

Abril 2014

## GUÍA RÀPIDA D'ASPECTES RELACIONATS AMB L'AUDITORIA DE COMPTES I ALTRES ASPECTES

### 1. Introducció

### 2. Informes de auditoria de comptes anuals

- 2.1. Data de l'informe d'auditoria: significat i implicacions
- 2.2. Tipus d'opinió modificada
- 2.3. Tractament en els informes d'auditoria del període actual de les incorreccions materials corresponents a períodes anteriors
- 2.4. Incertesa material en relació a l'aplicació de la hipòtesi d'empresa en funcionament i el seu impacte a efectes de l'informe d'auditoria
- 2.5. Aplicació del marc d'informació financera quan no resulta adequada l'aplicació del principi d'empresa en funcionament i el seu impacte a efectes de l'informe d'auditoria
- 2.6. Opinions d'auditoria denegades

### 3. Informe d'auditoria d'un sol estat financer

### 4. Accés a papers de treball referents a encàrrecs d'auditoria de comptes

- 4.1. Marc normatiu de referència i documentació de recolzament publicada
- 4.2. Canvi d'auditor
- 4.3. Entorns d'auditoria de grups consolidats
- 4.4. Altres supòsits no contemplats de manera expressa en la LAC

### 5. Canvis futurs en la NCCI dels auditors de comptes i societats d'auditoria

### 6. Entitats d'interès públic

- 6.1. Normativa de referència i definició
- 6.2. Obligacions dels auditors d'entitats d'interès públic

### 7. Comptes anuals

- 7.1. Reformulació dels comptes anuals i reexpressió
- 7.2. Diferència entre correcció d'errors i canvi en estimacions
- 7.3. Xifres comparatives a incloure en el supòsit de modificació del tancament comptable
- 7.4. Xifres comparatives en comptes anuals quan no resulta adequada l'aplicació del principi d'empresa en funcionament

### 8. Informe de gestió

- 8.1. Supòsits en els quals resulta obligatori
- 8.2. Contingut mínim

### Abreviatures



## 1. Introducció

---

Encara que diferent en el seu contingut, aquest quadern tècnic es planteja com una continuació del quadern tècnic publicat número 60 en què, com a petites alertes, es pretén incidir i sistematitzar aspectes específics de la pràctica d'auditoria.

Adicionalment, donat que amb data 15 d'octubre de 2013 l'ICAC va publicar les noves Normes Tècniques d'Auditoria, resultat de l'adaptació de les Normes Internacionals d'Auditoria per a la seva aplicació a Espanya (en endavant NIA-ES), les quals entraran en vigor per als treballs d'auditoria de comptes dels exercicis que s'iniciïn a partir de l'1 de gener de 2014 i en qualsevol cas, per a tots els treballs d'auditoria de comptes, independentment de l'exercici econòmic al qual estiguin referits, contractats o encarregats a partir de l'1 de gener de 2015, que suposen un pas més en la convergència del model espanyol amb la pràctica internacional, als efectes de donar una màxima difusió al nou marc normatiu, l'anàlisi dels diferents temes recollits en aquest quadern tècnic s'ha recolzat en la normativa NIA-ES i en la seva terminologia, amb un aclariment exprés en aquells supòsits en els quals hagi diferències respecte a les vigents NTA.

## 2. Informes d'auditoria de comptes anuals

---

### 2.1. Data de l'informe d'auditoria: significat i implicacions

La NIA-ES 700 en el seu apartat A38 estableix que *“la data de l'informe d'auditoria indica al seu usuari que l'auditor ha considerat l'efecte dels fets i de les transaccions dels quals ha tingut coneixement i que han ocorregut fins a la dita data”* i que aquesta data no podrà ser anterior a la data en la qual l'auditor hagi obtingut evidència d'auditoria adequada i suficient en la qual basa la seva opinió sobre els estats financers ni a la data de formulació de les dites comptes pels qui assumeixen la responsabilitat dels dits estats financers (a Espanya normalment els membres de l'òrgan d'administració o equivalent de l'entitat). En el mateix sentit es pronuncia l'article 3.1.e) de la LAC al establir que *“la data de l'informe d'auditoria serà aquella en què l'auditor de comptes i la societat d'auditoria han completat els procediments d'auditoria necessaris per formar-se una opinió sobre els comptes anuals”*, aspecte que queda matisat en l'article 5.3. del RLAC al indicar que *“en els casos en què la data de l'informe d'auditoria no coincideixi amb la del seu lliurament a l'entitat auditada s'haurà de deixar constància documental d'aquesta entrega i de la seva data en els papers de treball de l'auditor de comptes”*.

L'article 8 del RLAC indica que en el contracte d'auditoria entre l'entitat auditada i l'auditor de comptes s'haurà d'incloure un esment exprés al termini de lliurament de l'informe d'auditoria. Per la seva part l'article 7 del RLAC relatiu a l'obligació d'emetre l'informe i els efectes de la manca de la seva emissió o renúncia al contracte d'auditoria indica que *“l'emissió de l'informe i el seu lliurament a l'entitat auditada s'hauran de realitzar en les dates previstes contractualment, de forma que pugui complir amb la finalitat per a la qual fou contractada l'auditoria de comptes. A aquets efectes, s'entendrà que l'informe d'auditoria compleix amb la finalitat per a la qual fou contractada l'auditoria de comptes quan contingui una opinió tècnica de les previstes en l'article 6 de manera que pugui ser coneguda i valorada per l'entitat auditada i pels tercers que s'hi puguin relacionar, alhora que permeti complir amb els requeriments legals i estatutaris exigits a l'entitat auditada a aquest respecte”*.

L'anterior suposa que l'auditoria s'haurà de planificar i executar de manera que pugui complir el propòsit per al qual fou contractada, que en els casos d'auditoria obligatòria normalment serà el de donar compliment a l'obligació de verificació de comptes per part de l'auditor abans de la convocatòria de la Junta que ha d'aprovar els comptes i, en els casos d'auditoria voluntària, poder acreditar davant els socis/accionistes i/o de tercers, la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats recollits en els comptes i fer-ho en els terminis previstos a la carta d'encàrrec.

La NIA-ES 560 al tractar de la responsabilitat de l'auditor en relació amb els fets i transaccions posteriors a la data de l'informe d'auditoria, estableix els procediments que l'auditor ha de dur a terme en relació als fets ocorreguts entre la data dels estats financers i la data de l'informe d'auditoria, així com als fets descoberts després de la data de l'informe però abans de la publicació dels estats financers<sup>1</sup> o després d'aquesta i l'impacte que tots aquests fets tenen o poden tenir en l'informe d'auditoria. Encara que les actuacions a dur a terme per l'auditor són molt similars a les contemplades en la vigent NTA sobre fets posteriors, s'ha de cridar l'atenció sobre el fet que en la NIA-ES 560 s'ha suprimit l'apartat que contemplava els procediments que hauria d'aplicar l'auditor quan la normativa nacional permetés una reformulació dels comptes anuals limitada als fets posteriors ocorreguts, per considerar que la normativa mercantil a Espanya no contempla aquesta possibilitat. La derivada pràctica d'aquest fet és la d'eliminar la possibilitat que l'auditor emeti un informe d'auditoria amb doble data (aspecte que de manera expressa sí recull la vigent NTA sobre fets posteriors).

Veure implicacions de la data de l'informe als efectes de la revisió del control de qualitat en l'apartat 5 d'aquest quadern tècnic.

## 2.2. Tipus d'opinió modificada

La NIA-ES 705 tracta la manera en què l'estructura i el contingut de l'informe d'auditoria es veuen afectats quan l'auditor expressa una opinió modificada (es a dir, emet una opinió amb excepcions, una opinió desfavorable –adversa- o una opinió denegada), en una línia molt similar a l'establerta en la vigent NT d'informes (norma que fou adaptada en Resolució de data 21 de desembre de 2010 de l'ICAC seguint el contingut de les NIA).

Amb caràcter general l'auditor expressarà una opinió modificada quan disposi d'evidència d'auditoria suficient i adequada i en base a aquesta conclouï que els estats financers en el seu conjunt, no estan lliures d'incorrecció material (pugui o no ser quantificada aquesta incorrecció material), o quan no pugui aplicar procediments d'auditoria per a obtenir evidència d'auditoria suficient i adequada per poder concloure que els estats financers en el seu conjunt estan lliures d'incorrecció material (limitació a l'abast). La impossibilitat d'obtenir evidència pot tenir una triple causa: circumstàncies alienes al control de l'entitat, circumstàncies relacionades amb la naturalesa o moment de realització del treball de l'auditoria i limitacions imposades per la direcció.

