/2020 y solo un 12% de estos tienen un riesgo relacionado con la empresa en su conjunto, pues la mayoría de los riesgos están relacionados con elementos de los estados financieros en específicos.



Gráfico 15. Clasificación de AMRA de acuerdo con si son específicos o no.

Fuente: elaboración propia a partir de los datos recogidos de las memorias de las cooperativas analizadas.

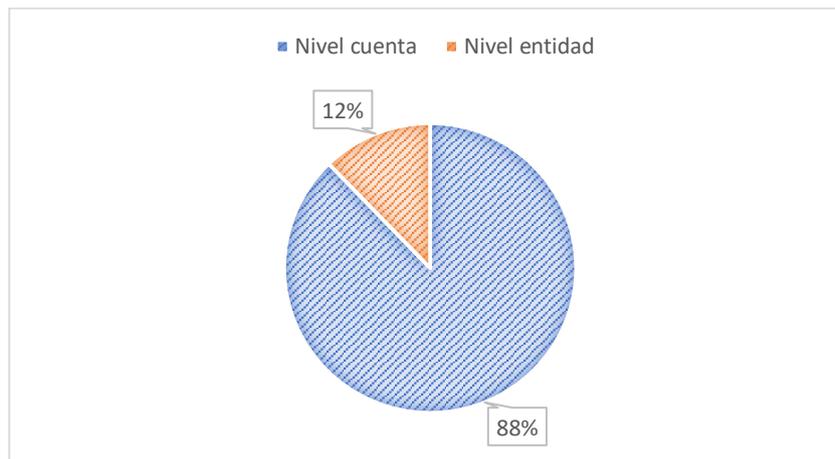


Gráfico 16. Clasificación de AMRA según su nivel de riesgo.

Fuente: elaboración propia a partir de los datos recogidos de las memorias de las cooperativas analizadas.

A modo de ejemplo pasaremos a mostrar cómo se han clasificado los 12 AMRA expuestos en la tabla anterior:

- Liquidaciones de productos a los socios: se trata de un AMRA específico con un riesgo a nivel contable.
- Recuperabilidad de los activos por impuestos diferidos: es un AMRA no específico con riesgo a nivel de entidad.
- Sección de crédito: es un AMRA específico con riesgo a nivel contable.
- Valoración de existencias y evaluación de su deterioro: es un AMRA no específico con riesgo a nivel contable.
- Aprovisionamientos: es un AMRA específico al tratarse de productos entregados por los socios, con riesgo a nivel contable.

- Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar: Es un AMRA no específico con riesgo a nivel contable.
- Operaciones con partes vinculadas: es un AMRA específico con riesgo a nivel contable.
- Precios de transferencia-operaciones con partes vinculadas: es un AMRA específico con riesgo a nivel contable.
- Registro de operaciones con socios cooperativistas: es un AMRA específico con riesgo a nivel contable.
- Clasificación e información en las cuentas anuales según orden EHA/3360/2010 aplicable a cooperativas: es un AMRA no específico y con riesgo a nivel contable.
- Valoración de existencias: es un AMRA no específico con riesgo a nivel contable.
- Reconocimiento de ingresos: es un AMRA no específico con riesgo nivel contable.

Observamos tal y como mencionamos anteriormente que la mayoría de los AMRA son no específicos y con un riesgo a nivel de cuentas.

Ahora pasaremos a hablar detalladamente de los tres aspectos más relevantes de la auditoría más frecuentes:

A) Reconocimientos de ingresos

El reconocimiento de ingresos es determinado como un aspecto más relevante de auditoría debido a que existe un riesgo de que los ingresos que se han devengado y no facturados y los que se han facturado, pero no devengados, estén registrados en un periodo incorrecto o calculados incorrectamente, por lo que puede haber ingresos que sean ficticios. También se considera que existe el riesgo de que los descuentos a pagar a los clientes se omitan o se registren por un importe incorrecto.

En la mayoría de los informes las respuestas del auditor a dicho riesgo son:

- Se prueba el diseño, implementación y eficacia cooperativa de los controles clave del ciclo de ingresos. Así como validar su consistencia con los controles ya establecidos en ejercicios anteriores.
- Se evalúan los criterios de selección cuantitativos y cualitativos llevados a cabo por parte de la dirección.
- En determinados contratos se analizan las cláusulas, en los que se revisan los descuentos o bonificaciones para comprobar que el importe reflejado es adecuado.
- Se verifica que la información revelada en los estados financieros relacionada con el reconocimiento de ingresos cumple con los requerimientos del marco normativo de información financiera.

B) Valoración de existencias

En las cooperativas en las que se ha señalado este AMRA su nivel de existencias es significativo, además muchos de los artículos que componen el inventario suelen ser antiguos, por lo que se puede producir el riesgo de que el valor en libros de las existencias no sea el correcto. Además, también puede darse el caso de que las cooperativas hayan obtenido un informe de valoración realizado por algún experto exterior y si esto ha provocado alguna corrección valorativa por deterioro importante, se puede considerar que existe un riesgo significativo asociado a esa valoración.

Por otra parte, también se señala este tipo de AMRA cuando se valora elementos cuyos precios de mercado están sujetos a rápidas y fuertes fluctuaciones.

Las respuestas de los auditores en estos casos suelen ser las siguientes:

- Se lleva a cabo la evaluación de los controles relativos al área de existencias y la evaluación de los criterios utilizados por la sociedad para la valoración de existencias.
- Se comprueba las valoraciones de las existencias teniendo en cuenta el informe de experto independiente y contrastando con otras valoraciones, evaluando la razonabilidad del contenido de este, de las hipótesis utilizadas y de los cálculos realizados.
- Se trata de entender la operativa de la sociedad y se analiza la razonabilidad de los valores asignados a las existencias en función de los precios de compra y los precios de venta en el mercado.

C) Clasificación e información en las cuentas anuales según orden EHA/3360/2010 aplicable a cooperativas

Las Sociedades Cooperativas se ven reguladas, a efectos contables y mercantiles, por la Orden EHA/3360/2010 por la que se regulan las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas. En función a este marco de información financiera las cooperativas clasifican operaciones y saldos. Dicho marco centra especial importancia en desglosar las operaciones y saldos mantenidos con socios y en añadir en la memoria toda la información requerida por la norma.

Este hecho se puede considerar un aspecto más relevante de la auditoría porque el cumplimiento de esta norma requiere comprender al detalle las relaciones con socios y sus categorías a efectos de cuentas anuales, así como la normativa para conocer la información a revelar.

Las respuestas de los auditores a este AMRA suelen ser las siguientes:

- Obtención y comprensión de las operaciones con socios que realiza la sociedad cooperativa mediante conversaciones con la gerencia y el consejo rectos. Comprensión de estas en la operativa diaria y tránsito documental.

- Evaluación de la adecuación de la metodología empleada para la clasificación y valoración de las operaciones con socios.
- Verificación de la clasificación realizada por la dirección en las cuentas anuales.
- Revisión de la información incluida en la memoria. Observación de la información aportada según los requerimientos de la norma.

A continuación, pasaremos a analizarlos de acuerdo con su clase.

7.2.1. Cooperativas agrarias

Un gran porcentaje de las cooperativas estudiadas están dentro de este sector, esto es debido a que el cooperativismo agrario en España ha tenido un gran desarrollo. Actualmente, España es el segundo país en número de cooperativas agrarias en Europa, y el tercero en cuanto a socios y empleados. En cuanto a su distribución territorial, se puede afirmar que ha sido bastante dispar, y se concentra mayoritariamente en Andalucía, Castilla la Mancha y Castilla León, uno de los motivos de esto puede ser el hecho de que estas comunidades tienen grandes hectáreas de cultivo de explotación.

Los principales aspectos más relevantes de auditoría detectadas en las empresas que pertenecen a este sector son principalmente “no específicos” y su riesgo es a nivel contable, tal y como podemos observar en los siguientes gráficos. En el primer gráfico hemos codificado los AMRAs específicos con el número 1 y por el contrario los no específicos con el número 0. En el segundo gráfico identificamos el riesgo a nivel entidad con el número 1 y el riesgo a nivel de cuenta con el número 0. Así, podemos observar el 64% de los AMRAs son “no específicos”, lo que nos indica que la mayoría de éstos no están regulados específicamente por las normas de la Orden EHA/3360/2020. En cuanto al riesgo al cual se enfrenta los AMRAs de este sector son en su gran mayoría a nivel de información contable, pues representan un 88% del total, es decir tratan de estados financieros específicos. De entre ellos los AMRAs que más se repiten son “Reconocimiento de ingresos”, “existencias”, “valoración de los instrumentos de patrimonio”, “adquisiciones de inversiones inmobiliarias”, “valoración de existencias”, “deterioro de cuentas a cobrar” etc.

