

Continuant amb la sèrie **RE-APRENET** la Llei d'Auditoria, en aquesta quarta publicació tractem sobre la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes i determinats aspectes a considerar en l'auditoria de comptes anuals consolidats.


Contingut	Articles de la Llei que es tracten en aquest número
1. Quina és la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes?	2.1 a 2.3
2. Com s'elaboren, revisen i adapten les normes?	2.4 i 2.5
3. Consideracions en l'auditoria dels comptes anuals consolidats.	7.2 a 7.8

1. Quina és la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes?

L'activitat d'auditoria de comptes es realitzarà amb subjecció:

1. A la Llei d'auditoria de comptes.
2. Al Reglament de desenvolupament de la Llei. En absència del desenvolupament reglamentari específic de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, d'auditoria de comptes (Llei d'Auditoria o Llei), es considerarà el vigent RLAC, en tot el que no contradigui a la Llei.
3. A les normes:
 - d'auditoria,
 - d'ètica i independència,
 - de control de qualitat intern dels auditors de comptes i societats d'auditoria.

A les auditories de comptes d'entitats d'interès públic (EIP) els serà d'aplicació, addicionalment, el:

-  Reglament (UE) núm. 537/2014, del Parlament Europeu i del Consell, de 16 d'abril, sobre els requisits específics per a l'auditoria legal de les EIP.

Normes d'auditoria

Són les contingudes en la Llei, en el seu Reglament de desenvolupament, en les normes internacionals d'auditoria adoptades per la Unió Europea i en les normes tècniques d'auditoria.

A aquests efectes, s'entén per:

- Normes internacionals d'auditoria: les normes internacionals d'auditoria, la norma internacional de control de qualitat i altres normes internacionals emeses per la Federació Internacional de Comptables a través del Consell de Normes Internacionals d'Auditoria i Assegurament, sempre que siguin pertinents per a l'activitat d'auditoria de comptes regulada en aquesta Llei.
- Normes tècniques d'auditoria: tenen per objecte la regulació dels aspectes no contemplats en les normes internacionals d'auditoria adoptades per la Unió Europea.

Normes d'ètica i independència

Inclouen, com a mínim, els principis:

- de competència professional,
- de diligència deguda,
- d'integritat i
- d'objectivitat.

Sense perjudici de l'establert en la Llei en relació amb l'escepticisme i judici professionals i independència en les seccions 1a i 2a del capítol III del títol I.

Veure definició dels principis abans numerats en l'article 19 del RLAC.

Segueix-nos a:



2. Com s'elaboren, revisen i adapten les normes?

En relació amb l'elaboració, revisió i adaptació de les normes cal assenyalar que:

- És responsabilitat de les corporacions de dret públic representatives dels qui realitzin l'activitat d'auditoria de comptes. En cas que no ho realitzin, previ requeriment de l'ICAC, és el propi ICAC qui durà a terme aquesta tasca, informant-ne a les referides corporacions.
- Tenen un termini d'informació pública de dos mesos.
- Són vàlides a partir de la seva publicació, mitjançant resolució de l'ICAC, en el seu «Butlletí Oficial».
- S'efectua de conformitat amb els principis generals i pràctica comunament admesa en els Estats membres de la Unió Europea així com les normes internacionals d'auditoria adoptades per la Unió Europea.
- Només es poden imposar requisits o procediments addicionals als establerts en les normes internacionals d'auditoria adoptades per la Unió Europea, quan aquests es derivin de requeriments exigits per llei nacional referent a l'àmbit d'aplicació de les auditories de comptes, o resultin necessaris per augmentar la credibilitat i qualitat dels estats financers auditats.
- En cas de requisits addicionals:
 - L'ICAC ha de comunicar-los a la Comissió Europea, com a mínim, tres mesos abans de la seva entrada en vigor o, en el cas de requisits ja existents en el moment de l'adopció d'una norma internacional, en un termini no superior a tres mesos a partir de la data d'adopció de la dita norma internacional.
 - S'han d'establir mitjançant Resolució de l'ICAC "en la qual es declari la vigència dels apartats corresponents de les normes d'auditoria preexistents a l'adopció per la Unió Europea de les normes internacionals d'auditoria sobre la mateixa matèria, o mitjançant la publicació de noves normes d'auditoria limitades als referits requisits addicionals", mantenint el tràmit d'informació pública de dos mesos.