<sup>1</sup> Als efectes de la NIA-ES 560 es considera "com a data de publicació la primera data en la qual es posen els estats financers i l'informe d'auditoria a disposició de tercers, podent entendre com a tal data: la de publicació en els registres públics oficials, en la pàgina web dels organismes supervisors o de la pròpia entitat o, en el seu defecte, la de lliurament de l'informe d'auditoria".

El concepte d'incorrecció material es defineix en la NIA-ES 320 com *“les incorreccions, incloses les omissions, es consideraran materials si, individualment o de forma agregada, cal preveure raonablement que influeixin en les decisions econòmiques que els usuaris prenen basant-se en els estats financers.”*

Partint d'aquesta premissa, que les incorreccions materials detectades, o les incorreccions materials que no ha estat possible detectar per no haver pogut obtenir evidència d'auditoria suficient i adequada deriven en l'emissió d'una opinió d'auditoria amb excepcions, desfavorable (o adversa) o denegada (o abstenció d'opinió) dependrà de la combinació del binomi naturalesa del/s fet/s que origina/en l'opinió modificada i judici de l'auditor sobre la generalització dels efectes o possibles efectes de la/les incorrecció/ns material/s sobre els estats financers. Per efectes generalitzats sobre els estats financers s'hauran d'entendre aquells que, a judici de l'auditor no es limitin a elements, comptes o partides específiques dels estats financers; o que en cas de limitar-se a elements, comptes o partides específiques, aquests/es representen o podrien representar una part substancial dels estats financers; o en relació amb les revelacions d'informació que resultin fonamentals per a la comprensió dels estats financers.



El següent quadre, inclòs en l'apartat A1 de la NIA-ES 705, il·lustra la manera en què el judici de l'auditor sobre la naturalesa del fet que origina l'opinió modificada i la generalització dels seus efectes o possibles efectes sobre els estats financers, afecta al tipus d'opinió a expressar.

| Naturalesa del fet que origina l'opinió modificada                  | Judici de l'auditor sobre la generalització dels efectes o possibles efectes sobre els estats financers |                                 |
|---|---|---------------------------------|
|   | Material però no generalitzat   | Material i generalitzat         |
| Els estats financers contenen incorreccions materials               | Opinió amb excepcions   | Opinió desfavorable (o adversa) |
| Impossibilitat d'obtenir evidència d'auditoria suficient i adequada | Opinió amb excepcions   | Opinió denegada (o abstenció)   |

Igual que en la vigent NT d'informes, la normativa NIA-ES estableix que tot i que s'emeti una opinió desfavorable o denegada relacionada amb un fet concret descrit en el paràgraf de fonament de l'opinió, l'auditor haurà d'incloure en el seu informe d'auditoria la descripció d'aquells altres fets que hagi identificat en el transcurs del seu treball i que haurien suposat l'emissió d'una opinió modificada; la revelació d'aquests altres aspectes pot ser rellevant per als usuaris dels estats financers.

Dins de les novetats que suposa el model d'informe d'auditoria plantejat per les NIA-ES respecte als contemplats en la vigent NT d'informes s'inclouen, entre altres, l'esment exprés com a responsabilitat dels administradors de que existeix el control intern necessari per evitar incorreccions significatives en els estats financers i la inclusió explícita en l'apartat de responsabilitat de l'auditor que l'evidència obtinguda és suficient i adequada per suportar l'opinió que emet (únicament en cas de denegar la seva opinió, la manifestació anterior es modificarà per la de que no ha pogut obtenir evidència suficient i adequada).

El tractament de l'auditor a efectes de l'opinió d'auditoria de les incorreccions materials o del fet de la impossibilitat d'obtenir evidència d'auditoria suficient i adequada serà com segueix:

|  |  |   |
|--|--|---|
| <b>Incorrecció material afecta a</b>   | <b>Quantitats concretes dels estats financers (inclosa revelació de informació quantitativa)</b> | Descripció i quantificació dels efectes de la incorrecció, excepte que no sigui factible (mesurat en terminis de disponibilitat i que no sigui massa extensa)<br><br>Si no és possible la seva quantificació s'indicarà (excepció no quantificada)       |
|  | <b>Informació descriptiva revelada</b>   | Explicació de les raons per les quals aquesta informació és incorrecta  |
|  | <b>Manca de revelació d'informació requerida</b>   | Descripció de la naturalesa de la informació omesa i, si és factible i l'auditor ha obtingut evidència suficient i adequada, inclusió de la informació a revelar omesa.<br><br>Excepte que estigui prohibit per les disposicions legals o reglamentàries |
| <b>Impossibilitat d'obtenir evidència d'auditoria suficient i adequada (limitació a l'abast)</b> |  | Inclusió dels motius de la dita impossibilitat  |

Senyalar que la possibilitat d'excepcions no quantificades és una opció que ja contempla la vigent NT d'informes en els seus apartats 3.4.10 i 3.4.12.

### 2.3. Tractament en els informes d'auditoria del període actual de les incorreccions materials corresponents a períodes anteriors

L'abast dels temes tractats en aquest apartat es circumscriu al supòsit més habitual en la pràctica espanyola de comptes anuals amb xifres corresponents a períodes anteriors (en terminologia NIA-ES 710) o xifres comparatives (en terminologia NTA sobre informació comparativa); resta, per tant, exclòs l'anàlisi dels possibles impactes en els estats financers comparatius (NIA-ES 710) o comptes anuals comparatius (en terminologia NTA sobre informació comparativa) per la seva utilització residual.

En definició de la NIA-ES 710, les xifres corresponents a períodes anteriors es refereixen a *“informació comparativa consistent en imports i informació revelada del període anterior que s'inclouen com a part integrant dels estats financers del període actual, amb l'objectiu de que s'interpretin exclusivament en relació amb els imports i informació revelada del període actual (denominats xifres del període actual)”*.

La NIA-ES 710 estableix que l'auditor *“determinarà si els estats financers inclouen la informació comparativa requerida pel marc d'informació financera aplicable i si la dita informació està adequadament classificada”*. Per tant, si en el transcurs de l'auditoria del període actual l'auditor detectés una possible incorrecció material en la informació comparativa, haurà d'aplicar procediments d'auditoria per poder determinar si existeix o no la potencial incorrecció material.

Amb caràcter general, quan es presenten xifres corresponents a períodes anteriors, l'opinió de l'auditor no farà referència a les dites xifres corresponents a períodes

anteriors, excepte en determinats supòsits que la norma recull de manera expressa<sup>2</sup>. Tots els supòsits que es plantegen com a excepcions, excepte els continguts en l'apartat 14<sup>3</sup> de la NIA-ES 710 (17 de la NTA sobre informació comparativa), estan referits al tractament en els informes d'auditoria del període actual de supòsits relacionats amb incorreccions materials corresponents a períodes anteriors. S'inclou quadre resum amb les diferents casuístiques:

|  |   | Opinió 200x   | Paràgraf NIA-ES 710       | Paràgraf NTA info. comp. |
|--|---|---|---------------------------|--------------------------|
| Opinió modificada en l'exercici 200x-1 i la qüestió que la va motivar es manté en el 200x  | Els efectes de la qüestió no resolta sobre les xifres del 200x són materials  | Opinió modificada referida tant a les xifres del període actual com a les xifres corresponents a períodes anteriors   | 11 a (*)                  | 12a (*)                  |
|  | Els efectes de la qüestió no resolta no són materials en el 200x  | Opinió modificada degut als efectes, o possibles efectes de la qüestió no resolta sobre la comparativa entre les xifres del període actual i les corresponents a períodes anteriors | 11b (*)                   | 12b (*)                  |
| Opinió modificada en el 200x-1 i la qüestió que la va motivar s'ha resolt i comptabilitzat o revelat de manera adequada en el 200x   |   | Opinió no modificada (o favorable)  | A3                        | 13                       |
| Opinió no modificada en el 200x-1. En el 200x l'auditor obté evidència de que existeix una incorrecció material en els estats financers del 200x-1 i l'empresa no reformula els comptes del 200x-1 | S'expressen (adapten) les xifres de l'exercici 200x-1 i es revela adequadament la informació en els comptes del 200x          | Opinió no modificada (o favorable) amb paràgraf d'èmfasi descriptiu optatiu   | A6 (referit a apartat 12) | 15                       |
|  | No es reexpressen (adapten) les xifres de l'exercici 200x-1 o no es revela adequadament la informació en els comptes del 200x | Opinió modificada respecte a les xifres corresponents a períodes anteriors  | 12                        | 14                       |

(\*) La pròpia NIA-ES 710 i la NTA sobre informació comparativa inclouen com a Annexos exemples d'informe d'auditoria per a aquests supòsits.