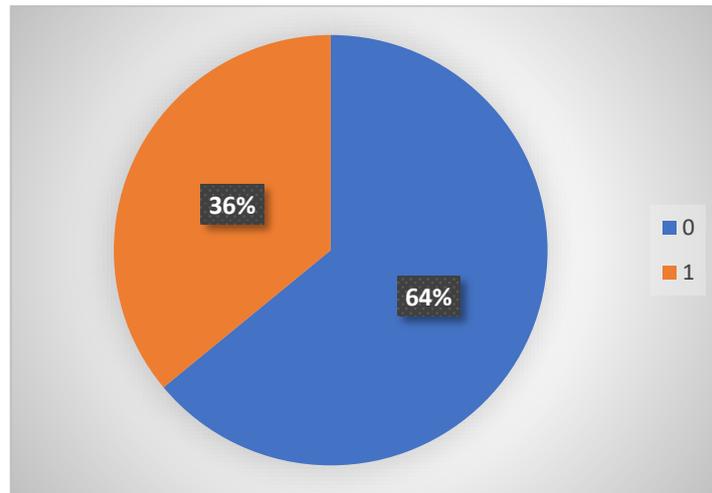


Gráfico 17. AMRA específico vs no específico de las cooperativas agrarias.

Fuente: elaboración propia a partir de los datos recogidos de las memorias de las cooperativas analizadas.

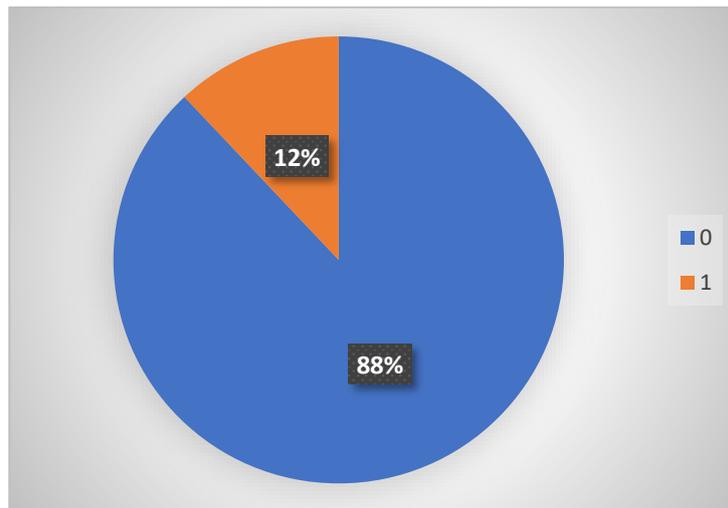


Gráfico 18. Nivel de riesgo de los AMRA a nivel entidad vs a nivel contable de las cooperativas agrarias.

Fuente: elaboración propia a partir de los datos recogidos de las memorias de las cooperativas analizadas.

7.2.2. Cooperativas de consumidores y usuarios

Las cooperativas de consumidores y usuarios asocian a todas las personas interesadas con la finalidad de conseguir para ellos mismos productos o servicios que se encuentren en mejores condiciones de las que estarían en el mercado. Normalmente son las personas físicas las que se asocian en este tipo de cooperativas, pero también puede darse el caso de que las personas jurídicas decidan realizar este tipo de asociación, siempre y cuando tengan la condición de “consumidores finales”.

En cuanto a las clases de cooperativas de consumidores y usuarios, se admiten las siguientes subclases de cooperativas de consumo:

- De suministro de artículos de consumo, uso, vestido y demás elementos propios de la economía doméstica.
- De servicios diversos, como restaurantes, transportes, hospitalización y otros similares.
- De suministros especiales, como agua, electricidad, gas, combustibles y lubricantes.
- De ahorro por el consumo.
- De suministros, servicios y actividades para el desarrollo cultural.

Las cooperativas en sí tienen una especial utilidad social y las cooperativas de consumidores y usuarios tienen la condición de “especialmente protegidas” (al igual que las de trabajo asociado, agroalimentarias, del mal y explotación comunitaria de la tierra), es decir que se les confiere un plus de protección, por la función social que realizan.

Dentro de este sector solo encontramos 3 empresas de las cuales, la COOP. DE MEIRAS DE CONSUMIDORES E USUARIOS no tiene ningún AMRA en su informe de auditoría, las otras dos constan de uno en cada informe. Dichos AMRAs son “no específicos” y su riesgo es a nivel de información contable.

7.2.3. Cooperativas de servicios

Son múltiples las actividades que pueden producirse desde una cooperativa de servicios, pero todas ellas estarán vinculadas al ciclo productivo o a la cadena de valor de las actividades que realizan los socios. Estas cooperativas pueden ser unifuncionales, es decir tener un objetivo social, desarrollando una actividad cooperativizada, o también puede ser multifuncionales. Este segundo tipo de cooperativa realizan varias actividades e incluso pueden crear “secciones” para organizar las operaciones que demanda la realización de estas últimas.

Generalmente este tipo de cooperativas podrán desarrollar las siguientes actividades, entre otras, con el fin de conseguir el objetivo final de estas cooperativas:

- Adquirir, elaborar, producir, fabricar, reparar y mantener los instrumentos, maquinaria, instalaciones, material, productos y elementos necesarios o convenientes para la cooperativa y para la actividad profesional o las explotaciones de los socios.
- Llevar a cabo la gestión de industrias auxiliares o complementarias de las de los socios. Además, también se puede realizar operaciones preliminares o transformaciones que favorezcan la actividad profesional o de las explotaciones de los socios.

- Transportar, distribuir y comercializar los servicios y productos procedentes de la cooperativa y de la actividad profesional o de las explotaciones de los socios.

Estas cooperativas podrán desarrollar cualquier otra actividad que sea necesaria o conveniente o que facilite la mejora económica, técnica, laboral o ecológica de la actividad profesional o las explotaciones de los socios.

Tal y como observado en el apartado anterior, este sector es el segundo más importante teniendo en cuenta las cooperativas seleccionadas, pero se puede decir que también es sector importante en España, pues de acuerdo con el Ministerio de Trabajo, Migraciones y Seguridad Social en el 2017 había en España 369 empresas de este tipo, creando 10.324 empleos directos.

Dentro de este sector encontramos 24 de las cooperativas seleccionadas y todas estas cooperativas tienen AMRAs expuestos en los informes de auditorías que son “no específicos”, excepto “Aprovisionamientos”, que es uno de los AMRA que se presentan en el informe de la empresa Cofrudeca S.C., ya que éste sí que está regulado por la Orden EHA/3360/2020. En cuanto al nivel de riesgo que enfrenta estos AMRAs son todos de nivel de información contable. Además, todos tienen un riesgo de nivel de información contable, excepto el AMRA “Recuperabilidad de los activos por impuestos diferidos”, el cual es uno de los aspectos más relevantes de auditoría que presenta la cooperativa Furesa S.C.

La cooperativa Agropecuaria del Valle del Ebro S.C es la única de las cooperativas seleccionadas que es tanto del sector servicio como agrario, ésta solo presenta un AMRA en su informe y se trata de un AMRA específico, pues tal y como su propio nombre indica se regula según la Orden EHA/3360/2010, además su riesgo es del nivel de información contable.

7.2.4. Cooperativas de trabajo asociado

Una cooperativa de trabajo es una empresa constituida por personas que se asocian libremente para realizar una actividad económica con la que satisfacer sus necesidades y aspiraciones profesionales, económicas y sociales. Por lo tanto, son cooperativas basadas en las personas, en su capacidad, conocimiento y dedicación, teniendo en cuenta integrar profesionalidad, flexibilidad y participación.

Para poder observar la importancia de este tipo de cooperativas expondremos datos económicos de los años 2018 y 2019. Tal y como observamos en el gráfico 5 de apartados anteriores, donde exponíamos el número de total de cooperativas creadas durante esos años, vemos como en general ese número ha ido en aumento, pero es importante recalcar que, de la cantidad de 1.540 cooperativas del 2018, 1.143 fueron cooperativas de trabajo y de las 1.676 cooperativas del

2019, 1.326 fueron también de este tipo, es decir su porcentaje aumentó en 16% de un año para otro y un 81% de las cooperativas creadas fueron de este sector.

Además, en 2019 se crearon 3.745 nuevos empleos de cooperativas de trabajo, habiendo un total de 325.544 empleos directos de personas socias trabajadoras en cooperativas de trabajo. Este tipo de cooperativas producen más 60.000 millones de euros, representando un 5.5% del PIB de España.

