

INFLUENCIA DEL PAÍS Y DEL SECTOR EN EL CONTENIDO Y TIPO DE KAM. ANÁLISIS EMPÍRICO DE ESPAÑA, REINO UNIDO Y PAÍSES BAJOS



Domingo Nevado, Inmaculada Alonso, José Luis Alfaro, Víctor Raúl López

Universidad de Castilla la Mancha



RESUMEN

La nueva estructura de los informes de auditoría intenta disminuir el GAP existente con los diferentes stakeholders facilitando mayor transparencia, calidad y valor del trabajo del auditor. La evaluación de los riesgos del cliente y su evolución constituye uno de los aspectos más sobresaliente y está siendo ob-

DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN

Se han seleccionado los informes de auditoría de las empresas con mayor capitalización pertenecientes a los principales índices bursátiles de Reino Unido (FTSE-100), Países Bajos (AEX-25 y AMX-25) y España (IBEX-35) para el último ejercicio disponible que han sido los años 2019 y 2020 en función de cuando inicien su ejercicio contable anual.

Para poder responder a la pregunta de investigación planteada, se ha realizado un **análisis de contenido** para las empresas de la muestra en relación con los **informes de auditoría** que nos permitieran obtener información sobre el **tipo de cuestiones clave** divulgadas y **formato de presentación**.

Para ello, lo primero ha sido seleccionar las empresas y posteriormente realizar una clasificación por sectores utilizando como base la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (**CNACE-2009**) y la **clasifica-**

ANÁLISIS DESCRIPTIVO

El Cuadro 1 muestra las cuestiones reveladas para el período 2019-20 para los tres países analizados.

Cuadro 1
TIPOS DE KAM EN LOS INFORMES ANUALES POR PAÍS

KAME	España	Reino Unido	Países Bajos	Total
Impuestos	2	29	1	32
Litigios/provisiones	15	46	11	72
Controles	5	19	11	35
Combinaciones de negocios	17	58	30	106
Tecnología de la información	3	9	9	21
Otras relativas a la entidad	2	46	11	59
TOTAL KAME	44	207	73	325
KAMC				
Ingresos	17	46	24	86
Intangibles	2	22	6	30
Inmovilizado Material	9	24	15	48
Inventarios o existencias	1	17	1	19
Activos Fin. e impuestos diferidos	19	43	20	82
Deterioro de activos	12	29	3	44
Reembolso de deudas	1	22	6	29
TOTAL KAMC	61	203	76	338
TOTAL KAM	105	410	151	663
Empresas	36	98	46	180

Siguiendo con este análisis se ha procedido ahora a estudiar el **contenido y tipo de KAM por sectores** para la totalidad de la muestra (**los tres países**) y también de forma **individualizada** para cada país siguiendo la división comentada de KAME y KAMC (ver Cuadros 2, 3, 4 y 5).

Cuadro 2

KAM	Petróleo y energ.	M. bás. Ind. Const.	Bienes consumo	Serv. Consumo	Serv. Financ.	Tec. Telecom.	Serv. Inmob.	Total
Impuestos	0	7	15	6	0	1	3	32
Litigios/provisiones	9	15	18	8	18	4	0	72
Controles	6	3	10	7	4	0	0	35
Combi. de negocios	6	24	23	15	18	19	1	106
Tecn. información	2	1	5	0	9	4	0	21
Otras de entidad	9	8	19	7	9	4	2	58
TOTAL KAME	32	60	83	46	61	36	6	324
Ingresos	9	18	15	11	9	19	5	86
Intangibles	1	6	10	2	4	6	1	30
Inmovilizado Material	3	15	11	8	4	1	6	48
Inventarios	2	4	6	4	2	0	1	19
Act. Fin. e impu. difer.	8	19	11	7	23	9	5	82
Deterioro de activos	8	7	8	5	16	0	0	44
Reembolso deudas	1	4	5	1	16	3	0	30
TOTAL KAMC	32	73	66	38	74	38	18	339
TOTAL KAM	64	133	149	84	135	74	24	663
Número de empresas	15	37	37	25	34	23	10	180

entre KAME y KAMC por países y en conjunto son superiores los KAME. Esta desproporción también se manifiesta por tipo de KAM de esta forma en las KAME la combinación de negocios estaría presente claramente en los tres países, pero en el Reino Unido también son muy destacables tema de impuestos, litigios y otras cuestiones claves de la entidad. Entre las KAMC, ingresos, activos financieros/impuestos diferidos e inmovilizado material.