<sup>2</sup> Apartats 11, 12 i 14 de la NIA-ES 710 i 12, 14, 15 i 17 de la NTA sobre informació comparativa

<sup>3</sup> Els apartats 14 de la NIA-ES 710 i 17 de la NTA sobre informació comparativa estableixen que en aquells supòsits en els quals els comptes anuals de l'any anterior no han estat auditats l'auditor ho manifestarà en un paràgraf d'altres qüestions; encara que això no l'eximeix d'obtenir evidència d'auditoria suficient i adequada respecte de que els saldos d'obertura no contenen incorreccions materials.

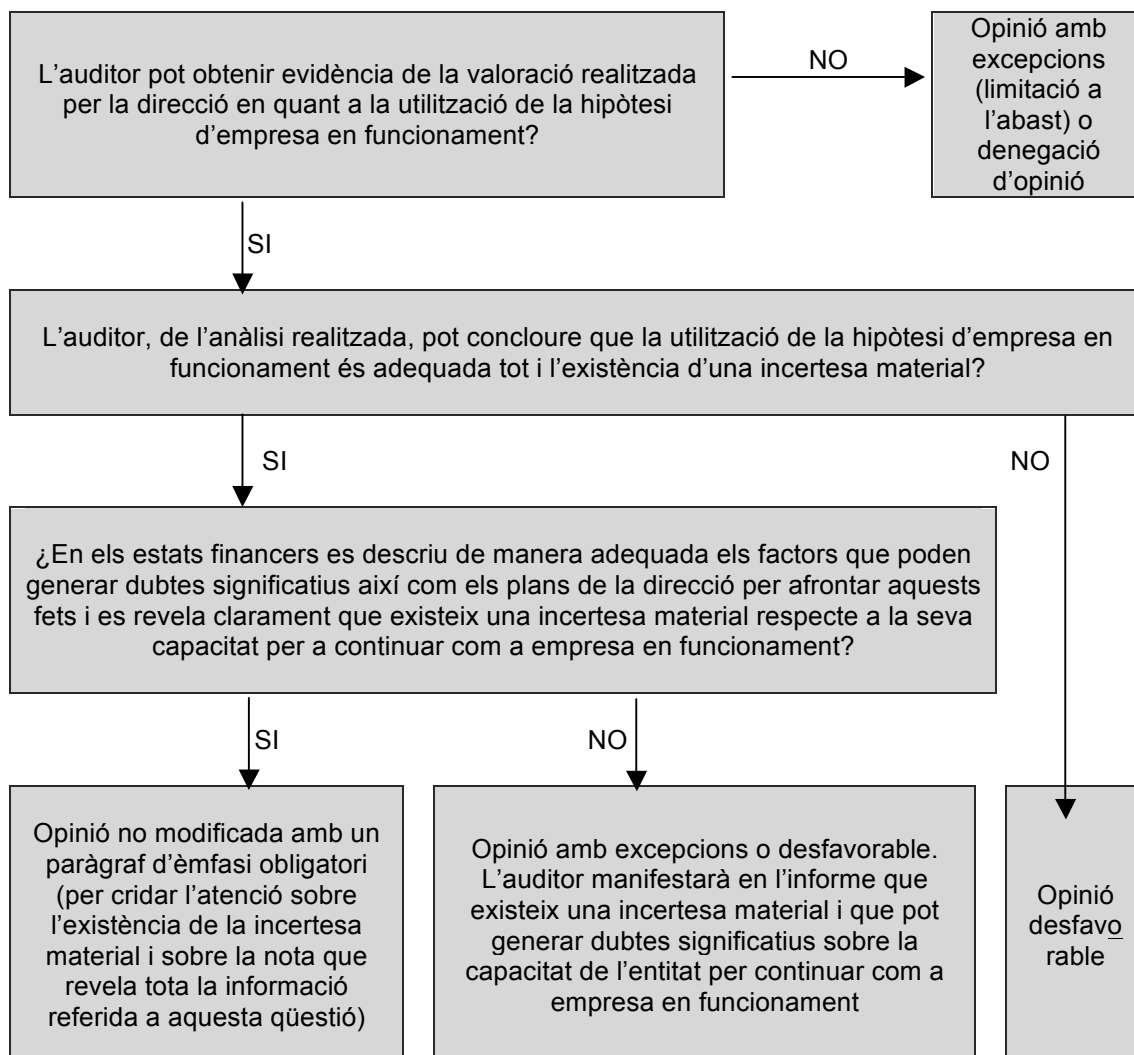
Ni la NIA-ES 710 ni la NTA sobre informació comparativa vigent contempnen de manera expressa el tractament a donar als anteriors supòsits en el cas que els comptes anuals del 200x-1 hagin estat auditats per un auditor predecessor o no hagin estat auditats; no obstant això considerem que les conclusions aquí exposades es farien extensibles a ambdós supòsits. Quan els comptes anuals del 200x-1 no haguessin estat auditats, el supòsit es planteja quan l'auditor en l'exercici 200x aplica procediments respecte als saldos d'obertura i obté evidència de que existeix una incorrecció material en els estats financers del 200x-1.



## 2.4. Incertesa material en relació a l'aplicació de la hipòtesi d'empresa en funcionament i el seu impacte a efectes de l'informe d'auditoria

La NIA-ES 570 contempla les diferents situacions que es poden plantejar quan una societat formula els seus comptes anuals aplicant el principi d'empresa en funcionament i el seu tractament a efectes de l'informe d'auditoria.

S'inclou, a continuació, un quadre resum de les diferents casuístiques que es poden plantejar en escenaris que plantegin l'existència d'una incertesa material en relació a la utilització de la hipòtesi d'empresa en funcionament:



Respecte a la normativa vigent assenyalar que amb l'objectiu d'alinear la NTA sobre empresa en funcionament amb els canvis introduïts per la NT d'informes i de cercar la convergència amb la NIA-ES 570, l'ICAC va publicar la Resolució de 20 de desembre de 2013 per la qual es publica la modificació de la NTA sobre l'aplicació del principi d'empresa en funcionament de 31 de maig de 1993; que va entrar en vigor per als informes d'auditoria que s'emetin a partir de l'1 de gener de 2014. La consulta 1 d'auditoria del BOICAC 92 també es circumscriu en aquest objectiu de convergència.

## 2.5. Aplicació del marc d'informació financera quan no resulta adequada l'aplicació d'empresa en funcionament i el seu impacte a efectes de l'informe d'auditoria

A més de les casuístiques recollides per la NIA-ES 570 (veure quadre anterior), la Resolució de l'ICAC de 20 de desembre de 2013 contempla de manera expressa el supòsit de quina ha de ser l'actuació de l'auditor quan no resulta aplicable la hipòtesi de principi d'empresa en funcionament (ja sigui perquè la societat acordi la dissolució abans de la data de formulació o entre la data de formulació i la d'aprovació o perquè no hi hagi una alternativa més realista que fer-ho) i, per tant, l'empresa formuli els seus comptes sota un altre marc d'informació financera (marc recollit en la Resolució de 18 d'octubre de 2013 de l'ICAC sobre el marc d'informació financera quan no resulta adequada l'aplicació del principi d'empresa en funcionament).

L'auditor podrà emetre una opinió favorable en els casos en què s'hagi pres la decisió de dissoldre una societat o no existeixi una alternativa més realista que fer-ho i, per tant, en lloc del principi d'empresa en funcionament, en la formulació dels comptes anuals s'hagi aplicat el marc d'informació financera alternatiu i no s'hagin identificat aspectes o circumstàncies que suposin excepcions a esmentar en l'informe d'auditoria. En aquest escenari, l'auditor considerarà la inclusió d'un paràgraf d'èmfasi per cridar l'atenció sobre la nota de la memòria que informa d'aquesta situació i de les hipòtesis sobre les quals s'han preparat els comptes anuals.