Como observamos en un apartado anterior el tercer sector más importante lo conforma las cooperativas de trabajo asociado. Como consecuencia también existen más AMRAS en este sector, los cuales son de diferentes tipos tal y como se puede analizar en los siguientes gráficos.

En el primer gráfico identificamos los AMRAS con riesgo a nivel entidad con el número 1 y los AMRAS con riesgo a nivel de cuenta con el número 0. En el segundo gráfico, hemos codificado los AMRAS específicos con el número 1 y por el contrario los no específicos con el número 0. Así pues, vemos como el 64% de los AMRAS señalados en los informes de auditoría tiene un riesgo a nivel de cuenta, pero el número de AMRAS con riesgo a nivel de la entidad también es elevado. En cambio, la mayoría de estos AMRAS son “no específicos”, pues representan el 82% del total.



Gráfico 19. Nivel de riesgo de los AMRA a nivel entidad vs a nivel contable de las cooperativas de trabajo asociado.

Fuente: elaboración propia a partir de los datos recogidos de las memorias de las cooperativas analizadas.

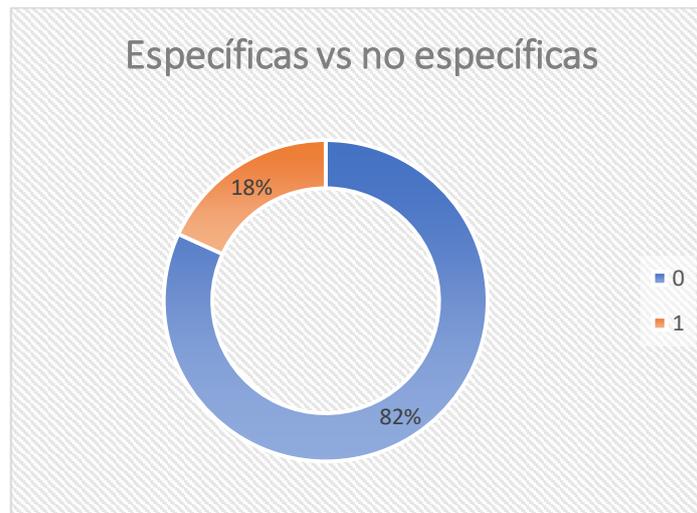


Gráfico 20. AMRA específico vs no específico de las cooperativas de trabajo asociado.

Fuente: elaboración propia a partir de los datos recogidos de las memorias de las cooperativas analizadas.

7.3. RESULTADOS

Hemos observado en la literatura examinada que la publicación de los AMRA ejerce una gran influencia en la toma de decisiones de las partes interesadas, por esta razón es importante comprender que factores influyen en el número de AMRA presentados en el informe de auditoría. Siguiendo este razonamiento se va a plantear una serie de hipótesis para poder identificar qué relación existe entre el número de AMRA y las diferentes variables.

Como hemos mencionado en el anterior capítulo, a través de la prueba de diferencias de medias se va a analizar las siguientes cuestiones:

- **¿Con una significación del 5% se podría decir que el número de AMRA en los informes de auditoría con una opinión distinta a la favorable es significativamente mayor que en los informes de auditoría con una opinión favorable?**

En primero lugar, planteamos las dos hipótesis que vamos a contrastar:

- La hipótesis nula: $H_0: \mu_1 - \mu_2 = 0$
- La hipótesis alternativa: $H_1: \mu_1 - \mu_2 \neq 0$

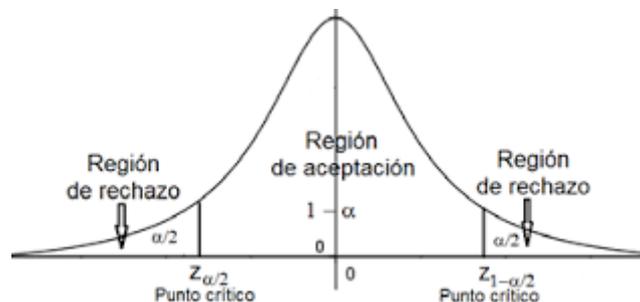
Donde la hipótesis nula nos indica que el número de AMRA de los informes de auditoría con opinión distinta a la favorable no es significativamente diferente al de los informes de auditoría que tiene una opinión favorable. Por el contrario, la hipótesis alternativa nos indica que el

número de AMRA si se ve afectada por el tipo de opinión que den los auditores, pues existe una diferencia significativa en su número dependiente del tipo de opinión.

A continuación, debemos obtener el valor crítico a través de las tablas y el valor de la prueba estadística. Con un nivel de significación del 5% vemos que el valor crítico es +/-1.64 y el valor estadístico es el calculado a través de la siguiente fórmula:

$$Z = \frac{(\bar{x}_1 - \bar{x}_2)}{\sqrt{\frac{\sigma_1^2}{n_1} + \frac{\sigma_2^2}{n_2}}} \quad \longrightarrow \quad z = -0.1273$$

Y como observamos en el siguiente dibujo, el valor $z = -0.1273$ se encuentra dentro de la región de aceptación pues es mayor que el valor crítico $= -1.64$, así pues, con un nivel de confianza del 95% aceptamos la hipótesis nula y por lo tanto concluimos que el número de AMRA presentes en informes de auditorías que otorgan una opinión distinta a la favorable no es significativamente distinto al número de AMRA que se incluyen en los informes de auditoría con opinión favorable.



- **¿Con una significación del 5% se podría decir que el número de AMRA en los informes de auditoría con párrafos de énfasis es significativamente mayor que en los informes de auditoría sin párrafo de énfasis?**

En primero lugar, planteamos las dos hipótesis que vamos a contrastar:

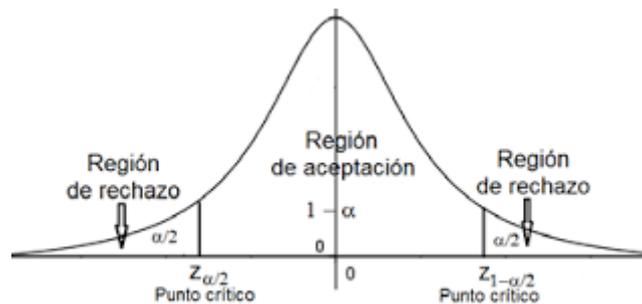
- La hipótesis nula: $H_0: \mu_1 - \mu_2 = 0$
- La hipótesis alternativa: $H_1: \mu_1 - \mu_2 \neq 0$

En este caso, la hipótesis nula indica que el número de AMRA de un informe de auditoría con párrafo de énfasis no es significativamente diferente a un informe en el cual no haya párrafo de énfasis. Así pues, la hipótesis alternativa presenta el hecho de que el número de AMRA en los informes con párrafo de énfasis es significativamente mayor, por lo tanto, se ve afectado positivamente por su existencia.

A continuación, debemos obtener el valor crítico a través de las tablas y el valor de la prueba estadística. Con un nivel de significación del 5% vemos que el valor crítico es +/-1.64 y el valor estadístico es el calculado a través de la siguiente formula:

$$Z = \frac{(\bar{x}_1 - \bar{x}_2)}{\sqrt{\frac{\sigma_1^2}{n_1} + \frac{\sigma_2^2}{n_2}}} \quad \longrightarrow \quad z = 3.0387$$

Como se puede observar en el siguiente dibujo, el valor z (3.039) se encuentra dentro de la región de rechazo ya que este es mayor al valor crítico (1.64), entonces podemos decir con un nivel de confianza del 95% que se rechaza la hipótesis nula y, por lo tanto, el número de AMRA se ve afectado por el hecho de que el informe tenga párrafo de énfasis o no, pues su número es significativamente mayor en los informes que incluyen un párrafo de énfasis.



- **¿Con una significación del 5% se podría decir que el número de AMRA en los informes de auditoría llevados a cabo por una Big Four es significativamente mayor que en los informes de auditoría realizados por una empresa auditora que no es Big four?**

En primero lugar, planteamos las dos hipótesis que vamos a contrastar:

- La hipótesis nula: $H_0: \mu_1 - \mu_2 = 0$

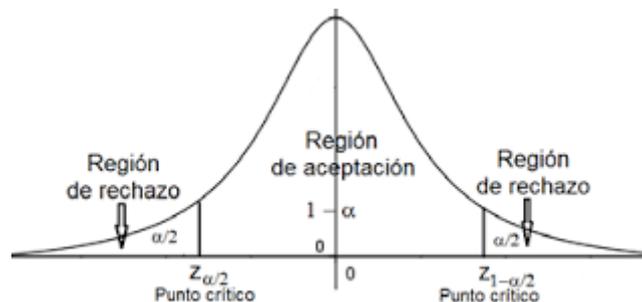
- La hipótesis alternativa: $H_1: \mu_1 - \mu_2 \neq 0$

En este caso, la hipótesis nula hace referencia a que el número de AMRA es independiente a la empresa que realiza el informe de auditoría, y la hipótesis alternativa nos dice que el número de AMRA es mayor cuando la empresa que realiza el informe es una Big Four.