- **Servicios de consumo y salud.** Por tipo de KAM predominan más las KAME en Reino Unido y Países Bajos y al revés en España. Entre las KAME destaca el tema de combinaciones de negocios y controles y en las KAMC, los ingresos e inmovilizado material.
- **Servicios financieros.** La distribución entre KAME y KAMC tampoco es similar ya que en España y Países Bajos predominan las KAME frente a Reino Unido que son las KAMC. En el tipo de KAM dentro de las KAME destaca claramente las cuestiones relativas a litigios y provisiones (predominante en España y Países Bajos) y combinaciones de negocios y entre las KAMC activos financieros e impuestos diferidos y deterioro de activos siendo ambos de los más representativos para los tres países.
- **Tecnología de la información y Telecomunicaciones.** Por el tipo de KAM tampoco existen grandes diferencias y presentándose un número similar entre KAME y KAMC entre los tres países. Igualmente, entre los tipos de KAME las que más se publican son por combinaciones de negocios y entre las KAMC por ingresos que sería el predominante tanto para Reino Unido como Países Bajos.
- **Servicios inmobiliarios.** En los tres países predominan las KAMC sobre las KAME. Entre las KAME hay que destacar la relativa a impuestos y en las KAMC la de inmovilizado material relacionada con la NIIF 16 arrendamientos.

REFLEXIONES FINALES

Con este trabajo pretendemos conocer si el país y el sector condicionan el contenido y tipo de KAM. En este sentido, el análisis de contenido de los informes de auditoría sobre el tipo de KAM nos ha permitido obtener como conclusiones que el tipo de **KAM más habitual** para los tres países es **combinaciones de negocios** (fondo de comercio), seguido de **ingresos y activos financieros e impuestos diferidos**, provisiones y litigios y otros (principio de empresa en funcionamiento y tema COVID). Por países, con relación al tipo de KAM existen algunas coincidencias, pero también diferencias, además el análisis de varianza entre las variables categóricas KAM, KAME, KAMC y país pone de manifiesto como el **tipo de KAM depende del país**.

Con relación al **sector**, se observa que en cada sector existen algún tipo de KAM más común, por ejemplo, las cuestiones referentes a litigios y provisiones para el sector petróleo o las combinaciones de negocios para el sector materiales básicos, bienes de consumo y servicios de consumo; además el análisis de varianza entre las variables categóricas KAM, KAME, KAMC y sector de actividad, pone de manifiesto como, **el sector puede determinar las KAM** reveladas en los informes de auditoría.

En líneas generales, el **tipo de KAM diferenciado por países nos lleva a concluir que no se observa un estándar de reporte**, sino un mayor volumen de KAM debido a la mayor discrecionalidad y riesgo que la propia norma puede implicar, como es el tema de combinaciones de negocios, litigios y provisiones y reconocimiento de ingresos. No existiendo estándares definidos de características conjuntas que pudieran influir en el contenido del nuevo informe de auditoría, por lo que parece que el informe de auditoría sigue las particularidades de las empresas y los casos analizados por las auditorías. No obstante, si que se observa que el número de KAM se encuentra condicionado por el país donde se realiza la auditoría y que el sector determina algunos de los tipos de KAM que se presentan.

De esta manera, se realiza un análisis empírico de los informes de auditoría de las empresas que cotizan en los índices bursátiles (FTSE100, AEX25, AMX25 e IBEX35) de Reino Unido, Países Bajos y España, analizando el contenido de las cuestiones claves de auditoría (KAM) divulgadas con el fin de responder a la siguiente pregunta, si el país y el sector condicionan el contenido y tipo de KAM.

ción sectorial de Bolsa y Mercados Españoles (BME) de 2005 con la intención de conseguir una agrupación que facilitase la comparación entre empresas de los tres países.

Posteriormente se procede a realizar una clasificación de las KAM, para ello se ha optado por una revisión de la literatura para seguir alguna de las clasificaciones (Lennox et al., 2017; Sierra et al., 2019 y Pérez et al., 2021) que agrupa a las KAM en dos grandes grupos:

- **KAM de riesgo a nivel de entidad (KAME) o general.** Se incluyen los relacionados con impuestos, litigios/ provisiones, disposiciones regulatorias, combinaciones de negocios, controles, tecnología de la información y otros KAM a nivel del negocio.
- **KAM de riesgo a nivel de cuenta (KAMC) o contable.** Tales como ingresos, intangibles, inmovilizado material, inventarios, activos financieros e impuestos diferidos, deterioro de activos y reembolsos de deudas.

