

Continuant amb la sèrie **RE-APRENT** la Llei d'auditoria, en aquesta cinquena publicació tractem sobre l'escepticisme i judici professionals, el principi general d'independència i identificació d'amenaques i salvaguardes, la custòdia, el deure de secret i accés a documentació.

Contingut

	Articles de la Llei que es tracten en aquest número
1. Escepticisme i judici professionals	13
2. Independència: principi general i identificació d'amenaques i adopció de mesures de salvaguarda	14 i 15
3. Conservació i custòdia de la documentació referent a cada auditoria de comptes	30
4. Deure de secret i accés a documentació	31 i 32

1. Escepticisme i judici professionals

La Llei defineix ambdós conceptes de la manera següent:

Escepticisme professional: actitud que implica mantenir sempre una ment inquisitiva i especial alerta davant qualsevol circumstància que pugui indicar una possible incorrecció en els comptes anuals auditats, deguda a error o frau, i examinar de forma crítica les conclusions d'auditoria.

Judici professional: aplicació competent, adequada i congruent amb les circumstàncies que concorrin, de la formació pràctica, el coneixement i l'experiència de l'auditor de comptes de conformitat amb les normes d'auditoria, d'ètica i del marc normatiu d'informació financera que resultin d'aplicació per a la presa de decisions en la realització d'un treball d'auditoria de comptes.



Quan s'ha de mantenir una actitud d'escepticisme professional i quan s'ha d'aplicar el judici professional?

L'escepticisme professional s'ha de mantenir i el judici professional aplicar-se en la realització de qualsevol treball d'auditoria de comptes i en el cas de l'escepticisme professional en particular al:

- revisar les estimacions de la direcció de l'entitat relatives al valor raonable, al deteriorament d'actius i provisió i als futurs fluxos de tresoreria determinants de la capacitat de l'entitat per seguir com a empresa en funcionament.
- realitzar l'avaluació crítica de l'evidència d'auditoria obtinguda, fet que implica qüestionar l'evidència d'auditoria contradictòria, la suficiència i adequació de l'evidència obtinguda i la fiabilitat i integritat dels documents, de les respostes i altra informació procedents de l'entitat auditada.



S'ha de documentar el judici professional?

L'aplicació del judici professional s'ha de documentar adequadament.

No s'admet la simple remissió al judici professional com a justificació de decisions que, d'altra forma, no estiguin recolzades pels fets o circumstàncies concurrents en el treball, per l'evidència d'auditoria obtinguda o que no siguin conformes amb l'establert en les normes d'auditoria, d'ètica i del marc normatiu d'informació financera que resultin d'aplicació.

Segueix-nos a:



2. Independència: principi general i identificació d'amenaques i adopció de mesures de salvaguarda

La nova Llei d'auditoria, de la mateixa manera que l'anterior, regula el requisit d'independència basant-se en un principi general –article 14–, un sistema d'amenaques i salvaguardes i un règim d'incompatibilitats per situacions personals i serveis prestats, detallats en els articles següents:

Amenaces i salvaguardes	Règim d'incompatibilitats	
	NO EIP	EIP
Art. 15	Art. 16 a 21, 23 i 25	Art. 16.1.a), 17 a 21, 23, 39 i 41 ¹

¹ Els art. 39 i 41 remeten al Reglament UE núm. 537/2014, de 16 d'abril, sobre els requisits específics per a l'auditoria legal de les entitats d'interès públic i pel qual es deroga la Decisió 2005/909/CE de la Comissió.

Atenent a la complexitat i importància del tema de la independència, en aquest document es desenvolupen únicament els articles 14 i 15 (principi general d'independència i sistema d'amenaques i salvaguarda). El desenvolupament del règim de les incompatibilitats s'efectuarà en propers documents, separant EIP de no EIP.

Principi general d'independència

El principi general d'independència queda enunciat de la següent manera:

- 1 Els auditors de comptes i les societats d'auditoria (en endavant auditor o auditors) hauran de ser independents, en l'exercici de la seva funció, de les entitats auditades, havent-se d'abstenir d'actuar quan la seva independència en relació amb la revisió i verificació dels comptes anuals, els estats financers o altres documents comptables es vegi compromesa.
- 2 Els auditors, així com tota persona en condicions d'influir directament o indirectament en el resultat de l'auditoria, han d'abstenir-se de participar de qualsevol manera en la gestió o presa de decisions de l'entitat auditada.

En aquest sentit es clarifica que no es considera "participació en la gestió o presa de decisions de l'entitat auditada, les comunicacions efectuades durant la realització del treball d'auditoria que siguin necessàries per al compliment de la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes o les derivades d'actuacions exigides per altres disposicions de rang legal".
- 3 Els auditors s'abstindran de realitzar l'auditoria de comptes d'una entitat en aquells supòsits en què incorrin en alguna causa d'incompatibilitat de les previstes en els articles 16 a 20 o de situacions previstes en els articles 23, 25, 39 i 41 de la Llei d'auditoria.
- 4 En particular, no podran participar ni influir, de cap manera en el resultat del treball d'auditoria de comptes d'una entitat, aquelles persones que tinguin una relació laboral, comercial o d'altra índole amb l'entitat auditada, que puguin generar un conflicte d'interessos o ser percebuda, generalment, com a causant d'un conflicte d'interessos.