A continuación, debemos obtener el valor crítico a través de las tablas y el valor de la prueba estadística. Con un nivel de significación del 5% vemos que el valor crítico es +/-1.64 y el valor estadístico es el calculado a través de la siguiente formula:

$$Z = \frac{(\bar{x}_1 - \bar{x}_2)}{\sqrt{\frac{\sigma_1^2}{n_1} + \frac{\sigma_2^2}{n_2}}} \quad \longrightarrow \quad z = 2.66$$

Y como observamos en el siguiente dibujo, el valor z (2.66) se encuentra dentro de la región de rechazo pues es mayor que el valor crítico (1.64), por lo que podemos concluir con un nivel de confianza del 95% se rechaza la hipótesis nula, es decir el número de AMRA publicados por empresas auditoras que son Big Four es mayor significativamente al que publican las otras empresas.



8. CONCLUSIONES

A lo largo del trabajo hemos tratado la introducción e impacto del nuevo apartado en los informes de auditoría, “cuestiones clave de la auditoría” o” aspectos más relevantes de la auditoría”, en nuestro caso al no tratarse de empresas de interés público se denominarán de la segunda manera. Además, hemos tratado de encontrar algún patrón que indique la presencia de AMRA en los informes de auditoría de las cooperativas que hemos analizado.

Tal y como se ha mencionado al transcurso del trabajo, la introducción de este nuevo apartado, indica la necesidad de aportar más transparencia en los informes de auditoría y facilitar su entendimiento a los usuarios. Así pues, tal y como indica Orta y Bravo (2016) las nuevas reformas no constituyen más que la detección de una necesidad de la sociedad, ya que el histórico gap de expectativas, la falta de transparencia, los frecuentes casos de corrupción y las crisis financieras a nivel mundial pusieron de manifiesto la necesidad de una revisión normativa de la auditoría, siendo evidente que las organizaciones (para su control) necesitan una regulación actualizada y en consonancia con los continuos cambios que sufre el mundo globalizado en el que vivimos. De igual manera lo que sí está claro de acuerdo con Rubio Herrera (2013) es que los profundos cambios regulatorios han supuesto y van a seguir suponiendo un camino difícil que precisará de un gran aumento de necesidades formativas y esfuerzos adicionales para los auditores.

En cuanto a las conclusiones que llegamos a través de los diferentes análisis que hemos realizado son diversas. En primer lugar, observamos que en las cooperativas españolas que están en la muestra no hay tanta concentración de las Big 4, pues las cooperativas analizadas están auditadas por un elevado número de distintas empresas auditoras (en total 72).

Por otra parte, hemos visto que por lo general las cooperativas analizadas no tuvieron tantos AMRA en sus informes durante el año 2018, pues los porcentajes más elevados son los que presentaron 1 AMRA por cooperativa en sus informes y le sigue las cooperativas que no presentaron ninguno, por el contrario, solo un 8% de las cooperativas analizadas presentaron 3 AMRA en sus informes a lo largo de ese curso.

Además, se realizó un análisis gráfico para observar si los honorarios que perciben los auditores influyen en la cantidad de AMRA que señalan en sus informes, pero se llegó a la conclusión que no se observa una relación positiva en cuanto al nivel de honorario y número de AMRA, ya que a pesar de que el nivel de salario de los auditores que señalaron algún AMRA es más elevado que los que no señalaron ninguno, vimos como los auditores que indicaron más de un AMRA tiene unos honorarios significativamente menor que los auditores que señalaron solo 1. Esto puede ser debido a que los honorarios ser el resultado en cierta medida del tamaño de la cooperativa.

Con respecto al análisis que realizamos del tipo de AMRA que presentaron las cooperativas analizadas, concluimos que en su gran mayoría son AMRA que no son específicos y que tiene un nivel de riesgo a nivel contable. Esto puede ser debido al tipo de actividad que llevan a cabo las cooperativas y su diferente regulación en comparación con el resto de las sociedades.

Por último, realizamos un análisis estadístico para comprobar si hay algún factor que influya en la presencia de AMRA en los informes de auditoría, a través de los diferentes datos que recopilamos de las memorias de todas las cooperativas analizadas. Concretamente, en primer lugar, comprobamos si el tipo de opinión del auditor en el informe de auditoría podría tener alguna influencia en el número de AMRA, también estudiamos si la existencia de un párrafo de énfasis en el informe de auditoría determinaba más AMRA en dichos informes e investigamos si cuando una empresa ha sido auditada por una Big Four presenta más AMRA en sus informes. Una vez terminado el análisis empírico se llegó a la conclusión que el número de AMRA presentes un informe de auditoría si se ve afectado por el hecho de que exista un párrafo de énfasis, pues en los informes con dicho párrafo su número de AMRA ha sido mayor, además el hecho de que la auditoría lo lleve a cabo una empresa Big Four también influye en el número de AMRA presentes en dichos informes. Por el contrario, el tipo de opinión a la que llegado el auditor no relación en el número de AMRA que se pueda presentar en un informe.

En conclusión, al ser una reforma relativamente nueva, no hay estudios ni evidencias suficientes que puedan indicar un patrón que explique específicamente la presencia de dichos AMRA en los informes de auditoría, simplemente depende del trabajo del auditor y de su juicio. Por esta razón ahora el trabajo de auditor requiere un mayor ejercicio de concisión, claridad y aplicación del juicio profesional, poniendo de manifiesto todo el trabajo realizado durante la auditoría.

9. BIBLIOGRAFIA

- ABALDE, E. Y MUÑOZ, J. M. (1992). *Metodología cuantitativa vs. Cualitativa*. Artículo de investigación. La coruña: Universidad de la coruña, jornadas de metodología de investigación educativa (pp.89-99).
- ALEJO BLANCO, D. A. Y GARCIA HERNANDEZ, E.A (2017). *Modelo de auditoría para el mejoramiento del sistema de control interno de instituciones financieras en Colombia basado en lineamientos de la ley Sarbanes Oxley sección 404*. Trabajo de Fin de Grado. Bogotá: Universidad Católica de Colombia.
- ARGUDO, C (2017). *Tipos de auditoría*. <<https://www.emprendepyme.net/tipos-de-auditoria.html>> [Consulta: 01 de septiembre de 2020]
- ARNOLD, V., BEDARD, J. C., PHILLIPS, J. R. y SUTTON, S. G. (2012). “The impact of tagging qualitative financial information on investor decision making: Implications for XBRL” en *International Journal of Accounting Information Systems*, vol.13(1), p. 2-20.

- ASARE, S.K Y WRIGHT A.M. (2012). “Investors, auditors, and lenders understanding of the message conveyed by the standard audit report on the financial statements” en *Accounting Horizons*, vol. 26(2), p. 25-44.
- Autónomos y emprendedores (2018). *Todos los tipos de cooperativa que existen y en qué consisten*. <<https://www.autonomosyemprendedor.es/articulo/guias-de-emprendimiento/todos-tipos-cooperativa-existen-consisten/20181112163023018124.html>>
- BACKOF, A., BOWLIN, K. y GOODSON, B. (2017). *The impact of proposed changes to the content of the audit report on jurors' assessments of auditor negligence*. Tesis. Virginia: Universidad de Virginia. <<https://pages.business.illinois.edu/accountancy/wp-content/uploads/sites/12/2014/09/Doctoral-Consortium-Session-III-Goodson-Backof-Bowlin.pdf>> [Consulta: 09 de diciembre de 2020].
- BOOLAKY, P. K. y QUICK, R. (2016). “Bank director's perceptions of expanded auditor's report” en *International Journal of Auditing*, vol. 20, p. 158-174.
- BRASEL, K., DOXEY, M. M., GRENIER, J. H. y REFFETT, A. (2016). “Risk disclosure preceding negative outcomes: The effects of reporting critical audit matters on judgments of auditor liability” en *The Accounting Review*, vol. 91(5), p. 1345-1362.
- CALVO, R. y GONZÁLEZ, J. (2011). “La creación de empresas de economía social en el modelo de desarrollo local: reflexiones sobre la divergencia actual del caso valenciano” en *Revista de Estudios Cooperativos*, Nº 104, p. 7-37.
- CARCELLO, J. V. y LI, C. (2013). “Costs and benefits of requiring an engagement partner signature: Recent experience in the United Kingdom” en *The Accounting Review*, 88(5), p. 1511-1546.
- Carson, E., Fargher, N.L., Geiger, M.A., Lennox, C.S., Raghunandan, k., y Willekens, M. (2013). “Audit reporting for going concern uncertainty: A research synthesis” en *Auditing: A journal of practice & Theory*, vol. 32(1), p. 353-384.
- CARVER, B. T. y TRINKLE, B. S. (2017). *Nonprofessional investors' reactions to the PCAOB's proposed changes to the standard audit report*. Artículo de investigación. Mississippi: Universidad Estatal de Mississippi. <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2930375> [Consulta: 21 de diciembre de 2020].

