



Núm. 76
Abril 2018

NIA-ES, començant pel final

1. INTRODUCCIÓPÀG. **3****2. COMPILACIÓ**PÀG. **5****3. INFORME D'AUDITORIA**PÀG. **6**

- (3.1) Emissió de l'informe d'auditoria
- (3.2) Avaluació de l'evidència obtinguda
- (3.3) Carta de manifestacions

4. RESPOSTA ALS RIMPÀG. **19**

- (4.1) Respostes globals i a nivell d'afirmacions

5. PLANIFICACIÓPÀG. **28**

- (5.1) Estratègia global i pla d'auditoria
- (5.2) Acords dels termes de l'encàrrec
- (5.3) Activitats preliminars

ANNEX: RELACIÓ COMPLERTA DE NIA-ESPÀG. **34****ABREVIATURES**PÀG. **35**

1. INTRODUCCIÓ

L'entrada en vigor de les NIA-ES amb la Resolució de l'ICAC de 15 d'octubre de 2013 va suposar un canvi en un marc normatiu –les anteriors normes tècniques d'auditoria– que ha implicat una tasca d'estudi i interiorització. Tasca que ha continuat amb la revisió de determinades NIA-ES per la Resolució de l'ICAC de 23 de desembre de 2016. Aquest procés, com qualsevol altre procés d'aquest tipus, crea moltes vegades una certa sensació d'inseguretat en el sentit de dubtar si s'estan fent tots els procediments que les NIA-ES requereixen.

Aquest quadern tècnic parteix d'un esquema d'auditoria que comença per la compilació i acaba per la planificació, d'aquí el títol de començant pel final, i distribuint els diferents procediments d'auditoria per etapes fa un repàs d'aquells aspectes més rellevants, amb especial èmfasi en els requeriments de documentació que estableixen les NIA-ES amb l'objectiu d'aportar una visió de conjunt que ajudi a mitigar la sensació d'inseguretat que mencionàvem abans. Tot i que no és objecte d'aquest quadern tècnic, ressaltar que els articles 29 i 43 de la LAC, aquest darrer per a auditories d'EIP, sobre organització del treball contemplen determinats aspectes de documentació que cal tenir en compte.

En aquest punt és important recordar que la NIA-ES 200 estableix com a objectius globals de l'auditor en la realització de l'auditoria d'estats financers:

- a) l'obtenció d'una seguretat raonable que els estats financers en el seu conjunt estan lliures d'inconcreció material, deguda a frau o error, que permeti a l'auditor expressar una opinió sobre si els estats financers estan preparats, en tots els aspectes materials, de conformitat amb un marc d'informació financera aplicable; i
- b) l'emissió d'un informe sobre els estats financers, i el compliment dels requeriments de comunicació continguts en les NIA-ES, a la llum de les troballes de l'auditor.

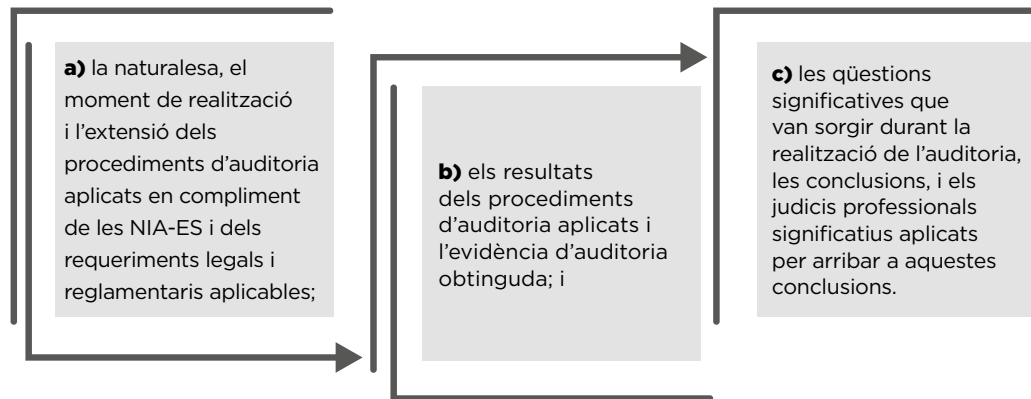
La NIA-ES 200 que, en certa manera emmarca a la resta de NIA-ES, inclou 5 requeriments que podríem anomenar generals; d'aquests, els d'ètica, escepticisme professional i judici professional no es recolliran de forma expressa en aquest quadern mentre que el requeriment d'evidència d'auditoria suficient i adequada i risc d'auditoria serà la base en què se centrarà el quadern en fer un repàs de les principals obligacions de documentació establertes en les NIA-ES. I finalment, el requeriment de realització de l'auditoria de conformitat amb les NIA-ES, que entre altres aspectes obliga a complir amb cadascun dels requeriments de les NIA-ES, tret que en les circumstàncies de l'auditoria no sigui aplicable la totalitat de les NIA-ES o que el requeriment no sigui aplicable perquè inclou una condició i aquesta no concorre en l'auditoria que s'està realitzant.

