

Sota el títol de **RE-APRENT la Llei d'auditoria** iniciem una publicació quinzenal amb un resum dels aspectes que es consideren més destacats de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, d'auditoria de comptes, amb la finalitat d'ajudar els auditors a familiaritzar-se més amb aquesta Llei.

Addicionalment a aquesta sèrie de publicacions també poden ser útils els quaderns tècnics següents:

- Núm. 69, de novembre de 2015, en el qual s'inclou una anàlisi comparativa de la Llei 22/2015 amb el Reial decret legislatiu 1/2011.
- Núm. 71, de juliol de 2016, en el qual es dona resposta a 36 preguntes sobre la Llei d'auditoria.

Assenyalar, encara que no sigui objecte d'aquesta publicació, que a través de les disposicions finals de la Llei 22/2015 es modifiquen, entre d'altres, el Codi de comerç i la Llei de societats de capital per, entre altres aspectes, incorporar en la normativa espanyola la reforma comptable que estableix la Directiva 2013/34/UE¹, amb data de transposició màxima de 20 de juliol de 2015.

¹ DIRECTIVA 2013/34/UE DEL PARLAMENT EUROPEU I DEL CONSELL, de 26 de juny de 2013, sobre els estats financers anuals, els estats financers consolidats i altres informes afins d'alguns tipus d'empreses, per la qual es modifica la Directiva 2006/43/CE del Parlament Europeu i del Consell i es deroguen les directives 78/660/CEE i 83/349/CEE del Consell.

En aquesta primera publicació tractarem l'objecte de la Llei d'auditoria, la seva entrada en vigor i en què consisteix l'activitat d'auditoria de comptes, i explicarem, segons aquesta definició, quin és l'abast de la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria

Contingut

	Articles de la Llei que es tracten en aquest número
1. Objecte de la Llei	1.1
2. Entrada en vigor	Disposició final 14a
3. Definició d'auditoria	1.2 i 4

1. Objecte de la Llei

L'objecte d'aquesta Llei (igual que l'anterior Reial decret legislatiu 1/2011, d'1 de juliol, pel qual s'aprova el text refós de la Llei d'auditoria de comptes) és regular:

- l'activitat d'auditoria de comptes, tant obligatòria com voluntària, mitjançant l'establiment de les condicions i els requisits de necessària observança per al seu exercici,
- el sistema de supervisió pública,
- els mecanismes de cooperació internacional en relació amb aquesta activitat.

Segueix-nos a:



2. Entrada en vigor

Tot i que la Disposició final catorzena de la Llei fixa l'entrada en vigor per al 17 de juny de 2016, aquesta data té caràcter residual, ja que addicionalment estableix les excepcions que es detallen a continuació:

21/07/2015 (Dia següent al de la publicació en el BOE)

- Art. 11 Requisits que s'exigeixen a les societats d'auditoria.
- Art. 69.5 Habilitació continguda en relació amb la tramitació abreujada del procediment sancionador.
- DA 4a Col·laboració de la Comissió Nacional dels Mercats i la Competència.

01/01/2016

- Art. 21.1, primer paràgraf Període de vigència de les incompatibilitats.
- Art. 39.1. Període de còmput d'incompatibilitats a què es refereix l'article 5.1 del Reglament UE EIP.
- Art. 58 Comitè d'Auditoria de Comptes de l'ICAC.
- Art. 87 i 88 Taxes de l'ICAC.
- DF 4a Modificació del TRLSC, apartats 1 a 3, 7 a 11 i 14 a 19.
- DF 12a No increment de despesa.

Estats financers d'exercicis que comencin a partir del 01/01/2016

- DA 10a Informació dels pagaments efectuats a les administracions públiques.
- DF 4a Modificació del TRLSC, apartats 4 a 6, 12 i 13.
- DF 1a Modificació del CCo.
- DF 5a Modificació de la Llei de l'impost sobre societats.
- DF 13 Règim jurídic de la reserva per fons de comerç.

Treballs d'auditoria de comptes d'exercicis econòmics que s'iniciïn a partir del 17/06/2016

Capítols I, III i IV, seccions 1a a 4a, del títol I, en relació amb la realització de treballs d'auditoria de comptes i l'emissió dels informes corresponents.

3. Definició d'auditoria

Activitat que consisteix en la revisió i verificació dels comptes anuals, així com d'altres estats financers o documents comptables, elaborats d'acord amb el marc normatiu d'informació financera que resulti d'aplicació, sempre que aquesta activitat tingui per objecte l'emissió d'un informe sobre la fiabilitat d'aquests documents que pugui tenir efectes davant de tercers.

Addicionalment es puntualitza que el que disposa la Llei d'auditoria no resulta aplicable a les auditories de comptes que duguin a terme els òrgans del sector públic estatal, autonòmic o local en l'exercici de les seves competències, que es regeixen per la seva legislació específica.