3. Consideracions en l'auditoria dels comptes anuals consolidats

Tal com es va indicar en la publicació núm. 2, la Llei d'Auditoria és d'aplicació també a l'auditoria de comptes anuals consolidats, o d'altres estats financers o documents comptables consolidats. En relació amb aquestes auditories, la Llei estableix una sèrie d'aspectes particulars a considerar, tant pels auditors de comptes com per les societats d'auditoria i els auditors de comptes que realitzin l'auditoria en nom de la dita societat (en endavant auditor de comptes).

En canvi, es regeixen per la normativa específica del sector públic, i per tant no els és d'aplicació els aspectes que es detallen a continuació, les auditories que es realitzen "pels òrgans públics de control de la gestió economicofinancera del sector públic sobre els comptes anuals o altres estats financers consolidats, en els quals la societat dominant sigui una entitat pública empresarial o una altra entitat de dret públic i les societats dominades poguessin ser societats mercantils".

Aspectes particulars a considerar:

- 3.1 Plena responsabilitat de l'informe d'auditoria emès
- 3.2 En relació amb els auditors que hagin realitzat l'auditoria d'entitats que formin part del conjunt consolidable:
 - 3.2.1 Obligació de recaptar informació
 - 3.2.2 Obligació d'avaluar i revisar el treball d'auditoria realitzat
- 3.3 Revisió del treball d'auditoria, d'entitats diferents a les que formen part del conjunt consolidable, realitzada per altres auditors de comptes
- 3.4 Investigació o inspecció d'un treball d'auditoria de comptes consolidats per part de l'ICAC

3.1 Plena responsabilitat de l'informe d'auditoria emès

L'auditor de comptes que realitzi una auditoria d'uns comptes consolidats assumeix la plena responsabilitat de l'informe, tot i que l'auditoria dels comptes de les societats participades hagi estat realitzada per altres auditors.

3.2 En relació amb els auditors que hagin realitzat l'auditoria d'entitats que formen part del conjunt consolidable:

3.2.1 Obligació de recaptar informació

- L'auditor de comptes que emeti una opinió sobre uns comptes consolidats ha de recaptar la informació necessària als qui hagin realitzat l'auditoria de comptes de les entitats que formen part del conjunt consolidable.¹
- Els auditors de comptes de les entitats que formen part del conjunt consolidable estan obligats a subministrar quanta informació els hi sigui sol·licitada.

¹ **Conjunt consolidable:** l'article 11 del Reial decret 1159/2010, de 17 de setembre, pel qual s'aproven les Normes per a la formulació de comptes anuals consolidats, indica que formen el conjunt consolidable les societats a les quals se'ls apliqui el mètode d'integració global o el proporcional d'acord amb l'assenyalat en l'article 10 *Mètodes aplicables* de l'esmentat Reial decret.

3.2.2 Obligació d'avaluar i revisar el treball d'auditoria

L'auditor de comptes que realitzi una auditoria de comptes consolidats efectuarà una avaluació i revisió del treball d'auditoria realitzat per altres auditors de comptes –tant de la Unió Europea com de tercers països– en relació amb les auditories que formen part del conjunt consolidable.

L'avaluació s'ha de documentar en els papers de treball de l'auditor del consolidat incloent-hi:

- Naturalesa, calendari i abast de la tasca realitzada pels altres auditors.
- Revisió efectuada, si escau, per l'auditor de comptes del consolidat, de parts rellevants de la documentació d'auditoria dels dits auditors, realitzada a efectes de l'auditoria del consolidat.

3.3 Revisió del treball d'auditoria, d'entitats diferents a les que formen part del conjunt consolidable, realitzat per altres auditors de comptes

L'auditor de comptes que realitzi l'auditoria dels comptes consolidats revisarà el treball d'auditoria realitzat pels altres auditors a efectes de l'auditoria dels comptes anuals o estats financers consolidats. Aquesta revisió s'ha de documentar.