## 2.6. Opinions d'auditoria denegades

Si bé l'opinió denegada és un dels quatre tipus d'opinió tècnica que pot reflectir l'informe d'auditoria, com així estableix l'article 3.1.c) de la LAC, la DGRN va venir a considerar en la seva resolució de 29 de gener de 2013 (BOE de 26 de febrer) que l'expressió "no podem expressar una opinió sobre els comptes anuals adjunts", prevista en la vigent NT d'informes per al paràgraf d'opinió denegada per limitacions a l'abast molt significatives, era contrària a l'objectiu perseguit pel TRLSC quan requereix que els comptes siguin auditats; en la seva opinió, l'objectiu d'obtenir, mitjançant un informe d'auditor, una opinió tècnica, expressada de forma clara i precisa sobre els comptes de la societat, no s'aconsegueix quan l'informe es limita a la mera expressió d'absència d'opinió sobre els extrems auditats.

Posteriorment, la DGRN va matisar la seva interpretació (Resolucions de 5 de setembre, 12 i 13 de novembre de 2013 i de 8 de gener de 2014) reconeixent, en línia amb la consulta 3 d'auditoria del BOICAC 95 que, conforme a la seva normativa reguladora, l'informe d'auditoria pot reflectir la impossibilitat de l'auditor d'expressar una opinió, degut a l'efecte molt significatiu de les limitacions a l'abast en el seu treball. Diferent és, no obstant, que es pugui admetre el dipòsit d'uns comptes anuals acompanyats d'un informe d'auditoria amb opinió denegada per limitacions a l'abast, cosa que no és admissible per a la DGRN, ja que si acceptés significaria, en termes literals:

*"a) desvirtuar la finalitat del dipòsit de comptes, com a instrument d'informació de socis i de tercers, ja que de la mateixa no es podrà deduir racionalment cap informació clara, en limitar-se a expressar l'absència d'opinió sobre els extrems auditats;*

*b) deixar a l'arbitri de la societat el subministrament o no d'aquesta informació als socis i tercers, ja que n'hi hauria prou amb negar l'accés o la documentació a l'auditor per aconseguir un informe amb opinió denegada, i,*

*c) fer ineficaç el tancament del Registre Mercantil per falta de dipòsit de comptes. "*

No obstant el raonable d'aquests arguments, la DGRN no aclareix si la seva conclusió seria diferent (permetre el dipòsit de comptes) si les limitacions a l'abast resulten insalvables per venir imposades per les circumstàncies i no per voluntat de l'entitat; no fer aquesta distinció pot abocar a un bloqueig del Registre Mercantil per a l'entitat, segurament no pretès per la norma. En canvi, la DGRN sí s'ha pronunciat (Resolució de 10 de gener de 2014, BOE de 5 de febrer) en altra supòsit en el qual els motius que impedeixen a l'auditor expressar una opinió tampoc poden ser imputats a la societat, com és l'informe d'auditoria amb opinió denegada per múltiples incerteses, que conclou la DGRN no ha d'impedir el dipòsit dels comptes anuals que acompanya.

### 3. Informe d'auditoria d'un sol estat financer

---

La normativa mercantil requereix com a requisit per dur a terme diferents operacions societàries, que el balanç que serveix de base a l'operació sigui verificat per un auditor de comptes; així succeeix, per exemple, en les operacions d'ampliació de capital amb càrrec a reserves, reducció de capital per pèrdues, transformació, fusió o escissió. El terme "verificat" per un auditor de comptes, requereix indubtablement l'emissió per l'auditor de comptes d'un informe d'auditoria de balanç. Essent aquesta la situació més freqüent d'emissió d'un informe d'auditoria sobre un sol estat financer, l'article 2 de la LAC inclou expressament dins de la modalitat d'auditoria de comptes que la LAC y el seu Reglament denominen auditoria d'altres estats financers o documents comptables, l'auditoria de qualsevol dels estats o documents comptables integrants dels comptes anuals.

Si bé fins fa poc les normes tècniques d'auditoria vigents no establien consideracions particulars en relació a l'auditoria d'un estat financer, amb la Resolució de 20 de març de 2014 de l'ICAC s'ha publicat la NIA-ES 805 *Consideracions especials-auditoria d'un sol estat financer*<sup>4</sup>, resultat de l'adaptació de la NIA 805, per a la seva aplicació a Espanya, que estableix determinades consideracions respecte a l'acceptació de l'encàrrec d'auditoria d'un sol estat financer, la seva planificació i execució, la formació d'una opinió i l'informe.

Envers l'opinió tècnica de l'auditor en l'informe d'auditoria sobre un sol estat financer, l'article 12 del RLAC ja estableix que en cas que el marc normatiu d'informació financera aplicable sigui un marc d'imatge fidel, com l'és el nostre PGC, l'opinió tècnica adoptarà la forma prevista per a comptes anuals, si bé referida a la informació continguda en l'estat financer o document comptable concret auditat. Així, quan l'estat financer auditat sigui un balanç, l'auditor es manifestarà sobre si expressa, en tots els aspectes significatius, la imatge fidel del patrimoni i de la situació financera de l'entitat a la data de la seva formulació, de conformitat amb el marc normatiu d'informació financera que resulta d'aplicació; la NIA-ES 805 inclou com a annex un exemple d'informe d'auditoria de balanç adaptat a la normativa espanyola.

Envers al marc d'informació financera que resulta d'aplicació en la formulació d'un estat financer integrant dels comptes anuals, en absència de normes particulars aprovades per l'ICAC, serà el previst en l'article 2.1 de la LAC, o sigui, l'establert per a la formulació dels comptes anuals, lògicament en allò que resulti aplicable a l'estat financer auditat. Així, entrant en aspectes concrets de la formulació de l'estat financer:

- L'estat financer haurà de ser formulat per l'empresari o els administradors, qui respondran de la seva veracitat, tal com exigeixen el PGC i el TRLSC en relació a la formulació dels comptes anuals; de fet, l'ICAC ja va manifestar el seu dia (resposta de 23 de desembre de 2008 a consulta privada de l'ICJCE) que "els

---

<sup>4</sup> Vegeu el punt tercer de la Resolució sobre la data d'entrada en vigor de la NIA-ES 805.

*informes emesos per un auditor en relació amb l'auditoria de qualsevol estat comptable no formulat pels administradors amb els requisits legals exigits, no es podran considerar com un treball d'auditoria de comptes regulat per la Llei d'auditoria”.*

- L'estat financer s'haurà d'acompanyar de tots els desglossaments que permetin a l'usuari entendre la informació relativa a aquests, un marc d'imatge fidel així ho exigeix; per tant en el supòsit de formulació d'un balanç, s'haurà d'acompanyar de totes les notes previstes en la memòria dels comptes anuals descriptives de la situació financera i patrimonial, així com la informació que s'inclou en l'estat de canvis en el patrimoni net, descriptiva dels moviments del patrimoni net.
- Cal entendre en un marc d'imatge fidel, així s'estableix en la NECA 5ª del PGC en relació a la formulació al balanç, el compte de pèrdues i guanys, l'estat de canvis en el patrimoni net i estat de fluxos d'efectiu que, a més de les xifres del període al qual es refereix l'estat financer, s'hauran d'incloure les corresponents a aquests incloses en el darrers comptes anuals formulats.

En relació al contingut de l'informe d'auditoria, a més del ja indicat, ressenyar que resulta del tot recomanable incloure un paràgraf d'èmfasi en el qual s'indicarà el motiu concret de la formulació de l'estat financer i una referència a la nota, de les que s'acompanya, en la qual es detalla.

#### **4. Accés a papers de treball referents a encàrrecs d'auditoria de comptes**

##### **4.1. Marc normatiu de referència i documentació de recolzament publicada**

L'apartat 1 de l'article 25 de la LAC referit al “Deure de secret i accés a la documentació” estableix que l'auditor de comptes signant de l'informe d'auditoria, la societat d'auditoria i els seus socis, els auditors de comptes designats per a realitzar auditories en nom de la societat d'auditoria i totes les persones que hagin intervingut en la realització de l'auditoria tindran l'obligació de mantenir el secret de tota aquella informació que coneguin en l'exercici de la seva activitat, no podent fer-ne ús per a finalitats diferents de les de la pròpia auditoria de comptes, sense perjudici del deure de denúncia contemplat en l'article 262 de la Llei d'Enjudiciament Criminal.