D'acord amb el que disposa la normativa, hi ha dues modalitats de treballs d'auditoria de comptes:

3.1 De comptes anuals.

3.2 D'altres estats financers o documents comptables. En aquest concepte, s'hi inclou:

- els estats o documents comptables integrants dels comptes anuals que s'elaborin separatament, o
- els que s'han elaborat en el seu conjunt, però que es refereixen a un període inferior a l'exercici social.

En relació amb aquesta segona modalitat, l'actual RLAC² en vigor concreta que:

- S'ha d'entendre per altres estats financers o documents comptables els que s'han elaborat d'acord amb els principis i normes que conté el marc normatiu d'informació financera aplicable, que s'estableix expressament per a la seva elaboració.
- Aquests estats o documents els han de signar o assumir formalment els qui tinguin atribuïdes les competències per a la seva formulació, subscripció o emissió, de la mateixa manera que la prevista en la legislació mercantil per a la formulació dels comptes anuals.

² En absència d'un desenvolupament reglamentari específic de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, d'auditoria de comptes, és aplicable, en tot allò que no contradigui aquesta Llei, el 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.



Segons aquesta definició: **Què és auditable sota la normativa reguladora a Espanya?**

L'abast de la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes ha estat tractat per l'ICAC pel que fa a aspectes o situacions particulars a través de diverses consultes. Així mateix, la consulta número 1 d'auditoria del BOICAC 105 tracta, des d'una perspectiva general, sobre l'auditoria dels comptes anuals o d'altres estats financers o documents comptables de determinades entitats en les quals la normativa reguladora que els resulta d'aplicació, segons la seva naturalesa jurídica, no estableix de manera expressa un marc normatiu d'informació financera per a la seva elaboració i presentació.

Segons les conclusions d'aquesta consulta, la revisió i la verificació de comptes o estats financers podrà tenir la consideració d'activitat d'auditoria de comptes, d'acord amb la normativa reguladora d'aquesta activitat a Espanya, **quan la normativa específica a la qual estigui subjecta l'entitat en qüestió:**



Imposi l'obligació d'elaborar uns comptes anuals que expressin la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats de l'entitat auditada, d'acord amb el marc normatiu d'informació financera que resulti d'aplicació.



Prevegi l'elaboració i presentació d'altres estats financers o documents comptables d'acord amb un marc normatiu d'informació financera que aquesta normativa hagi establert expressament a aquest efecte.

En la consulta, s'hi indica que disposen d'un marc normatiu d'informació financera aplicable:

- Les societats de capital que regula el TRLSC.
- Les entitats que tinguin la consideració d'empresa o els empresaris subjectes, per tant, a les disposicions del Codi de comerç, pel que fa a la gestió de la comptabilitat i la formulació dels seus comptes anuals.
- Totes les entitats per a les quals la normativa que els resulti aplicable estableixi expressament que la gestió de la comptabilitat i la formulació o presentació de comptes anuals s'efectuï d'acord amb el Codi de comerç i les seves normes de desenvolupament, o amb un marc normatiu d'informació financera normalitzat previst o al qual es refereixi la normativa concreta d'aplicació. I es cita com a exemples, sense ànim de ser exhaustiu:
 - Cooperatives i les seves unions, federacions i confederacions.
 - Agrupacions d'interès econòmic.
 - Societats laborals.
 - Sucursals de societats estrangeres a Espanya.
 - Associacions declarades d'utilitat pública.
 - Entitats de gestió de drets de propietat intel·lectual.
 - Entitats, qualsevol que en sigui la naturalesa jurídica, que estiguin obligades a auditar els seus comptes anuals pels motius a què es refereixen les disposicions addicionals primera, segona i tercera del RLAC (vegeu publicació núm. 2 de Re-aprenent la Llei d'auditoria), sempre que aquestes entitats hagin de formular els seus comptes anuals d'acord amb el marc normatiu d'informació financera que resulti d'aplicació.

En la consulta, s'hi estableixen addicionalment les **3** situacions següents:

1

Entitats en què la normativa aplicable:

- exigeix la gestió de la comptabilitat i la presentació de comptes anuals que reflecteixin la imatge fidel, però
- no estableix expressament el marc normatiu d'informació financera específic d'aplicació a aquests efectes.

L'auditoria de comptes tindrà la consideració d'activitat d'auditoria de comptes, d'acord amb la normativa reguladora d'aquesta activitat a Espanya, si els comptes anuals s'han elaborat d'acord amb un marc normatiu d'informació financera que resulti d'aplicació, d'acord amb els principis i criteris de valoració que s'hi contenen, com un tot coherent.