Aspectes a considerar en les revisions dels apartats 3.2.2 i 3.3 anteriors:

- **Acord previ de transmissió de la documentació**
És necessari que l'auditor dels comptes anuals o estats financers consolidats subscrigui un acord previ amb els altres auditors de comptes, a fi de transmetre tota la informació necessària per a l'auditoria del consolidat.
- **Documentació a conservar per l'auditor de comptes del consolidat**
La documentació a conservar en relació amb el treball d'auditoria de comptes del consolidat ha de permetre la revisió i control del treball per part de l'ICAC de forma adequada.

El RLAC especifica que el detall de la dita documentació estarà en funció de les característiques i circumstàncies del conjunt consolidable i de la importància relativa de cadascuna de les entitats integrants, conforme a allò previst en les normes d'auditoria.

- *Impossibilitat de revisar el treball d'auditoria realitzat per altres auditors –tant de la Unió Europea com de tercers països– en relació amb els comptes d'entitats incloses en els comptes consolidats*

En aquest cas és necessari adoptar les mesures necessàries i informar a l'ICAC d'aquesta circumstàncies i les seves causes, en els terminis i forma que es determinin reglamentàriament. “Entre les mesures a adoptar s’haurà d’incloure la realització dels procediments d’auditoria necessaris per a l’auditoria dels comptes consolidats, directament o en col·laboració amb altres auditors, segons escaigui, sobre els comptes de les esmentades entitats”.

L'article 14 de l'actual RLAC estableix les mesures a adoptar i assenjala que l'existència d'aquests impediment no és un supòsit d'impossibilitat absoluta per a la realització del treball d'auditoria del consolidat, dels previstos en l'article 7 del RLAC.

3.4 Investigació o inspecció d'un treball d'auditoria de comptes consolidats per part de l'ICAC

En aquest supòsit, en cas que li sigui requerit, l'auditor de comptes del consolidat posarà a disposició de qui realitzi la investigació o inspecció, tota la informació que obri en el seu poder relativa al treball d'auditoria realitzat per altres auditors –tant de la Unió Europea com de tercers països– en relació amb els comptes d'entitats incloses en el consolidat, a efectes de l'auditoria dels comptes consolidats, incloent-hi els papers de treball corresponents als treballs realitzats pels dits auditors.

- *Entitat que forma part d'un conjunt consolidable que és auditada per un auditor d'un tercer país amb el qual no existeix acord d'intercanvi d'informació sobre la base de reciprocitat*

En aquest supòsit l'auditor del consolidat és responsable d'aplicar els procediments que reglamentàriament es determinin (veure punt 3.4 anterior) per facilitar que l'ICAC pugui tenir accés a la documentació del treball d'auditoria realitzat pels dits auditors, inclosos els papers de treball pertinents per a l'auditoria del grup.

A aquest efecte, l'auditor de comptes del consolidat pot:

- conservar una còpia d'aquesta documentació, o
- acordar per escrit amb aquests auditors un accés adequat i il·limitat perquè l'auditor del grup la remeti a l'ICAC quan aquest ho requereixi.

Si la transmissió dels papers de treball d'auditoria d'un tercer país a l'auditor de comptes del grup no fos possible per impediments legals o d'altre tipus, la documentació que conservi l'auditor del consolidat inclourà “la prova que ha aplicat els procediments adequats per a obtenir accés a la documentació relativa a l'auditoria i, en cas d'impediments diferents dels legals derivats de la legislació nacional, la prova que demostrï l'existència d'aquests impediments”.

Material d'ajuda

En relació amb l'auditoria de comptes anuals d'estats financers consolidats pot ser d'utilitat el Model orientatiu d'instruccions per a auditors de components de grups espanyols, publicat per l'ICJCE en la Circular E11/2014 de l'ICJCE.

Per a dubtes i aclariments contactar amb el departament tècnic del **CCJCC**