

Tal i com indicàvem en l'anterior publicació de la sèrie **RE-APRENT** la Llei d'auditoria aquells aspectes més rellevant la regulació dels quals difereix segons es tracti d'auditories d'entitats d'interès públic (EIP) o d'entitats que no ho són, es tractaran en les següents publicacions de forma separada.

En concret aquest número tracta sobre l'**informe d'auditoria de comptes anuals d'entitats que no siguin EIP**, regulat en l'article 5 de la Llei d'auditoria, segons el següent índex:

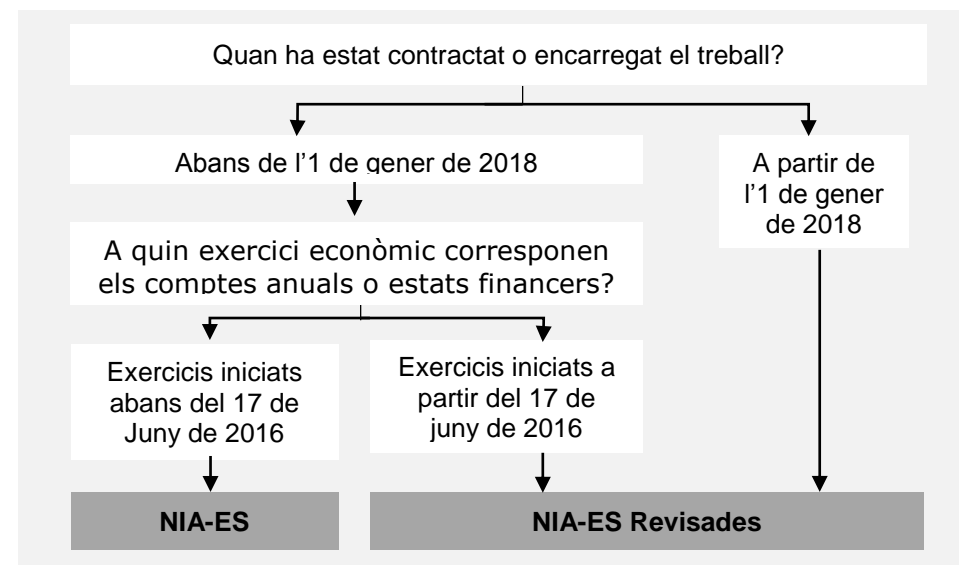
- 1 Quan s'han d'aplicar els requisits de l'informe establerts en la Llei d'auditoria?
- 2 Quins aspectes s'han de considerar al emetre i publicar l'informe?
- 3 En quins supòsits pot produir-se la manca d'emissió de l'informe o la renúncia a continuar amb el contracte d'auditoria?
- 4 Quin és el contingut de l'informe d'auditoria?

Per al desenvolupament d'aquests aspectes és necessari considerar addicionalment la *Resolució de l'ICAC de 23 de desembre de 2016 per la qual es publica la modificació de determinades Normes Tècniques d'Auditoria i del Glossari de termes*, que ha servit per incorporar els nous requeriments exigits per la llei d'auditoria i pel Reglament (UE) núm. 537/2014 i traslladar a les NIA-ES les NIA revisades per part de la IAASB. Resultat d'aquesta Resolució:

- es modifica en el glossari de termes la nota aclaridora de la definició de responsables del govern de l'entitat,
- es modifiquen les NIA-ES 260, 510, 570, 700, 705, 706, 720 i 805, identificant les noves normes amb la nomenclatura NIA-ES revisada, i
- s'incorpora una nova NIA-ES, la 701 *Comunicació de les qüestions clau de l'auditoria en l'informe d'auditoria emès per un auditor independent*.

1. A partir de quina data s'han d'aplicar els requisits de l'informe establerts en la Llei d'auditoria?

La data d'aplicació dels requisits de l'informe d'auditoria establerts en la llei d'auditoria s'ha de determinar en base al següent esquema:



Les dates d'aplicació estan regulades en la Disposició final catorzena de la Llei d'auditoria (veure Re-Aprenents la Llei d'auditoria núm. 1) i en l'article segon de la Resolució de l'ICAC de 23 de desembre de 2016.

Segueix-nos a:



2. Quins aspectes s'han de considerar al emetre i publicar l'informe?

L'informe d'auditoria és un document mercantil que:

- S'ha de redactar en llenguatge clar i sense ambigüitats.
- És emès sota la responsabilitat de o dels qui o hagin realitzat, i han d'estar signats per ells.
- Ha de ser emès de forma que pugui complir amb la finalitat per a la qual va ser contractat.
- Ha d'anar acompanyat de la totalitat de documents que componen els comptes anuals o estats financers objecte d'auditoria i, si escau, de l'informe de gestió. La publicació dels documents anteriors, juntament amb l'informe d'auditoria, es regeix pel disposat en el marc d'informació que resulti aplicable.
- En cap cas pot ser publicat parcialment o en extracte, ni de manera separada als comptes anuals o estats financers auditats.
- Quan és públic es pot fer esment a la seva existència, havent de fer referència al tipus d'opinió emesa.
- En cap cas es pot utilitzar el nom de cap òrgan o institució pública amb competències d'inspecció o control de manera que pugui indicar o suggerir que aquesta autoritat ho recolza o aprova.