No obstant això, la pròpia LAC estableix determinats supòsits en els quals l'auditor estarà obligat a facilitar l'accés als seus papers de treball a sol·licitud de determinats organismes o institucions i en els següents dos supòsits:

- Quan es produeix un canvi d'auditor (article 25.2 f) de la LAC).
- En entorns d'auditoria de grups consolidats per als auditors que auditin entitats que formen part del conjunt consolidable (articles 5.3 de la LAC i 13.2 del RLAC).

L'article 34.o) de la LAC qualifica com a falta greu l'incompliment de l'obligació de permetre l'accés a papers a l'auditor successor en cas de canvi d'auditor o a l'auditor del grup en el cas d'auditories de grups consolidats.

## 4.2. Canvi d'auditor

S'hauran de distingir dos escenaris:

- Comunicació de l'eventual auditor successor amb l'auditor predecessor abans d'acceptar un treball amb l'objectiu de recaptar informació per determinar si existeixen raons ètiques o tècniques per a la seva acceptació o rebutg.
- Actuacions que pot o ha de seguir l'auditor successor, un cop acceptat l'encàrrec, amb la finalitat de facilitar el treball d'auditoria de l'exercici actual.

En el primer (recollit a la NTA sobre relació entre auditors), la relació entre auditor predecessor i successor no queda emparada de manera expressa en la normativa legal com a supòsit en el qual l'accés a la informació relacionada amb l'auditoria per l'eventual auditor successor no vulnera el deure de secret, per tant, es prudent considerar que qualsevol comunicació entre ambdós auditors haurà d'estar prèviament autoritzada per l'entitat auditada i, en el supòsit que aquesta no permeti o limiti la comunicació entre ambdós, l'auditor predecessor no podrà permetre l'accés a la documentació i l'eventual auditor haurà de considerar aquest fet a l'avaluar la conveniència d'acceptar o rebutjar l'encàrrec.

Un cop instrumentat i formalitzat el canvi d'auditors, l'auditor successor pot considerar convenient revisar els papers de treball de l'auditor predecessor amb l'objectiu, entre d'altres, d'obtenir evidència dels saldos d'obertura. En aquest supòsit (recollit en l'article 25.2 f) de la LAC així com en la NTA sobre relació entre auditors), l'obligació de l'auditor de comptes o societat d'auditoria predecessora de permetre l'accés per part de l'auditor de comptes o societat d'auditoria successora a tota la informació relacionada amb l'entitat auditada, sempre que l'auditor predecessor hagi obtingut evidència ferma de que s'ha produït el canvi d'auditors i que l'auditor que contacta és realment el nou auditor de la societat, per la qual cosa l'autorització prèvia del client per a la revisió de papers no resultarà obligatòria (més aviat es converteix en una deferència al client). En qualsevol cas, l'auditor predecessor i successor poden formalitzar una carta per documentar les condicions en les quals es produeix l'accés.

Finalment indicar que davant els dubtes suscitats sobre si l'article 25.2 f) cobria els supòsits de canvi d'auditor en auditories voluntàries o estava referit únicament a canvi d'auditor en auditories obligatòries, l'ICAC en la seva resposta publicada com a consulta 1 en el BOICAC 93 ha establert la identitat de tracte en ambdós supòsits. La consulta també aclareix que l'obligació de permetre l'accés s'aplica sempre que no hagin transcorregut varis exercicis durant els quals no s'hagi realitzat l'auditoria de la societat.

## 4.3. Entorns d'auditoria de grups consolidats

Els articles 5.3 de la LAC i 13.2 del RLAC recullen l'obligació dels auditors que auditin entitats que formin part del conjunt consolidable de subministrar a l'auditor del grup tota la informació que els sol·liciti. En conseqüència, un cop l'auditor d'una entitat del conjunt consolidable obtingui acreditació que qui sol·licita informació és l'auditor del grup, no serà necessari que l'entitat auditada autoritzi la dita relació.

No obstant això, l'article 11 de les NOFCAC defineix "conjunt consolidable" com les societats a les quals se'ls apliqui el mètode d'integració global o proporcional; la qual cosa suposa que la possible relació auditor del grup-auditor de filials integrades per la posta en equivalència no queda emparada en aquest supòsit (veure apartat 4.4.).

L'article 14 del RLAC regula el supòsit de l'accés a la documentació d'auditors de tercers països amb els quals no existeixi un acord d'intercanvi d'informació a nivell estatal. Per la seva part, la Guia d'actuació 08R de l'ICJCE inclou un apartat específic sobre la situació particular en la qual l'auditor principal sigui estranger; en aquests casos es podrà permetre l'accés sempre que s'obtingui una carta de l'auditor que vagi a fer ús de la informació indicant el seu compromís de mantenir el secret professional i la confidencialitat de la documentació a la qual tingui accés, no es lliurin fotocòpies i es retiri dels papers les que es doni accés (indicant-ho al revisor) els documents que incloguin dades de caràcter personal (que seran substituïts per notes explicatives del treball realitzat).

Es recorda que en la NIA-ES 600 (així com la vigent NTA sobre relació entre auditors) i la Guia d'actuació 08R de l'ICJCE inclouen guies i models que poden resultar d'utilitat per instrumentar la relació entre l'auditor principal i els auditors dels components.

#### 4.4. Altres supòsits no contemplats de manera expressa en la LAC

Com s'ha vist en els apartats anteriors, la LAC i el RLAC de manera expressa únicament plantegen com a col·laboració obligatòria entre auditors i l'accés als papers de treball els supòsits de canvi d'auditors i d'auditoria de grups consolidats; en altres supòsits de col·laboració que poden estar previstos en la NIA-ES 600 o en la NTA de relació entre auditors l'accés està previst únicament en una norma tècnica, per la qual cosa es recomana considerar determinades cauteles; de igual manera que en altres supòsits que es puguin plantejar de col·laboració entre auditors o entre un auditor i terceres parts.

Per exemple, en els supòsits d'involucració d'altre auditor en auditories no de grup (supòsit previst en la NIA-ES 600), l'auditor haurà d'avaluar les condicions concretes del client i encàrrec i els riscos que assumeix al permetre aquest accés a efectes de prendre la decisió de permetre o no l'accés. De totes maneres qualsevol comunicació entre ambdós auditors haurà d'estar prèviament autoritzada per l'entitat auditada i ambdós auditors s'hauran de creuar cartes que confirmin la finalitat, limitacions i condicions en què es produeix l'accés. A més, en el cas de sol·licitud d'accés a papers de treball de components que no formen part del conjunt consolidable, serà d'aplicació l'eliminació de documentació d'auditoria subjecta a la Llei de protecció de dades i la seva substitució per notes o memos resum del treball realitzat.

Assenyalar que als efectes de sistematitzar les actuacions de l'auditor davant sol·licituds d'accés als seus papers de treball referents a auditories de comptes l'ICJCE va publicar la Guia d'actuació 08R com a pauta dels termes en els quals s'haurien de produir aquestes relacions. Les situacions que la guia analitza són les següents:

- a) Canvi d'auditors: sol·licitud d'accés per part de l'auditor successor en el cas d'auditories obligatòries.
- b) Canvi d'auditors: sol·licitud d'accés per part de l'auditor successor en el cas d'auditories voluntàries.
- c) Altres situacions relacionades amb el canvi d'auditors: sol·licitud d'informació prèvia al procés d'acceptació de l'encàrrec o sol·licitud d'accés a papers durant el procés formal de nomenament/acceptació de l'auditor successor.
- d) Petició d'accés a papers per part de l'auditor de la societat dominant (no client) en relació a treballs efectuats sobre comptes anuals consolidats corresponents a exercicis iniciats a partir del 2 de juliol de 2010 o amb posterioritat a la dita data.

- e) Petició d'accés a papers per part de l'auditor dels comptes anuals individuals d'una entitat en relació amb les auditories efectuades sobre els comptes d'inversions financeres significatives.

La Guia inclou models de carta per instrumentar la col·laboració entre ambdós auditors així com les condicions en les quals es produeix l'accés i per, en els casos en què resulti necessari (els no previstos de forma expressa en la LAC i el RLAC), obtenir l'autorització prèvia de l'entitat auditada com a part interessada.

A més inclou com a Annex un llistat resum de les diferents casuístiques que es poden plantejar, la recomanació sobre si l'accés està o no permès i, si és el cas, les cauteles necessàries.