I ara sí, ens centrem en els requeriments de documentació i en fer-ho la NIA-ES a considerar, sense cap mena de dubte, és la NIA-ES 230. En principi cal entendre que complint amb els requeriments d'aquesta NIA-ES, la documentació d'auditoria serà suficient i adequada en funció de les circumstàncies. Per tant, l'absència de requeriments de documentació específics en una determinada NIA-ES no significa que no calgui preparar documentació, sinó que en qualsevol cas caldrà fer-ho per donar compliment a la NIA-ES 230. D'altra banda els requeriments específics de documentació en altres NIA-ES tenen com a finalitat aclarir l'aplicació de la NIA-ES 230 en les circumstàncies particulars indicades en aquestes altres NIA-ES i no limiten en cap cas l'aplicació de la NIA-ES 230.

Aquesta NIA-ES té com a objectiu que l'auditor prepari documentació que proporcioni un registre suficient i adequat de les bases per a l'informe d'auditoria i evidència que l'auditoria s'ha planificat i executat de conformitat amb les NIA-ES i els requeriments legals i reglamentaris aplicables. Com a requeriments estableix:

- L'obligació per part de l'auditor de preparar la documentació d'auditoria oportunament.

- L'obligació de l'auditor de preparar documentació d'auditoria que sigui suficient per permetre a un auditor experimentat (concepte definit en la pròpia NIA-ES 230), que no hagi tingut contacte previ amb l'auditoria, comprendre:



En aquest requeriment s'indica que cal que l'auditor documenti la naturalesa, el moment de realització i l'extensió dels procediments d'auditoria aplicats, deixant constància de «les característiques identificatives de les partides específiques o qüestions sobre les quals s'han realitzat proves; la persona que va realitzar el treball d'auditoria i la data en què es va completar aquest treball; la persona que va revisar el treball d'auditoria realitzat, i la data i abast d'aquesta revisió». També s'indica que cal documentar les discussions sobre qüestions significatives mantingudes amb la direcció, amb els responsables del govern de l'entitat i amb altres persones, inclosa la naturalesa d'aquestes qüestions, així com la data i l'interlocutor, i si l'auditor identifica informació incongruent amb la conclusió final de l'auditoria pel que fa a una qüestió significativa, indica que cal explicar la manera en què s'ha tractat aquesta incongruència.

En cas que excepcionalment l'auditor jutgi necessari deixar de complir un requeriment aplicable de les NIA-ES, haurà de documentar els motius i quins procediments d'auditoria alternatius ha aplicat per aconseguir els objectius de la NIA-ES en qüestió.

Aquest requeriment també fa referència a com documentar les qüestions sorgides després de la data de l'informe quan, en circumstàncies excepcionals, l'auditor aplica procediments d'auditoria nous o addicionals i arriba a noves conclusions després de la data de l'informe (veure apartat de fets posteriors).