- CARVER, B. Y TRINKLE, B. (2017). “Nonprofessional Investors’ Reactions to the PCAOB’s Proposed Changes to the Standard Audit Report” en *SSRN*.
- CECOP-CICOP (2013). *Business Transfers to Employees under the Form of a Cooperative in Europe*. Bélgica: European House of Cooperatives <https://base.socioeco.org/docs/bussiness_transfers_to_employees_under_the_form_of_a_cooperative_in_europe_cecop-3.pdf> [Consulta: 01 de enero de 2021].
- CEPES (2016). *Listado de empresas más relevantes de la economía social: 2015-2016*. <https://www.cepes.es/templates/img/RANKING_DE_EMPRESAS_MAS_RELEVANTES_DE_LA_ES_2015-2016.pdf> [Consulta: 01 de enero de 2021].
- CHRISTENSEN, B. E., GLOVER, S. M. y WOLFE, C. J. (2014). “Do critical audit matter paragraphs in the audit report change nonprofessional investors’ decision to invest?” en *A Journal of Practice & Theory*, vol. 33(4), p. 71-93.
- CHUN, R. (2005). “Corporate reputation: Meaning and measurement” en *International Journal of Management Reviews*, vol. 7, p. 91-109.
- CLARKE, T Y CHANTAL, J. (2009). *European corporate governance reading and perspectives*. New York, NY: Routledge.
- COMISIÓN EUROPEA. El libro verde (2010) online. <[1 ES ACT part1 v1.pdf](#)>[Consulta: 01 de enero de 2021].
- CONDOR, V. (2018). *El nuevo informe de auditoría: análisis empírico y sectorial de las cuestiones clave de auditoría en entidades cotizadas*. Trabajo de fin de grado. Valencia: Universitat Politècnica de València.
- Emprendepyme (2017). *El informe de auditoría*. <<https://www.emprendepyme.net/el-informe-de-auditoria.html>> [Consulta: 01 de diciembre de 2020].
- ESCUELA INTERNACIONAL DE PROFESIONALES Y EMPRESAS. *Los recursos humanos en las Big Four (Las 4 consultoras más grandes)*. <<https://www.eipe.es/blog/recursos-humanos-big-four/>>.
- España. Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas. *BOE*, 21 de julio de 2015, núm. 173.
- España. Real Decreto Legislativo 2/2021, de 12 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas. *BOE*, 30 de enero de 2021, núm. 26, p. 11045 a 11144

- FIGUEROA ADRIÁN, M.D. Y PÉREZ GOYA, O. M. (2019). *Estudio empírico del informe de auditoría en el sector turístico de las islas canarias y las islas baleares*. Trabajo de Fin de Grado. Tenerife: Universidad de La Laguna.
- FUNDACIÓN ALTERNATIVA (2019). *La economía Social y Solidaria*. <https://www.fundacionalternativas.org/public/storage/laboratorio_documentos_archivos/39044ff5943883782452797062e38d26.pdf> [Consulta: 01 de noviembre de 2020].
- GIBBINS, M. (1984). “Propositions about the psychology of professional judgment in public accounting” en *Journal of Accounting Research*, p.103-125.
- GIBBINS, M. (1984). “Propositions about the psychology of professional judgment in public accounting” en *Journal of Accounting Research*, pp.103-125.
- GIMBAR, C., HANSEN, B. y OZLANSKI, M. E. (2016). “The effect of critical audit matter paragraphs and accounting standard precision on auditor liability” en *The Accounting Review*, Vol. 91(6), p.1629-1646.
- GÓMEZ, J. L. (1983). *La cooperativa de trabajo*. Barcelona: CEAC.
- GUINEA, J.L. (1979). “El cooperativismo en España” en *El País*. <https://elpais.com/diario/1978/05/24/economia/264808827_850215.html> [Consulta: 01 de noviembre de 2020].
- GUTIERREZ, E., MINUTTI-MEZA, M., TATUM, K. W. y VULCHEVA, M. (2016). *Consequences of changing the auditor's report: Evidence from the UK*. Trabajo académico. Universidad de Chile, Universidad de Miami, y Universidad Internacional de Florida. <<https://papers.ssrn.com/sol3/papers>> [Consulta: 19 de diciembre de 2020].
- HOGARTH, R. M. (1980). *Judgment and choice: The psychology of decision (2nd ed.)*. New York: Wiley.
- IAASB (2015). *Manual de pronunciamientos internacionales de control de calidad, auditoría, revisión, otras garantías y servicios relacionados online*. <<https://www.iaasb.org/publications/2015-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-and-related-services-25>> [Consulta: 01 de mayo de 2021]
- IAASB (2016). *Manual de pronunciamientos internacionales de control de calidad, auditoría, revisión, otras garantías y servicios relacionados online*.

<<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Handbook-Volume-1.pdf>

> [Consulta: 01 de mayo de 2021]

Iberley (2017). *Informes de auditoría*. <<https://www.iberley.es/temas/informes-auditoria-38201>> [Consulta: 01 de enero de 2021].

ICAC. Resolución de 23 de diciembre de 2016, del instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la modificación de determinadas Normas Técnicas de Auditoría y del glosario de términos. <<file:///C:/Users/USUARIO/Desktop/economia/MASTER/SEGUNDO%20SEMESTRE/TFM/4.2.%20Resoluci%C3%B3n%2023%20diciembre%202016.pdf>> [Consulta: 09 de diciembre de 2020].

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) (2016). *NIA- ES 701, Comunicación de las Cuestiones Claves de Auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*. Madrid: ICAC.

KACHELMEIER, S. J., SCHMIDT, J. y VALENTINE, K. (2017). *The disclaimer effect of disclosing critical audit matters in the auditor's report*. Trabajo de investigación. Adelaida: Universidad de Adelaida <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3485879> [Consulta: 09 de diciembre de 2020].

KOHLER, A. G., RATZINGER-SAKEL, N. V. y THEIS, J. C. (2016). “The effects of key audit matters on the auditor's report's communicative value: Experimental evidence from investment professionals and non-professional investors” en *Accounting in Europe, forthcoming*. <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2838162 > [Consulta: 21 de diciembre de 2020].

KÖHLER, A., QUICK, R., Y WILLEKENS, R. (2016). “The New European Audit Regulation Arena: Discussion of new rules and ideas for future research” en *International Journal of Auditing*, Vol. 20(3), p. 211-214

LENNOX, C. S., SCHMIDT, J. J. y THOMPSON, A. M. (2017). *Is the expanded model of audit reporting informative to investors? Evidence from the UK*. Trabajo académico. Texas: The University of Texas at Austin.

LENNOX, C. S., SCHMIDT, J. J. y THOMPSON, A. M. (2017). *Is the expanded model of audit reporting informative to investors? Evidence from the UK*. Trabajo académico. Texas: Universidad de Texas en Austin.

- LEVIN, L. (1989). “El cooperativismo en España” en *Revista de Idelcoop*, vol.16(61).
<<https://www.idelcoop.org.ar/sites/www.idelcoop.org.ar/files/revista/articulos/pdf/89020601.pdf>> [Consulta: 01 de noviembre de 2020].
- LÓPEZ, P. (2017) “Nuevo escenario respecto a los informes de auditoría de cuentas. Importantes novedades” en *Blogcanalprofesional*
<<http://pascuallopez.blogcanalprofesional.es/nuevo-escenario-respecto-a-los-informes-deauditoria-importantes-novedades/>> [Consulta: 04 de abril de 2021]
- LÓPEZ, P. (2017). “Nuevo escenario respecto a los informes de auditoría de cuentas. Importantes novedades” en *Blog canal profesional*
<<http://pascuallopez.blogcanalprofesional.es/nuevo-escenario-respecto-a-los-informes-deauditoria-importantes-novedades/>> [Consulta: 27 de diciembre de 2020].
- MARI, S. y JULIÁ, J.F. (2001). “Evolución del cooperativismo agrario en España. De los sindicatos agrícolas a la actualidad” en *REVESCO (Revista de Estudios Cooperativos)*, Vol. 73, pp. 59-80.
- MOHD SANUSI, Z., ISKANDAR, T. M., MONROE, G. S. y SALEH, N. M. (2018). “Effects of goal orientation, self-efficacy and task complexity on the audit judgment performance of Malaysian auditors” en *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 31(1), p.75-95.
- MONZÓN, J.L. (2010). “The social economy in Spain in 2008” en *Observatorio español de la Economía Social*. España: CIRIEC.
- MORALES, A.C. (2003). “La democracia industrial en España: orígenes y desarrollo de las empresas de trabajo asociado en el Siglo XX” en *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, vol.44, p. 137-173.
- ORTA, M. y BRAVO, V. (2016): “El nuevo informe de auditoría. Revisión normativa y motivaciones de tales cambios” en *Revista Contable*, vol. 47, pp. 100-115.
- PELZER, J. R. E. (2017). *Understanding barriers to critical audit matter effectiveness*. Tesis. Tallahassee: Universidad estatal de florida.
<<http://diginole.lib.fsu.edu/islandora/object/fsu%253A360417>> [Consulta: 21 de diciembre de 2020].
- QUIROGA, F (2019). *Tipos o Clases de Auditoría*. < <https://tueconomiafacil.com/tipos-o-clases-de-auditoria/>> [Consulta: 01 de septiembre de 2020]