## **5. Canvis futurs en la NCCI dels auditors de comptes i societats d'auditoria**

---

La NCCI, traducció de la Norma Internacional de Control de Qualitat (ISQC 1, en les seves sigles en anglès), defineix les responsabilitats que té un auditor o firma d'auditoria en relació a l'establiment i manteniment d'un conjunt de polítiques i procediments que proporcionen a l'auditor una seguretat raonable de que tant la firma com el seu personal compleixen les normes professionals i els requeriments normatius i que els informes que s'emeten són adequats a les circumstàncies. El termini per a que tots els auditors i societats d'auditoria tinguessin implementat aquest control de qualitat intern va finalitzar el passat 1 de gener de 2013. A nivell d'un encàrrec específic, la implementació d'un sistema de control de qualitat intern sobre cada treball d'auditoria en particular es recull en la NIA-ES 220.

La publicació de les NIA-ES i la seva propera entrada en vigor, va posar de manifest la necessitat d'introduir certes modificacions en la vigent NCCI als efectes de la seva harmonització amb el nou marc; aquests canvis han quedat recollits en la Resolució de 20 de desembre de 2013 del ICAC per la qual es publica la modificació de la NCCI actual i hauran de ser introduïts pels auditors de comptes i societats d'auditoria en els seus sistemes de control de qualitat interns abans de l'1 de gener de 2015.

Entre les modificacions incloses, les més rellevants corresponen a:

- Extensió de les actuacions requerides per als qui auditen entitats emissores de valors admesos a negociació en mercats oficials secundaris als qui auditen les entitats d'interès públic recollides en l'article 2.5 de la LAC, encara que amb certes matisacions per als encàrrecs d'auditoria de comptes d'entitats d'interès públic definides en les lletres b) a f) de l'article 15 del RLAC (i els grups en els quals s'integren les dites entitats) si es justifica adequadament els criteris de valoració per a no fer-ho. En la redacció de la NCCI vigent les obligacions de les entitats emissores de valors admesos a negociació en mercats secundaris només es fan extensibles a les entitats de crèdit i a les societats d'assegurances (i els grups en què aquestes s'integren).
- Eliminació de l'apartat de la NCCI vigent que indicava que les referències fetes a la data de l'informe corresponien a la data de lliurament de l'informe, cosa que suposarà, entre altres, que la revisió del control de qualitat d'un treball haurà d'estar finalitzada abans de la data de l'informe d'auditoria; és dir deixarà de ser aplicable la possibilitat actual de realitzar i documentar la revisió del control de qualitat amb el límit de la data de lliurament de l'informe (posterior a la data de l'informe encara que per a que sigui vàlida ha d'estar documentada de manera apropiada).

A banda de les dues modificacions esmentades anteriorment la resta obeeixen, majoritàriament, a canvis en el redactat d'alguns paràgrafs per a que siguin consistents amb la terminologia utilitzada per les NIA-ES, a la introducció d'aclariments o matisacions sobre l'abast d'algunes referències i a aspectes de millora tècnica sorgits de l'experiència d'implantació pràctica adquirida.

## 6. Entitats d'interès públic

### 6.1. Normativa de referència i definició

La definició d'entitat d'interès públic als efectes de la LAC, cosa que no impedeix que en altres àmbits s'estableixin definicions amb un abast diferent, ve recollida en l'article 2 de la LAC i l'article 15 del RLAC.

Així, fixant-nos en el contingut d'aquest articles, tenen la consideració d'entitat d'interès públic les següents:

- a. Les entitats emissores de valors (renda variable, renda fixa i derivats) admesos a negociació en mercats secundaris oficials de valors, és a dir, al nostre país, el Mercat de Deute Públic en Anotacions, les Borses de Valors de Madrid, Barcelona, Bilbao i València, el Mercat de Deute Corporativa (AIAF), el Mercat d'Opcions i Futurs (MEFF Exchange) i el Mercat oficial de futurs l'oli d'oliva (MFAO). No entren dins de la consideració de mercats secundaris oficials, altres mercats específics com són el Mercat per a valors llatinoamericans (LATIBEX) o el Mercat Alternatiu Borsàtil (MAB), aquest últim amb segments diferenciats per a Societats d'Inversió de Capital Variable (SICAV), Empreses de Capital Risc (ECR), societats d'inversió lliure (Hedge Funds), i per a empreses de petita i mitjana capitalització.
- b. Les entitats de crèdit i les entitats asseguradores sotmeses al règim de supervisió i control atribuït al Banc d'Espanya i a la DGSFP.
- c. Les entitats asseguradores, no així les de crèdit, sotmeses al règim de supervisió i control atribuït als organismes autonòmics amb competències d'ordenació i supervisió de les entitats asseguradores. Restarien per tant excloses les cooperatives de crèdit i les cooperatives amb secció de crèdit sotmeses al règim de supervisió i control atribuït a organismes autonòmics amb competències d'ordenació i supervisió de la seva activitat financera.
- d. Les institucions d'inversió col·lectiva (IIC), regulades per la Llei 35/2003, de 4 de novembre, d'Institucions d'Inversió Col·lectiva, que, durant dos exercicis consecutius, a la data de tancament de cadascun d'ells, o al tancament del primer exercici social de constitució, transformació o fusió, tinguin com a mínim 150 partícips o accionistes. Perdran la condició d'entitat d'interès públic si deixen de reunir durant dos exercicis consecutius, a la data de tancament de cadascun d'ells, els requisits anteriors. Les IIC, que poden ser de caràcter financer o no financer, ostenten la forma de societat d'inversió o de fons d'inversió i es poden identificar fàcilment per la seva denominació: la denominació de les IIC de caràcter financer ha d'anar seguida de l'expressió *Fons d'Inversió*, o bé les sigles *FI* o de l'expressió *Societat d'Inversió de Capital Variable*, o bé les sigles *SICAV* i la denominació de les IIC de caràcter no financer, actualment només de caràcter immobiliari, inclourà les expressions *Fons d'Inversió immobiliària* o *Societat d'Inversió Immobiliària*, o les seves sigles, *FII* i *SII*.



- e. Les societats gestores que administren IIC que tinguin la condició d'entitat d'interès públic. En la seva denominació inclouran les expressions *Societat Gestora d'Institucions d'Inversió Col·lectiva* o les seves sigles *SGIIC*.
- f. Les empreses de serveis d'inversió, el règim jurídic de les quals regula el Reial Decret 217/2008, de 15 de febrer; és a dir, les societats de valors, les agències de valors, les societats gestores de carteres o les empreses d'assessorament financer, que en la seva denominació inclouran aquestes expressions o les seves corresponents abreviatures (*SV, AV, SGC* o *EAFI*).
- g. Les societats de garantia recíproca, regulades per la Llei 1/1994, d'11 de març, sobre Règim Jurídic de les Societats de Garantia Recíproca, en la denominació de la qual s'inclourà l'expressió *Societat de Garantia Recíproca* o la seva abreviatura *SGR*.
- h. Les entitats de pagament, el règim jurídic de les quals ve regulat pel Reial Decret 712/2010, de 28 de maig, i la denominació social del qual pot incloure l'expressió *Entitat de Pagament*, així com la seva abreviatura *EP*.
- i. Les entitats de diner electrònic, regulades per la Llei 21/2011, de 26 de juliol, de diner electrònic i la denominació social de les quals pot incloure la denominació *Entitat de Diner Electrònic*, així com la seva abreviatura *EDE*.
- j. Els fons de pensions que, durant dos exercicis consecutius, a la data de tancament de cadascun d'ells, o al tancament del primer exercici social de constitució, transformació o fusió, tinguin com a mínim 500 partícips i les societats gestores que administrin aquests fons. Perdran la condició d'entitat d'interès públic si deixen de reunir durant dos exercicis consecutius, a la data de tancament de cadascun d'ells, els requisits anteriors. El seu règim jurídic ve regulat pel Reial Decret Legislatiu 1/2002, de 29 de novembre, pel qual s'aprova el text refós de la Llei de Regulació dels Plans i Fons de Pensió, i en la seva denominació inclouran l'expressió *Fons de Pensions*.
- k. Aquelles entitats diferents de les esmentades en els paràgrafs anteriors l'import net de la xifra de negocis o plantilla mitjana de les quals, durant dos exercicis consecutius, a la data de tancament de cadascun d'ells, o al tancament del primer exercici social de constitució, transformació o fusió, sigui superior a 200.000.000 de euros o a 1.000 treballadors, respectivament. Perdran la condició d'entitat d'interès públic si deixen de reunir durant dos exercicis consecutius, a la data de tancament de cadascun d'ells, els requisits anteriors.
- l. Els grups de societats<sup>5</sup> en què s'integren, com a societat dominant o dependent, qualsevol entitat que tingui la condició d'entitat d'interès públic.