Identificació d'amenaques i adopció de mesures de salvaguarda

Els auditors han d'establir els procediments necessaris per a:

1 Detectar i identificar amenaces a la independència

Les amenaces a la independència poden procedir de factors com:

- autorevisió,
- interès propi,
- advocacia,
- familiaritat o confiança, o
- intimidació,

derivats de l'existència de conflictes d'interès o d'alguna relació comercial, financera, laboral, familiar o d'altra classe, ja sigui directa o indirecta, real o potencial. Factors que es troben definits en l'article 44 del RLAC.²

Les situacions anteriors d'amenaça es poden generar tant si concorren en l'auditor com en:

- familiars dels auditors principals responsables,
- persones o entitats relacionades directament amb l'auditor de comptes o societat d'auditoria,
- altres persones o entitats pertanyents a la xarxa de l'auditor o la societat d'auditoria.

2 Avaluar la seva importància

Són significatives per separat o en el seu conjunt?

SÍ **Aplicar les mesures de salvaguarda** adequades i suficients per a eliminar-les o reduir-les a un nivell acceptablement baix que no comprometi la seva independència. En qualsevol cas, si la importància de les amenaces en relació amb les mesures de salvaguarda és tal que compromet la seva independència, l'auditor s'abstindrà de realitzar l'auditoria.

NO L'article 44 del RLAC indica que no és necessari aplicar mesures de salvaguarda quan s'arribi a la conclusió que no és una amenaça significativa. Sí que s'ha de documentar en els papers de treball els procediments i avaluacions efectuats.

Amenaça significativa: L'article 44 del RLAC² estableix, entre altres aspectes, que una amenaça es considerarà significativa si, d'acord amb els factors que hi concorrin, per separat i en conjunt, s'incrementa el grau de risc fins el punt que resulti compromesa la seva independència.

L'article 45.1 del RLAC assenyala, entre altres aspectes, que en el cas d'amenaques significatives, les salvaguardes que s'apliquin hauran de guardar relació i proporció amb la naturalesa i el nivell d'importància associats a l'amenaça identificada.

En qualsevol cas, tal como s'ha indicat en el punt 2 de l'esquema anterior, si la importància de les amenaces en relació amb les mesures de salvaguarda és tal que compromet la seva independència, l'auditor s'abstindrà de realitzar l'auditoria. En aquest sentit, l'article 45.1 del RLAC especifica que "*s'entén que es redueix a un grau acceptablement baix* el risc de manca d'independència en aquells supòsits en els quals, d'acord amb les circumstàncies i factors que ho concorrin, en relació amb l'entitat auditada, el treball d'auditoria en concret, així com la formació i coneixements requerits sobre la matèria, es pogués concloure que l'auditor de comptes és capaç d'exercir un judici objectiu i imparcial sobre les qüestions tractades durant la realització del treball d'auditoria i que, per tant, no resulta compromesa la independència de l'auditor".

Material d'ajuda

Guia d'actuació 37R de l'ICJCE. Guia d'actuació sobre l'aplicació de l'esquema d'amenaques i mesures de salvaguarda en l'avaluació de la independència de l'auditor de comptes.

² En absència del desenvolupament reglamentari específic de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, d'auditoria de comptes, es considerarà el Reial decret 1517/2011, de 31 d'octubre, [...], en tot allò que no contradigui a la Llei.

Procediments de detecció i identificació d'amenaques a la independència i mesures de salvaguarda: En relació amb els procediments de detecció i identificació d'amenaques a la independència i mesures de salvaguarda que estableixin els auditors, la Llei assenyala que:

- Seran adequats a la dimensió de l'activitat d'auditoria de l'auditor.
- Seran objecte de revisió periòdica.
- S'aplicaran de manera individualitzada, si escau, per a cada treball d'auditoria, havent-se de documentar en els papers de treball de cada auditoria de comptes.

L'article 45.3 del RLAC estableix que entre aquesta documentació haurà de figurar la justificació i les conclusions assolides sobre la importància de les amenaces a la independència detectades i la consegüent avaluació del grau de risc de manca d'independència, així com el detall de les mesures de salvaguarda aplicades per a eliminar o, si escau, reduir el risc d'independència a un grau acceptablement baix.

3. Conservació i custòdia de la documentació referent a cada auditoria de comptes

Termini de conservació i custòdia: 5 anys, a comptar des de la data de l'informe d'auditoria.

Documents a conservar i custodiar: Els documents, informació, arxius i registres que s'han de conservar i custodiar són:

- Documentació referent a cada auditoria de comptes per ells realitzada, inclosos els papers de treball de l'auditor que constitueixin les proves i el suport de les conclusions que consten en l'informe, i
- Documentació, informació, arxius i registres establerts en els articles d'organització interna i organització del treball (articles 28, 29, 42 i 43 de la Llei d'auditoria).