- RUBIO HERRERA, E. (2013). “Las nuevas normas de auditoría aplicables en España: Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA –ES)” en *Revista del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España*, Vol. 20, Pp. 30-48.
- RUBIO, E. (2017) *La Ley de Auditoría de Cuentas: Requerimientos de información y futuros desarrollos*. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas [Consulta: 1 de abril de 2021] <http://aeca.es/old/new/2017/er__xixcongresoaece.pdf>
- RUBIO, E. (2017). “La Ley de Auditoría de Cuentas: Requerimientos de información y futuros desarrollos” en *Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas* <http://aeca.es/old/new/2017/er_xixcongresoaece.pdf> [Consulta: 1 de diciembre de 2020].
- SALA, P. (2003). “Responsabilidad Civil. Conceptos fundamentales acerca de la responsabilidad profesional” en *Técnica Industrial*, TI 249. <<http://goo.gl/Ua9nH7>> [Consulta: 15 de diciembre de 2020].
- SALA, P. (2003). “Responsabilidad Civil. Conceptos fundamentales acerca de la responsabilidad profesional” en *Técnica Industrial*. <<http://goo.gl/Ua9nH7>> [Consulta: 01 de enero de 2021].
- SALINAS, F. (2003). *El cooperativismo y la Economía social en la sociedad del conocimiento. 1963-2003: cuarenta años de formación en cooperativismo y economía social en Aragón*. Trabajo de investigación. Zaragoza: Pressas Universitarias de Zaragoza.
- SANCHO, A. (2003). “El desarrollo del cooperativismo en Aragón: una visión a largo plazo” en Argudo Pérez, J.L. *El cooperativismo y la economía social en la sociedad del conocimiento: 1963-2003: cuarenta años de formación en cooperativismo y economía social en Aragón*. Zaragoza: Universidad de Zaragoza y Pressas Universitarias de zaragoza, p. 95-118.
- SARAZÁ, R. (2010). “La responsabilidad civil del auditor de cuentas en la reciente jurisprudencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo” en *El Derecho*. <<http://goo.gl/Wzauj4>> [Consulta: 15 de diciembre de 2020].
- SIERRA-GARCÍA, L., GAMBETTA, N., GARCÍA –BENAU, M.A., y ORTA PEREZ, M. (2017). “Understanding the determinants of key audit matters: the case of the United Kingdom” en *The British Accounting Review*, Elsevier, vol. 51(3), p. 227-240.

- SIROIS, L. P., BEDARD, J. y BERA, P. (2018). “The informational value of key audit matters in the auditor's report: Evidence from an eye-tracking study” en *Accounting Horizons*, vol. 32(2), p. 141-162.
- TEIXEIRA, J. (2015). *Las obligaciones de los auditores y sus incumplimientos. Análisis de las infracciones y sanciones administrativas en el período*. Trabajo de Fin de Máster. Valladolid: Prensas Universidad de Valladolid.
- UGALDE, N y BALBASTRE. F (2013). “Investigación cuantitativa e investigación cualitativa: buscando las ventajas de las diferentes metodología de investigación” en *ciencias económicas* ,vol. 31(2), 179-187.
- UGALDE, N y COLS J.M. (2011). “Algunas consideraciones acerca de las variables en las investigaciones que se desarrollan en educación” en *Revistas Universidad y Sociedad* ,Vol.8(1).
- UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID. La localización sectorial del cooperativismo: una aproximación a nivel territorial español.
<
http://webs.ucm.es/info/revesco/txt/REVESCO%20N%20123.8%20Maria%20del%20Carmen%20PEREZ%20y%20Lidia%20VALIENTE.htm#_ftnref6>
- VILLARROYA, B. y MORALES, A. (2002). *La responsabilidad de los auditores frente al fraude*. Partida Doble, pp. 20-29.
- VIZCAÍNO GARCÍA, M. (2019). *Los informes de auditoría españoles tras la adopción de las NIAS*. Trabajo de Fin de Grado. Jaén: Universidad de Jaén.

ANEXO 1.

NOMBRE COOPERATIVA	TIPO DE OPINIÓN	TIPO DE COOPERATIVA	FECHA DEL INFORME DE AUDITORÍA	FECHA DE CIERRE	NOMBRE DE EMPRESA AUDITORA	NÚMERO DE AMRA/A CA
ABACUS	FAVORABLE	CONSUMIDORES Y USUARIOS	12/4/2019	31/12/2018	Serveis professionals d'auditoria y cons	1
ACOPAEX	FAVORABLE CON INCERTIDUMBRES	AGRARIA	29/5/2019	31/12/2018	Eudita Ateex Auditores S.L.	1
AGROCANTABRIA, S.C	FAVORABLE	AGRARIA	27/5/2019	31/12/2018	BDR Auditores, S.L.P.	0
AGROPECUARIA DE GUISSONA S.C.L	FAVORABLE	AGRARIA	9/4/2019	31/12/2018	Audit Concept S.L.P.	0
AGROPECUARIA DEL VALLE DEL EBRO S.C.	FAVORABLE	AGRARIA	10/6/2019	31/12/2018	Don Daniel Aznar Revilla	1
AIRA S.C GALEGA	FAVORABLE	AGRARIA	14/5/2019	31/12/2018	Apumar Auditores S.L.P	2
ANECOOP S.COOP	FAVORABLE	AGRARIA	25/5/2019	30/9/2018	Ernst & Young S.L.	2
APOTECARIS S.C.L	FAVORABLE	SERVICIOS	27/3/2019	31/12/2018	Ernst & Young S.L.	2
AURENAK SC	FAVORABLE	TRABAJO ASOCIADO	5/4/2019	31/12/2018	LKS Auditores S.L.P.	1
BATZ ZAMUDIO S.COOP	SALVEDADES	SERVICIOS	25/2/2019	31/12/2018	KPMG auditores, S.L.	0
BATZ, S. COOP.	FAVORABLE	TRABAJO ASOCIADO	3/5/2019	31/12/2018	Cosme Carral Lopez-Tapia	2
BODEGAS SAN VALERO SC	FAVORABLE	AGRARIA	27/5/2019	31/12/2018	Kreston Iberaudit AJS S.L.P.	1
CADÍ CATALANA LIMITADA SC	FAVORABLE	AGRARIA	23/5/2019	31/12/2018	Pleta auditores, S.L.P.	1
CAMPOEJIDO S.C	FAVORABLE	AGRARIA	25/4/2019	31/12/2018	BNFIX Audiast Auditores S.A.P.	0
CASINTRA S.C.L	FAVORABLE	SERVICIOS	25/5/2019	31/12/2018	Centium auditores S.L	0
CEREALES TERUEL S.C	FAVORABLE	AGRARIA	21/11/2018	30/6/2018	Conaudire S.L.P	0
CHAMPINTER S.C	FAVORABLE	AGRARIA	24/5/2019	31/12/2018	Auren Auditores S.L.P	2
CIKAUTXO S.C	FAVORABLE	TRABAJO ASOCIADO	10/4/2019	31/12/2018	LKS Auditores S.L.P.	0
COARVAL COOP	FAVORABLE	AGRARIA	21/5/2019	31/12/2018	Feraudit S.L.	2
COFANO S.C.	FAVORABLE	SERVICIOS	22/5/2019	31/12/2018	Deloitte S.L.	2
COFARES S.C	FAVORABLE	SERVICIOS	23/4/2019	31/12/2018	Deloitte S.L.	1
COFEDAS S.C.	FAVORABLE	SERVICIOS	2/4/2019	31/12/2018	Eudita PFS Auditores S.L.P.	1
COFERDROZA S.C.L	FAVORABLE	SERVICIOS	2/4/2019	31/12/2018	Villalba Envid y CIA. Auditores S.L.	1
COFRUDECA S.C.	FAVORABLE	AGRARIA	6/3/2019	30/9/2018	Auren Auditores S.L.P	2
COGAL S.C. GALEGA Y DEPENDIENTES	FAVORABLE	AGRARIA	14/6/2019	31/12/2018	García Mieres Auditores, S.L	1