## 6.2. Obligacions dels auditors d'entitats d'interès públic

En l'acceptació per part de l'auditor d'encàrrecs d'auditoria d'entitats d'interès públic s'han de tenir en compte algunes circumstàncies no presents en encàrrecs d'auditoria d'altres tipus d'entitats. A saber:

**Causes d'incompatibilitat més restrictives.** El límit del que es considera un interès financer significatiu per part de l'auditor en l'entitat auditada, motiu d'incompatibilitat, es fixa en el 0,5% del capital, drets de vot o patrimoni de l'entitat d'interès públic (percentatge més restrictiu que el 5% establert quan l'entitat no té la condició d'entitat d'interès públic) (articles 46.2 i 47 del RLAC). També, el límit del que es considera un percentatge significatiu, motiu d'incompatibilitat, en la percepció d'honoraris respecte

<sup>5</sup> Considerant la definició recollida en l'article 1 de les NOFCAC.

als ingressos anuals de l'auditor s'estableix en el 15% (percentatge mitjà en els tres darrers anys), si en cap moment d'aquest període s'ha auditat alguna entitat d'interès públic (en les societats d'auditoria amb menys de sis socis el percentatge s'eleva 20% quan no s'hagin auditat entitats d'interès públic) (article 46.8 del RLAC).

**Rotació obligatòria.** L'article 19.2 de la LAC estableix la rotació obligatòria del soci signant en un encàrrec d'auditoria obligatòria d'una entitat d'interès públic, un cop transcorren set anys des del contracte inicial, independentment del moment a partir del qual l'entitat passa a ser considerada d'interès públic.

**Exigències addicionals de la NCCI** per als auditors d'entitats emissores de valors admesos a negociació en mercats secundaris oficials de valors, entitats de crèdit i entitats asseguradores sotmeses al règim de supervisió i control atribuït al Banc d'Espanya, a la CNMV i a la DGSFP o als organismes autonòmics amb competències d'ordenació i supervisió de les entitats asseguradores; i per als auditors dels grups de societats en els quals s'integren les dites entitats. Així, no podran emprar les consideracions que el material d'aplicació i altre material explicatiu inclosos en l'annex de la NCCI<sup>6</sup> estableix per als auditors i societats d'auditoria de petita dimensió i, per altra banda, els encàrrecs d'auditoria corresponents a aquestes entitats d'interès públic s'hauran de sotmetre a revisió de control de qualitat ("segon soci")<sup>7</sup>.

**Informe anual de transparència.** La LAC obliga als auditors que auditin entitats d'interès públic a publicar un informe anual de transparència en els tres mesos següents a la finalització de l'exercici econòmic, amb el contingut que s'estableix en l'article 26 de la LAC que desenvolupa l'article 60 del RLAC.

**Actuacions de control de qualitat més freqüents.** La periodicitat prevista de les actuacions de control de qualitat per part de l'ICAC per als auditors d'entitats d'interès públic serà de tres anys, enfront als sis que s'estableixen per als auditors que no auditen entitats d'interès públic (article 74 del RLAC).

## 7. Comptes anuals

### 7.1. Reformulació de comptes anuals i reexpressió

La possibilitat de reformular els comptes anuals resta recollida tant en l'article 38 c) del Codi de Comerç com en el Marc Conceptual de la Comptabilitat del PGC que, al desenvolupar el principi de prudència valorativa (s'hauran de tenir en compte tots els riscos, amb origen en l'exercici o en altre anterior, tan aviat siguin coneguts) indiquen el següent: *"Excepcionalment, si els riscos es coneguessin entre la formulació i abans de l'aprovació dels comptes anuals i afectaran de forma molt significativa a la imatge fidel, els comptes anuals hauran de ser reformulats"*. Per tant, així també es reitera en la pròpia introducció al PGC, només situacions de caràcter excepcional i màxima rellevància en relació amb la situació patrimonial de l'empresa, de riscos que encara que coneguts amb posterioritat ja existien a la data de tancament dels comptes anuals, haurien de dur a la seva reformulació. En aquest sentit, el marc d'informació financera aplicable quan no resulta adequada l'aplicació del principi d'empresa en funcionament (Resolució de l'ICAC de 18 d'octubre de 2013) indica que quan els fets o

<sup>6</sup> A partir de l'1 de gener de 2015, aquesta limitació serà extensible als auditors de qualsevol tipus d'entitat d'interès públic (Resolució de 20 de desembre de 2013 de l'ICAC per la qual es publica la modificació de la Norma de Control de Qualitat Intern dels auditors de comptes i societats d'auditoria).

<sup>7</sup> Veure ampliació de supòsits, a partir de l'1 de gener de 2015, introduïts per la Resolució de 20 de desembre de 2013 de l'ICAC per la qual es publica la modificació de la NCCI dels auditors de comptes i societats d'auditoria en l'apartat 5 d'aquest document.

les circumstàncies que impedeixen l'aplicació del principi d'empresa en funcionament (situació clarament excepcional) es coneixen després de la formulació dels comptes anuals, però abans de la seva aprovació, els comptes anuals s'hauran de reformular aplicant el marc d'informació financera alternatiu.

Per tot l'indicat, la reformulació dels comptes anuals, amb caràcter general, no s'ha d'utilitzar per a la correcció d'errors comptables, i per això la NRV 22a "Canvis en criteris comptables, errors i estimacions comptables" del PGC assenyala que els errors comptables incorreguts en exercicis anteriors s'esmenaran en l'exercici en què es detecten, comptabilitzant l'ajustament en una partida de reserves per l'efecte acumulat de les variacions dels actius i passius que posi de manifest l'esmena de l'error, modificant oportunament les xifres comparatives i incorporant la corresponent informació en la memòria dels comptes anuals.

## 7.2. Diferència entre correcció d'errors i canvi en estimacions

La NRV 22a "Canvis en criteris comptables, errors i estimacions comptables" del PGC defineix els errors comptables com a "*omissions o inexactituds en els comptes anuals d'exercicis anteriors per no haver utilitzat, o no haver-ho fet adequadament, informació fiable que estava disponible quan es van formular i que l'empresa podria haver obtingut i tingut en compte en la formulació d'aquests comptes*"; i defineix els canvis en estimacions comptables, que s'aplicaran de forma prospectiva, com "*aquells ajustaments en el valor comptable d'actius o passius, o en l'import del consum futur d'un actiu, que siguin conseqüència de l'obtenció d'informació addicional, d'una major experiència o del coneixement de nous fets*". Com es veu, el PGC dóna pautes per poder distingir entre un error comptable i un canvi d'estimació, distinció rellevant pel diferent tractament comptable (només la correcció d'un error es registra amb efectes retroactius).

## 7.3. Xifres comparatives a incloure en el supòsit de modificació del tancament comptable

Si bé davant una modificació de la data de tancament de l'exercici social, que seguirà els formalismes previstos per a les modificacions estatutàries, es pogués pensar que en la formulació dels primers comptes anuals corresponent al nou tancament comptable, que tindran una durada inferior als dotze mesos, les xifres comparatives s'han de reexpressar per adaptar la durada de l'exercici comparatiu a la de l'exercici transitori, la NECA 5a del PGC estableix, amb la única excepció de les modificacions provocades per canvis de criteris comptables o esmena d'errors, situacions que no es produeixen en aquest cas, que les xifres comparatives seran "les corresponents a l'exercici immediatament anterior" i xifres de l'exercici social immediatament anterior (de dotze mesos de durada) només hi ha unes, les incloses en els anteriors comptes anuals formulats pels administradors.

Tampoc aquesta situació ha de dur l'auditor a incloure en el seu informe una excepció pels seus efectes sobre la comparativa d'aquesta diferent durada de l'exercici social i de l'exercici comparatiu, sempre que en la memòria dels comptes anuals s'adverteixi al lector que la dita circumstància ha de ser considerada en la comparació de les xifres de l'exercici amb les de l'exercici anterior.