L'article 58 del RLAC matisa que en cas d'existir reclamació, judici o litigi en relació amb l'informe d'auditoria o en el que la documentació referent a l'auditoria pugui constituir element de prova, i sempre que l'auditor de comptes tingui coneixement d'aquesta circumstància, el termini s'estendrà:

- fins a la resolució o sentència ferma, o
- finalització del procediment, o
- fins que hagin transcorregut cinc anys des de l'última comunicació o intervenció de l'auditor de comptes en relació amb el conflicte en qüestió.

També matisa que aquesta obligació és aplicable als auditors de comptes i societats d'auditoria que causin baixa en el ROAC.

Recordar que el mateix article 58 del RLAC obliga a comunicar a l'ICAC, en el termini de 10 dies, a comptar des del moment que s'hi produeix, la pèrdua o deteriorament de la documentació referent a cada auditoria juntament amb les seves raons.

Protecció de dades de caràcter personal

D'altra banda, l'article 59 del RLAC indica que el tractament de les dades de caràcter personal que duguin a terme els auditors de comptes com a conseqüència de l'exercici de la seva activitat es troben sotmesos a allò disposat en la Llei orgànica 15/1999, de 13 de desembre de protecció de dades de caràcter personal.

4. Deure de secret i accés a documentació

Les persones que es detallen a continuació estan obligades a mantenir el secret de quanta informació 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:

- l'auditor de comptes signant de l'informe d'auditoria,
- la societat d'auditoria així com els seus socis,
- els auditors de comptes designats per realitzar auditories en nom de la societat d'auditoria i
- totes les persones que hagin intervingut en la realització de l'auditoria.

El deure del secret s'ha d'aplicar sense perjudici del deure de denúncia contemplat en l'article 262 de la Llei d'enjudiciament criminal i a més la seva invocació no ha d'impedir l'aplicació del disposat en la Llei d'auditoria i en el Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril.

L'article 57 del RLAC matisa que el deure de secret és d'aplicació inclús un cop s'han donat de baixa del ROAC l'auditor de comptes, la societat d'auditoria o els seus socis o quan hagi cessat la vinculació de les persones que van intervenir en la realització de l'auditoria amb l'auditor de comptes o la societat d'auditoria.

Material d'ajuda

Guia d'actuació 08R de l'ICJCE. Guia d'actuació davant sol·licituds d'accés a papers de treball referents a encàrrecs d'auditoria de comptes.

Sense perjudici del disposat en el paràgraf anterior, pot accedir a la documentació referent a cada auditoria de comptes, restant subjectes al deure de secret:

- a) L'ICAC, tant en l'exercici de la funció supervisora, com a efectes de la cooperació internacional (capítol I del títol II i capítol IV del títol II de la Llei d'auditoria).
- b) Els qui resultin designats per resolució judicial.
- c) El Banc d'Espanya, la CNMV i la Direcció general d'assegurances i fons de pensions, així com els òrgans autonòmics competents en matèria de supervisió i control de les entitats asseguradores, exclusivament als efectes de l'exercici de les competències relatives subjectes a la seva supervisió i control, en casos especialment greus, d'acord amb l'establert en l'article 38, i sempre que no haguessin pogut obtenir d'aquestes entitats la documentació concreta a la qual precisen accedir. Addicionalment, la CNMV podrà sol·licitar qualsevol informació i documents als auditors dels comptes corresponents a les entitats emissores de valors admesos a negociació en mercats secundaris oficials de valors que siguin precisos per a l'exercici de les competències atribuïdes.
- d) Els òrgans que tinguin atribuïdes per llei competències de control intern i externs de la gestió economicofinancera del sector públic, respecte de les auditories realitzades a entitats públiques dels seus respectius àmbits de competència. Aquests òrgans i organismes podran requerir de l'auditor de comptes o societat d'auditoria la informació de la qual disposi sobre un assumpte concret, en relació amb l'auditoria de comptes de l'entitat auditada i amb l'aclariment, si escau, del contingut dels papers de treball.
- e) Les corporacions representatives dels auditors de comptes als exclusius efectes de verificar l'observança de les pràctiques i procediments interns d'actuació dels seus membres en l'exercici de la seva activitat d'auditoria de comptes.
- f) Els auditors de comptes i societats d'auditoria, a més d'en el cas previst en l'auditoria de comptes consolidats (veure document núm. 4), en el supòsit de substitució d'auditor de comptes o societat d'auditoria de l'entitat. En aquest supòsit de substitució, l'auditor de comptes o societat d'auditoria predecessora permetrà l'accés per part del seu successor a tota la informació relacionada amb l'entitat auditada i a la documentació de l'auditoria més recent.
- g) Les autoritats competents dels Estats membres de la Unió Europea i de tercers països en els termes a què es refereix el capítol IV del títol II.
- h) Els qui estiguin autoritzats per llei.

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