3. En quins supòsits es pot produir la manca d'emissió de l'informe o la renúncia a continuar amb el contracte d'auditoria?

Només per l'existència de justa causa.

En tot cas es considera que existeix justa causa en aquells supòsits en els quals concorre alguna de les circumstàncies següents:

- Existència d'amenaques que comprometen la independència o objectivitat de l'auditor de comptes d'acord amb el disposat en la Llei d'auditoria.
- Impossibilitat absoluta de realitzar el treball encomanat per circumstàncies no imputables a l'auditor de comptes.

Què s'ha d'entendre per impossibilitat absoluta?

L'apartat b) de l'article 7.2¹ de l'actual RLAC considera que existeix possibilitat absoluta de realitzar el treball:

- Quan l'entitat no faci entrega a l'auditor de comptes dels comptes anuals formulats, objecte d'examen, previ requeriment escrit efectuat a aquest efecte. En tot cas, s'entén que no s'ha produït l'entrega quan hagi transcorregut més d'un any des de la data de referència dels esmentats comptes anuals.
- Quan, de manera excepcional, altres circumstàncies no imputables a l'auditor de comptes i diferents de les de caràcter tècnic, impedeixin la realització del treball d'auditoria en els seus aspectes substancials.

En particular, i a aquests efectes, no es considera que existeix impossibilitat absoluta en la realització del treball d'auditoria quan l'auditor de comptes no pugui aplicar aquells procediments d'auditoria que resultin necessaris per obtenir evidència d'auditoria en relació amb la informació dels comptes anuals, en aquest cas l'informe d'auditoria s'emet conforme a allò disposat en les normes d'auditoria.

En relació a aquest tema veure;

[BOICAC 95 consulta núm. 1 d'auditoria](#)

Actuació que ha de seguir l'auditor davant supòsits en els quals la normativa els faculta per a no emetre l'informe d'auditoria i/o a renunciar al contracte d'auditoria

¹ 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.

Quines actuacions ha de dur a terme l'auditor en cas de què, per justa causa, no s'emeti l'informe o es renunciï a continuar amb el contracte d'auditoria?

L'article 7.3 de l'actual RLAC assenyala que en aquests casos l'auditor de comptes detalli en un escrit totes les circumstàncies determinants de la no emissió de l'informe o la renúncia al contracte, remetent-lo a l'entitat auditada, en un termini no superior a quinze dies hàbils des de la data en que l'auditor tingui constància de la circumstància referida, i sempre amb anterioritat a la data en la qual l'informe d'auditoria s'hauria d'emetre per complir amb la finalitat per a la qual va ser contractat, sense perjudici de la possibilitat de renunciar a la continuïtat del contracte d'auditoria.

Adicionalment, quan l'auditoria és obligatòria, aquesta comunicació ha de ser remesa, en el termini indicat en el paràgraf anterior, a l'ICAC u al Registre Mercantil del domicili social corresponent a l'entitat auditada.

Per altra part l'article 7.4 de l'actual RLAC, en línia amb el que indica l'article 5 de la Llei d'auditoria, assenyala que un cop realitzades les actuacions anteriors, es pot entendre finalitzades les obligacions de l'auditor en quant al treball d'auditoria a realitzar sobre els comptes anuals de l'exercici respecte al qual han concorregut les circumstàncies que han provocat la manca d'emissió de l'informe o renúncia al contracte d'auditoria.

4. Quin és el contingut de l'informe d'auditoria?

En els apartats 1 a 10 següents es detalla el contingut mínim de l'informe d'auditoria de comptes anuals exigint per la Llei d'auditoria, seguint l'ordre senyalat per la sèrie 700 de les NIA-ES revisades. La referència a comptes anuals que es realitzen en aquests apartats és aplicable també als treballs d'informe d'auditoria d'altres estats financers o documents comptables amb la corresponent adaptació.

1 Identificació de:

- entitat auditada,
- comptes anuals objecte d'auditoria,
- persones físiques o jurídiques que van encarregar el treball i, si escau,
- persones als qui vagi destinat l'informe d'auditoria.

2 Opinió tècnica

En l'opinió es manifesta, de forma clara i precisa, si els comptes anuals ofereixen 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 i, en particular, amb els principis i criteris comptables que hi conté.