#### 7.4. Xifres comparatives en comptes anuals quan no resulta adequada l'aplicació del principi d'empresa en funcionament

Si bé la Resolució de l'ICAC de 18 d'octubre de 2013, sobre el marc d'informació financera quan no resulta adequada l'aplicació del principi d'empresa en funcionament, estableix que la seva aplicació no origina l'obligació d'adaptar la informació comparativa dels comptes, quan en aquest exercici comparatiu tampoc hagués estat aplicable el principi d'empresa en funcionament i l'entitat hagués formulat els seus comptes anuals seguint les normes de valoració que hagués estimat més adequada per reflectir la imatge fidel de les operacions tendents a realitzar l'actiu, cancel·lar deutes i, si escau, repartir el patrimoni net resultant (així ho requeria la consulta 1 d'auditoria del BOICAC 92), si s'haurà d'adaptar la informació comparativa en aquest primer exercici d'aplicació de la Resolució de l'ICAC, per tractar-se, en aquest cas, d'un canvi de criteri comptable (les normes utilitzades el seu dia eren una alternativa admissible), justificat per l'alteració dels supòsits que van motivar la seva elecció, el primer, haver estat aprovat ara un marc d'informació financera específic que no existia en aquell moment.

## 8. Informe de gestió

### 8.1. Supòsits en els quals resulta obligatori

L'informe de gestió resulta obligatori exclusivament, com recull l'apartat 3 de l'article 262.3 TRLSC, per a les societats que no puguin formular balanç i estat de canvis en el patrimoni net abreujats al sobrepassar els límits establerts a l'efecte en l'article 257 del TRLSC. Tot i que el supòsit legal que eximeix de la formulació de l'informe de gestió, en els darrers anys no ha estat infreqüent que els Registradors Mercantils exigissin l'informe de gestió quan es pretenia el dipòsit de comptes anuals abreujades auditades a petició de minoritaris i això, a tenor del contingut del Reglament del Registre Mercantil (criteri expressat per la DGRN en diferents resolucions, per esmentar una de les darreres, la Resolució de 21 de novembre de 2011, BOE de 9 de febrer de 2012).

No obstant això, en la seva última resolució al respecte (Resolució de 30 de gener de 2014, BOE de 19 de febrer de 2014), la DGRN reconeix que la literalitat de l'article 366.1.4.<sup>a</sup> del Reglament del Registre Mercantil no pot ser un obstacle que impedeixi l'aplicació de l'article 263.2 del TRLSC, per aplicació elemental del principi de jerarquia normativa, concloent així que no es pot exigir l'informe de gestió si l'entitat no supera els límits per formular balanç i estat de canvis en el patrimoni net abreujats establerts en l'article 257 del TRLSC, com també ha reiterat l'ICAC recentment, en la consulta 7 de comptabilitat del BOICAC 96. Per tant, no s'ha d'esperar que el Registre Mercantil torni a exigir la formulació de l'informe de gestió a les societats que puguin presentar balanç i estat de canvis en el patrimoni net abreujats.

### 8.2. Contingut mínim

L'informe de gestió, tal i com s'estableix als articles 148 i 262 del TRLSC, haurà d'incloure el següent contingut:

- a. Exposició fidel sobre l'evolució dels negocis i la situació de la societat, consistent en una anàlisi equilibrada i exhaustiva de l'evolució i els resultats dels negocis i la situació de la societat, tenint en compte la magnitud de la seva complexitat. En la mesura necessària per a la seva adequada comprensió,

aquesta anàlisi inclourà tant indicadors clau financers com, quan escaigui, no financers, que siguin pertinents respecte de l'activitat empresarial concreta, inclosa informació sobre qüestions relatives al medi ambient i al personal. Si escau, s'inclouran referències i explicacions complementàries sobre els imports detallats en els comptes anuals. S'exceptua, no obstant això, de l'obligació d'incloure informació de caràcter no financer, a les societats que puguin presentar el compte de pèrdues i guanys abreujat.

- b. Descripció dels principals riscos i incerteses als quals s'enfronta la societat.
- c. Informació sobre els esdeveniments importants per a la societats ocorreguts després del tancament de l'exercici.
- d. Evolució previsible de la societat.
- e. Detall de les activitats en matèria d'investigació i desenvolupament.
- f. En relació a les adquisicions d'accions pròpies, indicació de:
  - Els motius de les adquisicions i alienacions realitzades durant l'exercici.
  - El número i valor nominal de les participacions o accions adquirides i alienades durant l'exercici i la fracció del capital social que representen.
  - En cas d'adquisició o alienació a títol oneros, la contraprestació per les participacions o accions.
  - El número i valor nominal del total de les participacions o accions adquirides i conservades en cartera per la pròpia societat o per persona interposada i la fracció del capital social que representen.
- g. Respecte a l'ús d'instruments financers per la societat, i quan resulti rellevant per a la valoració dels seus actius, passius, situació financera i resultats, indicació de:
  - Els objectius i polítiques de gestió del risc financer de la societat, inclosa la política aplicada per cobrir cada tipus significatiu de transacció prevista per a la qual s'utilitzi la comptabilitat de cobertura.
  - L'exposició de la societat al risc de preu, risc de crèdit, risc de liquiditat i risc de flux d'efectiu.

## Abreviatures

En aquest quadern tècnic s'han utilitzat les següents abreviatures

|  |   |
|--|---|
| <b>BOE</b>                               | Butlletí Oficial de l'Estat   |
| <b>CNMV</b>                              | Comissió Nacional del Mercat de Valors  |
| <b>DGRN</b>                              | Direcció General dels Registres i del Notariat  |
| <b>DGSFP</b>                             | Direcció General d'assegurances i Fons de Pensions  |
| <b>ICAC</b>                              | Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes  |
| <b>ICJCE</b>                             | Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España  |
| <b>LAC</b>                               | Reial Decret Legislatiu 1/2011, d'1 de juliol, pel qual s'aprova el text refós de la Llei d'Auditoria de Comptes  |
| <b>NCCI</b>                              | Resolució de 26 d'octubre de 2011 de l'ICAC per la qual es publica la Norma de Control de Qualitat Intern dels auditors de comptes i societats d'auditoria  |
| <b>NECA</b>                              | Normes d'Elaboració de Comptes Anuals   |
| <b>NIA</b>                               | Normes Internacionals d'Auditoria   |
| <b>NIA-ES</b>                            | Normes Tècniques d'Auditoria, resultat de l'adaptació de les Normes Internacionals d'Auditoria per a la seva aplicació a Espanya  |
| <b>NRV</b>                               | Norma de Registre i Valoració   |
| <b>NTA</b>                               | Normes Tècniques d'Auditoria  |
| <b>NT d' informes</b>                    | Resolució de 21 de desembre de 2010 de l'ICAC per la qual es publica la modificació de la secció 3 de les NT sobre Informes   |
| <b>NTA sobre empresa en funcionament</b> | Resolució de 31 de maig de 1993 de l'ICAC per la qual es publica la NTA sobre l'aplicació del principi d'empresa en funcionament  |
| <b>NTA sobre fets posteriors</b>         | Resolució de 26 de febrer de 2003 de l'ICAC per la qual es publica la NTA sobre fets posteriors   |
| <b>NTA sobre informació comparativa</b>  | Resolució de 21 de desembre de 2010 de l'ICAC per la qual es publica la NTA sobre informació comparativa: xifres comparatives i comptes anuals comparatius  |
| <b>NTA sobre relació entre auditors</b>  | Resolució de 27 de juny de 2011 de l'ICAC per la qual es publica la NTA sobre relació entre auditors  |
| <b>NOFCAC</b>                            | Reial Decret 1159/2010, de 17 de setembre, pel qual s'aproven les Normes per a la Formulació de Comptes Anuals Consolidats i es modifica el Pla General de Comptabilitat aprovat pel Reial Decret 1514/2007, de 16 de novembre i el Pla General de Comptabilitat de Petites i Mitjanes Empreses aprovat pel Reial Decret 1515/2007, de 16 de novembre |
| <b>PGC</b>                               | Reial Decret 1514/2007, de 16 de novembre pel qual s'aprova el Pla General de Comptabilitat   |
| <b>RLAC</b>                              | Reial Decret 1517/2011, de 31 d'octubre, pel qual s'aprova el Reglament que desenvolupa el text refós de la Llei d'Auditoria de Comptes, aprovat pel Reial Decret Legislatiu 1/2011, d'1 de juliol.   |
| <b>TRLSC</b>                             | Reial Decret Legislatiu 1/2010, de 2 de juliol, pel qual s'aprova el text refós de la Llei de Societats de Capital  |
| <b>UE</b>                                | Unión Europea   |