Cuadro 3
TIPOS DE KAM EN LOS INFORMES ANUALES POR SECTOR PARA ESPAÑA Y POR CONTENIDO

KAM	Petróleo y energ.	M. bás. Ind. Const.	Bienes consumo	Serv. Consumo	Serv. Financ.	Tec. Telecom.	Serv. Inmob.	Total
Impuestos		1					1	2
Litigios/provisiones	4	2	1	1	6	1		15
Controles	1				4			5
Combi. de negocios	1	4	2		5	5		17
Tecn. información			1		1	1		3
Otras de entidad	1	1						2
TOTAL KAME	7	8	4	1	16	7	1	44
Ingresos	4	5	1	2		4		16
Intangibles		1				1		2
Inmovilizado Material	1	2	2	2			2	9
Inventarios			1					1
Act. Fin. e impu. difer.	3	8		1	5	2		19
Deterioro de activos	5	1			6			12
Reembolso deudas					2			2
TOTAL KAMC	13	17	4	5	13	7	2	61
TOTAL KAM	20	25	8	6	29	14	3	105
Número de empresas	6	7	5	4	7	5	2	36

Cuadro 4
TIPOS DE KAM EN LOS INFORMES ANUALES POR SECTOR PARA REINO UNIDO Y POR CONTENIDO

KAM	Petróleo y energ.	M. bás. Ind. Const.	Bienes consumo	Serv. Consumo	Serv. Financ.	Tec. Telecom.	Serv. Inmob.	Total
Impuestos		6	15	5		1	2	29
Litigios/provisiones	5	10	16	6	8	1	1	46
Controles	4	2	1	8	2	2		19
Combi. de negocios	2	11	16	11	8	9	1	58
Tecn. información	2		3		4	3		9
Otras de entidad	6	5	17	6	6	3	3	46
TOTAL KAME	19	34	68	36	28	16	5	207
Ingresos	4	7	8	6	7	9	5	46
Intangibles	1	5	8	2	3	2	1	22
Inmovilizado Material	2	7	7	4	3		1	24
Inventarios	2	3	6	3	2		1	17
Act. Fin. e impu. difer.	4	6	7	5	15	2	4	43
Deterioro de activos	3	4	8	4	10			29
Reembolso deudas	1	2	5	1	11	2		22
TOTAL KAMC	17	34	49	25	51	15	12	203
TOTAL KAM	36	68	117	61	79	31	17	410
Número de empresas	7	18	24	17	19	9	5	98

En líneas generales, si **comparamos por sectores entre los tres países por el tipo de KAM** tenemos lo siguiente:

- **Petróleo y energía.** Existe una igualdad entre las KAME y las KAMC. Dentro de las KAME hay que destacar litigios y provisiones y en las KAMC, ingresos.
- **Materiales básicos, industria y construcción.** Existe una mayor proporción de KAMC que de KAME. Entre las KAME destaca principalmente en los tres países todo lo relativo a combinaciones de negocios y en las KAMC lo referente a ingresos, activos financieros e impuestos diferidos e inmovilizado material sobre la NIIF 16 arrendamientos.
- **Bienes de consumo.** La distribución por tipos de KAM difiere

REVISIÓN BIBLIOGRÁFICA

- [1]CIĞER, A., VARDAR, G. Ç., Y KINAY, B. (2019). Key audit matters: A research on listed firms in CEE countries and Turkey. *Business and Economic Horizons (BEH)*, 15(1232-2020-354), 393-422.
- [2]GAMBETTA, N., GARCÍA, M.A., SIERRA GARCÍA, L. ORTA, M. (2019). Las cuestiones clave de auditoría esperadas en España: ¿son los auditores previsibles? *Spanish Accounting Review*, 22(1). Págs. 32-40. <https://www.doi.org/10.6018/rc-sar.22.1.354291>
- [3]ORTA, M., GARCÍA, M.A., GAMBETTA, L. y SIERRA, L. (2020). *Cuestiones claves de auditoría. El caso del Reino Unido y Países Bajos como experiencia para el caso español*. Ed. Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España.
- [4]PÉREZ, Y., CAMACHO, M.M. y SEGOVIA, M.J. (2021). Risk on financial reporting in the context of the new audit report in Spain. *Spanish Accounting Review*, 24(1). Págs. 48-61.
- [5]SIERRA GARCÍA, L., GAMBETTA, N., GARCÍA BENAOU, M.A. y ORTA PÉREZ, M. (2019). Understanding the determinants of the magnitude