<i>COINFER S.C.</i>	FAVORABLE	SERVICIOS	11/6/2019	31/12/2018	Auren Auditores S.L.P	3
<i>COMARCAL AGRICOLA GANADERA DE CASTUERA S.C.L</i>	FAVORABLE	AGRARIA	13/3/2019	31/12/2018	Cac Auditores S.L	0
<i>CONSUM S.C.</i>	FAVORABLE	CONSUMIDORES Y USUARIOS	26/4/2019	31/1/2019	KPMG auditores, S.L.	1
<i>COOP. AGRARIA SAN MIGUEL</i>	FAVORABLE	AGRARIA	30/6/2018	31/3/2018	PlanControl Auditores Y Consultores S.L.	1
<i>COOP. AGRICOLA CATÓLICA DE ORIHUELA</i>	FAVORABLE	AGRARIA	13/3/2019	31/12/2018	Pricewaterhousecoopers Auditores S.L.	1
<i>COOP. AGRICOLA DE CALLOSA D'EN SARRIÀ</i>	FAVORABLE	AGRARIA	28/2/2019	30/9/2018	Fides Audit Assurance S.L.	1
<i>COOP. AGRÍCOLA DE REGANTES</i>	SALVEDADES	AGRARIA	27/5/2019	31/12/2018	Auditest S.A.P	1
<i>COOP. AGRICOLA REGIONAL DE CARRION DE LOS CONDES</i>	FAVORABLE	AGRARIA	8/11/2018	30/6/2018	CB & A, Auditores de cuentas S.L.	1
<i>COOP. AGRICOLA SANT BERNAT</i>	FAVORABLE	AGRARIA	1/9/2018	31/3/2018	Practica Auditores Mediterraneo S.L.P.	2
<i>COOP. AGRICOLA VINICOLA EXTREMEÑA SAN JOSE</i>	FAVORABLE	AGRARIA	17/10/2018	31/8/2018	M.P Auditores Asesores S.L.	0
<i>COOP. DE MEIRAS DE CONSUMIDORES E USUARIOS</i>	FAVORABLE	CONSUMIDORES Y USUARIOS	27/5/2019	31/12/2018	Auditores Asociados AAGG S.A.P.	0
<i>COOP. DEL ALAGON COPAL</i>	FAVORABLE CON INCERTIDUMBRES	AGRARIA	21/1/2019	31/8/2018	Don Garcia Porras Rodriguez	2
<i>COOP. GANADERA AVICON</i>	FAVORABLE	AGRARIA	17/5/2019	31/12/2018	Gimenez Sanchez Auditores S.L.	0
<i>COOP. GARU</i>	FAVORABLE	AGRARIA	25/4/2019	31/12/2018	KPMG auditores, S.L.	1
<i>COOP. HORTIFRUTICOLA DE ALZIRA</i>	FAVORABLE	AGRARIA	21/1/2019	31/8/2018	Feraudit S.L.	2
<i>COOP. LACTEAS UNIDAS</i>	FAVORABLE	AGRARIA	27/5/2019	31/12/2018	KPMG auditores, S.L.	3
<i>COOP. LOS MONEGROS DE SARIÑENA</i>	FAVORABLE	AGRARIA	5/10/2018	30/4/2018	Deloitte S.L.	1
<i>COOP. MADRILEÑA DE FERRETEROS</i>	FAVORABLE	SERVICIOS	30/5/2019	31/12/2018	KPMG auditores, S.L.	1
<i>COOP. OURENSANAS</i>	FAVORABLE	AGRARIA	28/6/2019	31/12/2018	Pricewaterhousecoopers Auditores S.L.	2
<i>COOP. PROV. TAXIS Y TRANSPORTES DE BADAJOZ</i>	FAVORABLE	SERVICIOS	22/5/2019	31/12/2018	Acex Auditores S.L	0
<i>COOP. PROVINCIAL AGRARIA Y GANADERA SAN ISIDRO</i>	SALVEDADES	AGRARIA	1/2/2019	30/9/2018	Deloitte S.L.	1
<i>COOP. VALENCIANA DEL CAMPO UNION CRISTIANA</i>	FAVORABLE CON INCERTIDUMBRES	AGRARIA	8/2/2019	31/8/2018	Auren Auditores S.L.P	2

COOP. VINICOLA LA VIÑA	FAVORABLE	AGRARIA	10/1/2019	30/9/2018	Practica Auditores Mediterraneo S.L.P.	2
COPISO SORIA S.C.	FAVORABLE	AGRARIA	24/5/2019	31/12/2018	Auditores Analistas Financieros S.L.P.	1
COPRECI S.C.L.	FAVORABLE	TRABAJO ASOCIADO	2/5/2019	31/12/2018	Deloitte S.L.	1
DELAGRO S.C.	FAVORABLE	AGRARIA	11/6/2019	31/12/2018	KPMG auditores, S.L.	2
EA GROUP S.C.L.	FAVORABLE	AGRARIA	15/5/2019	31/12/2018	Cac Auditores S.L	0
ECENARRO S.C.L.	FAVORABLE	TRABAJO ASOCIADO	2/5/2019	31/12/2018	Zubizarreta Consulting S.L.	1
EIKA S.C.	FAVORABLE CON INCERTIDUMBRES	TRABAJO ASOCIADO	29/3/2019	31/12/2018	LKS Auditores S.L.P.	2
EL ESCOBAR S.C.L.	FAVORABLE	AGRARIA	28/5/2019	31/12/2018	Audiponent S.L.	0
EL LIMONAR DE SANTOMERA S.C.	FAVORABLE	AGRARIA	10/1/2019	30/9/2018	ACE auditors Group S.L.	1
EXPO FRUITS	FAVORABLE	AGRARIA	6/11/2018	31/5/2018	Audicubic S.L.	3
FAGOR ARRASATE	FAVORABLE	TRABAJO ASOCIADO	12/4/2019	31/12/2018	LKS Auditores S.L.P.	3
FAGOR AUTOMATION	FAVORABLE	TRABAJO ASOCIADO	10/5/2019	31/12/2018	LKS Auditores S.L.P.	3
FAGOR ELECTRONICA	FAVORABLE	TRABAJO ASOCIADO	20/5/2019	31/12/2018	Pricewaterhousecoopers Auditores S.L.	2
FRUTAS SALUD S.C.	FAVORABLE	AGRARIA	25/11/2019	31/12/2018	Hazde Servicios Externos S.L.P	0
FURESA S.C.	FAVORABLE	SERVICIOS	15/4/2019	31/12/2018	Sanchez Andres Auditores S.L.	2
GANADERA DE CASPE	FAVORABLE	AGRARIA	13/5/2019	31/12/2018	Don Daniel Aznar Revilla	2
GANADERA UNIDA COMARCAL	FAVORABLE	AGRARIA	28/5/2019	31/12/2018	Don Daniel Aznar Revilla	3
GARLAN S.C.L.	FAVORABLE	AGRARIA	5/11/2018	30/6/2018	Deloitte S.L.	1
GESTION DE SERVICIOS RESIDENCIALES S.C.	FAVORABLE	TRABAJO ASOCIADO	23/5/2019	31/12/2018	MPA auditores S.L.P.	2
GOIZPER	FAVORABLE	AGRARIA	26/4/2019	31/12/2018	LKS Auditores S.L.P.	1
GRUPE UNNE	FAVORABLE	SERVICIOS	3/5/2019	31/12/2018	Auren Auditores S.L.P	1
HERMANDAD FARMACEUTICA DEL MEDITERRANEO	SALVEDADES	SERVICIOS	6/5/2019	31/12/2018	KPMG auditores, S.L.	1
IBERICO COMERCIALIZACION	FAVORABLE	AGRARIA	30/4/2019	31/12/2018	Maria del carmen Reyes Angulo	0
JESUS DEL PERDON-BODEGA	FAVORABLE	AGRARIA	31/12/2018	31/8/2018	Audit Process S.L.	3
KIDE S.C.	FAVORABLE	SERVICIOS	12/4/2019	31/12/2018	LKS Auditores S.L.P.	1
LANCOR 2000	FAVORABLE	SERVICIOS	12/3/2019	31/12/2018	Don Francisco Javier infante	1
LAS MARISMAS DE LEBRIJA	SALVEDADES	AGRARIA	17/6/2019	31/12/2018	Ernst & Young S.L.	2