2

Entitats en què la normativa específica:

- no estableix expressament el marc normatiu d'informació financera específic aplicable en la presentació i formulació de comptes anuals o estats financers, però
- obliga a sotmetre els seus comptes o estats financers a auditoria de comptes per exigència de disposicions normatives de diversa índole o de naturalesa específica o sectorial, o fins i tot perquè ho exigeix la mateixa normativa específica aplicable.

L'auditoria de comptes tindrà la consideració d'activitat d'auditoria de comptes, d'acord amb la normativa reguladora d'aquesta activitat a Espanya, malgrat que les seves normes específiques d'aplicació no estableixin expressament un marc normatiu d'informació financera, sempre que, en l'elaboració dels esmentats comptes o estats s'hagi seguit, per part dels administradors o els qui exerceixin funcions equivalents de la pròpia entitat, el marc normatiu d'informació financera que resulti més idoni a la seva naturalesa.

3

Entitats amb una naturalesa jurídica qualificada en la consulta de publicoprivada o quasi pública (com, per exemple, Cambres de comerç, Col·legis professionals o Comunitats de regants) la normativa reguladora dels quals:

- exigeix la gestió d'una comptabilitat, la presentació d'uns estats financers o comptes anuals o la presentació i liquidació de pressupostos anuals i, fins i tot, en alguns casos, que aquests estats financers anuals estiguin auditats
- la verificació dels estats financers anuals d'aquestes entitats **no** està dins de l'àmbit de competències dels òrgans de control de la gestió economicofinancera de les administracions públiques.

L'auditoria de comptes tindrà la consideració d'activitat d'auditoria de comptes d'acord amb la normativa reguladora d'aquesta activitat a Espanya si:

5.1 Pel que fa als comptes anuals, en la seva normativa s'estableix que els comptes anuals es formulin d'acord amb un marc normatiu d'informació financera que resulti d'aplicació per expressar la imatge de l'entitat.

5.2 Pel que fa als altres estats o documents financers, la normativa aplicable a l'entitat preveu expressament un marc normatiu d'informació financera per a la seva elaboració i presentació.

NO tenen la consideració de treball d'auditoria de comptes subjecte a la normativa reguladora d'aquesta activitat a Espanya:

La revisió i verificació d'estats financers d'entitats que no tenen personalitat jurídica, segons la normativa aplicable, i que ni tan sols estan obligades a portar la comptabilitat (els exemples que s'inclouen en la consulta d'aquest tipus d'entitats són les comunitats de propietaris –vegeu addicionalment la consulta núm. 1 d'auditoria BOICAC 94– i les UTE).

Entitats subjectes a les obligacions comptables dels contribuents de l'Impost de Societats (art. 120.1 Llei 27/2014, de 27 de novembre, de l'Impost sobre Societats)

Tot i que no és competència de l'ICAC pronunciar-se sobre el sentit i l'abast de les normes tributàries, entén que no es pot interpretar que aquesta norma tributària exigeixi la preparació i la formulació de comptes anuals d'acord amb el Codi de comerç.



Quan aquesta revisió i verificació no tingui la consideració d'auditoria de comptes, d'acord amb la normativa reguladora d'aquesta activitat a Espanya, **un auditor de comptes pot revisar els comptes o estats financers?**

Sí, amb l'abast que es consideri adient, poden fins i tot pot assolir el mateix grau de seguretat raonable que proporcionaria l'aplicació de les NIA-ES, tot i que

en no estar subjecta a la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes a Espanya, l'informe no es pot identificar com un informe d'auditoria de comptes subjecte a la normativa reguladora d'aquesta activitat, ni la seva redacció o presentació podrà generar confusió sobre això.

La consulta assenyala que seria convenient no incloure la paraula *auditoria* en el títol per tal d'evitar confusions, i se suggereix com a títol "informe d'auditor de comptes", i que seria oportú incloure un paràgraf en el mateix informe amb la indicació que aquest treball no té la naturalesa d'auditoria de comptes de la regulada en la Llei.

Vegeu en aquest sentit la Nota tècnica que s'inclou en la **Circular ES05/2016, de 25 de maig de 2016, de la Comissió Tècnica i de Qualitat de l'ICJCE**, en què es recomana la utilització de les Normes Internacionals d'Auditoria en la versió original (NIA) que recullen en el seu cos normatiu, en relació amb els informes d'auditoria, dues normes amb un àmbit d'aplicació diferent depenent de les circumstàncies (NIA 700 i NIA 800), vinculant-se la decisió d'utilitzar una norma o l'altra al marc d'informació financera que s'hagi utilitzat en la preparació dels estats financers i les seves finalitats. En la mateixa nota tècnica s'introdueixen una sèrie de reflexions sobre això, així com exemples il·lustratius d'informes de cada una de les normes.

Per dubtes i aclariments contacteu amb el departament tècnic del **CCJCC**