Existeixen quatre modalitats d'opinió: favorable (no modificada) –quan no existeixin excepcions– o, en cas contrari (modificada), amb excepcions, desfavorable o denegada.

3 Fonament de l'opinió:

- 3.1 Reflex en l'informe de totes les excepcions, en cas que existeixin.
- 3.2 Referència a les normes d'auditoria conforme a les quals s'ha dut a terme l'auditoria i, si escau, dels procediments que ni ha previstos, que no hagi estat possible aplicar com a conseqüència de qualsevol limitació posada de manifest en el desenvolupament de l'auditoria.
- 3.3 Una declaració de que no s'han prestat serveis diferents als de l'auditoria dels comptes anuals o concorregut en situacions o circumstàncies que hagin afectat a la necessària independència de l'auditori o societat d'auditoria, d'acord amb el règim regulat en la pròpia Llei d'auditoria.

4 Incertesa material relacionada amb l'empresa en funcionament

Indicació, si escau, de les possibles incerteses significatives o materials relacionades amb fets o condicions que puguin suscitar dubtes significatius sobre la capacitat de l'entitat auditada per continuar com a empresa en funcionament.

A diferència de la NIA-ES 570, amb la NIA-ES 570 Revisada la incertesa material relacionada amb l'empresa en funcionament ja no s'inclou com un paràgraf d'èmfasi, sinó que es tracta com un paràgraf específic que es situa entre el de fonament de l'opinió i el dels aspectes més rellevants de l'auditoria (apartats 3 i 4 anteriors) sempre que sigui adequada la utilització del principi d'empresa en funcionament, tot i l'existència d'aquesta incertesa material i que s'hi reveli adequadament en els comptes anuals. En cas contrari, l'explicació queda inclosa en el paràgraf de fonament de l'opinió amb la descripció de l'excepció corresponent.

5 Paràgrafs d'èmfasi

Referència a les qüestions que, no constituint una excepció ni un aspecte rellevant, l'auditor de comptes hagi o consideri necessari destacar-les.

L'apartat A16 de la NIA-ES 706 Revisada assenyala que la ubicació d'un paràgraf d'èmfasi o d'un paràgraf sobre altres qüestions en l'informe d'auditoria depèn de la naturalesa de la informació que es va a comunicar i del judici de l'auditor sobre la significativitat relativa d'aquesta informació per als usuaris als qui es destina, en comparació amb altres elements sobre els quals s'hagi d'informar de conformitat amb la NIA 700 Revisada.

6 Aspectes més rellevant de l'auditoria

Descripció dels riscos considerats més significatius de l'existència d'incorreccions materials, incloses les degudes a frau, un resum de les respostes de l'auditor a aquests riscos i, si escau, de les observacions essencials derivades dels esmentats riscos.

7 Paràgrafs d'altres qüestions

Referència a les qüestions que, a judici de l'auditor, són rellevants perquè els usuaris comprenguin l'auditoria, les responsabilitats de l'auditor o el informe d'auditoria. En relació a la ubicació d'aquest paràgraf veure apartat 5 anterior.

8 Altra informació: informe de gestió

En cas que l'informe de gestió acompanyi els comptes anuals; una opinió sobre:

- la seva concordança o no amb els comptes corresponents al mateix exercici, i
- si el contingut i presentació d'aquest informe de gestió és conforme amb el requerit per la normativa que resulti d'aplicació, i s'indica, si és el cas, les incorreccions materials que s'haguessin detectat a aquest respecte.

9 Responsabilitat dels administradors en relació amb els comptes anuals

Referència a que els comptes anuals han estat formulats per l'òrgan d'administració de l'entitat auditada i identificació del marc normatiu d'informació financera que es va aplicar en la seva elaboració.

10 Responsabilitat de l'auditor en relació amb l'auditoria dels comptes anuals

- 10.1 Informació sobre la responsabilitat de l'auditor de comptes d'expressar una opinió sobre els comptes anuals en el seu conjunt.
- 10.2 Descripció general de l'abast de l'auditoria realitzada amb explicació que s'ha planificat i executat amb la finalitat d'obtenir una seguretat raonable de que els comptes anuals estan lliures d'incorreccions materials, incloses les derivades del frau.

11 Data i firma dels qui haguessin realitzat l'informe

La data de l'informe és aquella en que s'han completat els procediments d'auditoria necessaris per formar-se una opinió sobre els comptes anuals.

Nota aclaridora: En aquest apartat únicament es resumeix l'article 5 de la Llei d'auditoria. Per a una correcta aplicació d'aquest article és imprescindible conèixer en detall les NIA-ES i en concret la **Sèrie 700 de les NIA- ES revisades**

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