LAS RIAS SOCIEDADES COOP.	FAVORABLE	SERVICIOS	22/4/2019	31/12/2018	Auditoria y Diagnostico Empresarial S.A.	1
LEMA S.C.L	SALVEDADES	AGRARIA	25/6/2019	31/12/2018	Don Raúl Rodriguez Narciso	1
LORAMENDI S.C	FAVORABLE	SERVICIOS	17/4/2019	31/12/2018	LKS Auditores S.L.P.	2
MAIER	FAVORABLE	TRABAJO ASOCIADO	30/4/2019	31/12/2018	PKF attest servicios empresariales S.L.	3
MANUFACTURAS DE ALUMNIO PAMPLONA	FAVORABLE	SERVICIOS	11/3/2019	31/12/2018	LKS Auditores S.L.P.	1
MATRICI	FAVORABLE	SERVICIOS	24/4/2019	31/12/2018	LKS Auditores S.L.P.	1
MATZ ERREKA	FAVORABLE	SERVICIOS	1/4/2019	31/12/2018	LKS Auditores S.L.P.	1
MERCAJUCAR S.C.	FAVORABLE	AGRARIA	30/5/2019	31/12/2018	Audimancha S.L.	0
MULTIOPTICAS S.C.L.	FAVORABLE	SERVICIOS	30/4/2019	31/12/2018	Mazars auditores, S.L.P.	2
NTRS. SRA. DE MANJAVACAS	FAVORABLE	AGRARIA	9/1/2019	31/7/2018	Arranza Hernando Juan Antonio	0
NTRS. SRA. DEL PRADO	FAVORABLE	AGRARIA	26/4/2019	31/12/2018	A.T.A. Auditores S.L.	0
ONDOAN S.COOP.L	FAVORABLE	SERVICIOS	17/4/2019	31/12/2018	LKS Auditores S.L.P.	2
ORKLI S.C.	FAVORABLE	TRABAJO ASOCIADO	9/5/2019	31/12/2018	Zubizarreta Consulting S.L.	1
ORONA S.C.	FAVORABLE	TRABAJO ASOCIADO	25/3/2019	31/12/2018	Pricewaterhousecoopers Auditores S.L.	2
OVIARAGON	FAVORABLE	AGRARIA	8/3/2019	31/10/2018	Moore Sthephens Ibergrup S.A.P.	2
PANEL FIJACIONES S.C.	SALVEDADES	TRABAJO ASOCIADO	6/6/2019	31/12/2018	Salaberria y Uzkudun S.L.P.	0
PRONAT S.C.	FAVORABLE	AGRARIA	15/4/2019	31/12/2018	Cac Auditores S.L	0
RIO BURDALO S.C.	FAVORABLE	AGRARIA	21/6/2019	31/12/2018	Eudita Ateex Auditores S.L.	0
S.C. AGRARIA VIRGEN DE LA OLIVA	SALVEDADES	AGRARIA	2/8/2018	31/12/2018	Auren auditores SP, S.L.P.	2
S.C. AGRICOLA DEL EBRO	FAVORABLE	AGRARIA	13/5/2019	31/12/2018	Daniel Azanar Revilla	1
S.C. AGRICOLA SAN ISIDRO	FAVORABLE	AGRARIA	9/6/2019	31/12/2018	Casado Gallardo Gerardo	0
S.C. ANDALUZA DE FRUTOS SANAS NAVACEROS	FAVORABLE CON INCERTIDUMBRES	AGRARIA	24/5/2019	31/12/2018	Eudita AP Auditores S.L.	2
S.C. ANDALUZA HORTAMAR	FAVORABLE	AGRARIA	13/12/2018	31/8/2018	Vilchez Casas Jose Manuel	0
S.C. GANADERA VIRGEN DEL ROSARIO	SALVEDADES	AGRARIA	17/3/2019	31/12/2018	Kreston Iberaudit AJS S.L.P.	1
S.C. SANT DOMENEC	FAVORABLE	AGRARIA	29/5/2019	31/12/2018	Audiponent S.L.	1
S.C.L AGROPIENSO	FAVORABLE	AGRARIA	6/5/2019	31/12/2018	Olszewski Auditores S.L.	1
S.C.L BAJO DUERO	FAVORABLE	AGRARIA	19/6/2019	31/12/2018	Deloitte S.L.	2

S.C.L. DE NUESTRA SEÑORA DE LA SOLEDAD	FAVORABLE	AGRARIA	15/12/2018	31/8/2018	Cac Auditores S.L	0
S.C.L. DE COMERCIALIZACION AGRARIA DE TOTANA COATO	FAVORABLE	AGRARIA	21/11/2018	30/6/2018	ACR Auditores Group S.L.	1
SAN AGUSTIN DE OBANDO S.C.L	SALVEDADES	AGRARIA	4/6/2019	31/12/2018	Cac Auditores S.L	0
SAN ISIDRO DE MIAJADAS S.C.L.	FAVORABLE	AGRARIA	17/3/2019	31/12/2018	Cac Auditores S.L	0
SAN ISIDRO LABRADOR S.C	FAVORABLE	AGRARIA	30/1/2019	31/8/2018	Addenda Consultores y Auditores S.L.	0
SANTA MARIA DEL AGUILA SC	FAVORABLE	AGRARIA	6/6/2019	31/12/2018	KPMG auditores, S.L.	1
SC AGRARIA SAN ISIDRO	FAVORABLE	AGRARIA	11/4/2019	31/12/2018	Husson Auditores Iberica S.L.P.	0
SC AGRICOLA PUNTA BLANCA	FAVORABLE	AGRARIA	26/4/2019	31/12/2018	Don Fernando Lorenzo Garcia	0
SC ANDALUZA AGROPECUARIA INDUSTRIAL	FAVORABLE	AGRARIA	4/10/2018	30/4/2018	Don José Maria Fernandez Gonzales	1
SC ANDALUZA LA BETICA ACEITERA	FAVORABLE	AGRARIA	11/5/2019	30/9/2018	Progresia Auditores S.L.	1
SC GALLEGA DEL MAR SAN MIGUEL DE MARIN	SALVEDADES	AGRARIA	3/6/2019	31/12/2018	NW auditores S.L.P.	0
SC XALLAS DE SANTA COMBA	FAVORABLE	AGRARIA	16/5/2019	31/12/2018	A3M Auditores y Consultores del Noroeste	0
SCABER ASOCIADA IBERICA	FAVORABLE	SERVICIOS	27/5/2019	31/12/2018	Briones Alonso Virginia Raquel	0
SERMUCO S.C.	FAVORABLE	AGRARIA	9/4/2019	31/12/2018	Compañía de Auditoria consejeros Auditor	0
SOCIEDAD HORTAMIRA	FAVORABLE	AGRARIA	25/1/2019	30/9/2018	BNFIX Audiost Auditores S.A.P.	1
SURINVER HORTOFRUTICULA	FAVORABLE	AGRARIA	13/2/2019	30/9/2018	Fides Audit Assurance S.L.	2
TOMATES DEL GUADIANA	FAVORABLE	AGRARIA	3/12/2018	30/6/2018	Quintana Carroza Angel Carlos	2
ULMA PACKAGING	FAVORABLE	TRABAJO ASOCIADO	16/4/2019	31/12/2018	Ernst & Young S.L.	2
UNEXPORT	FAVORABLE	AGRARIA	6/3/2019	30/9/2018	Grant Thornton S.L.P.	1
UNION CAMPENSINA INIESTENSE SC	FAVORABLE	AGRARIA	8/11/2018	31/8/2018	Husson Auditores Iberica S.L.P.	0
UNION DETALLISTA ESPAÑOLES	FAVORABLE	SERVICIOS	9/5/2019	31/12/2018	Pricewaterhousecoopers Auditores S.L.	2
URSSA	SALVEDADES	TRABAJO ASOCIADO	17/5/2019	30/12/2018	LKS Auditores S.L.P.	1
VIÑAOLIVA S.C	FAVORABLE	AGRARIA	3/12/2018	31/7/2018	Angel Carlos Quintana Carroza	2
VIRGEN DE LAS VIÑAS BODEGA Y ALMAZARA	FAVORABLE	AGRARIA	17/1/2019	31/8/2018	Espauditores S.L.P.	1

VIVEROS CAMPIÑAS AGRARIA	SC	FAVORABLE	AGRARIA	28/6/2019	31/12/20 18	Auren LCG S.L.	Auditors	1
---	-----------	-----------	---------	-----------	----------------	-------------------	----------	---