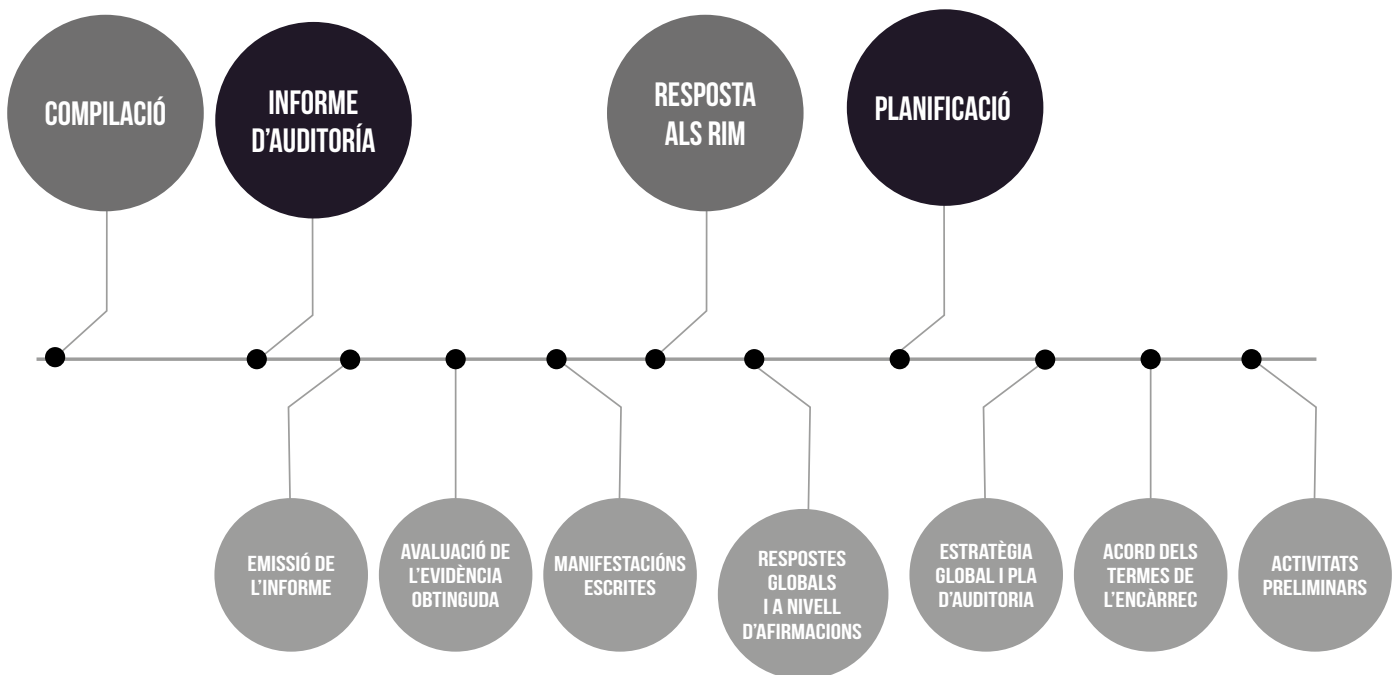
- L'obligació de compilar la documentació d'auditoria oportunament, segons s'explica en l'apartat 2 següent.

Per saber què constitueix evidència d'auditoria i quines responsabilitats té l'auditor de dissenyar i aplicar procediments d'auditoria per obtenir evidència d'auditoria suficient i adequada que li permeti aconseguir conclusions raonables en les quals basar la seva opinió, cal fer referència a la NIA-ES 500, aplicable a tota l'evidència d'auditoria obtinguda en un treball, al marge que hi hagi altres NIA-ES amb requeriments específics. Aquesta NIA-ES estableix requeriments que majoritàriament es desenvolupen en els apartats corresponents, en relació amb l'evidència d'auditoria suficient i adequada, la informació que s'utilitzarà com a evidència d'auditoria, el fet que cal que l'auditor determini els mitjans de selecció dels elements sobre els quals es realitzaran proves per obtenir evidència d'auditoria així com les actuacions a portar a terme en cas d'incongruències en l'evidència d'auditoria o reserves sobre la seva fiabilitat.

En relació amb l'esquema d'auditoria que hem plantejat a continuació per desenvolupar el contingut del quadern tècnic, és per tots conegut que l'auditoria no és lineal però per explicar els diferents procediments només es pot fer establint-ne una seqüència, que, en aquest cas s'ha fet en quatre grans

etapes i començant pel final: compilació, informe d'auditoria, resposta als riscos d'incorrecció material i planificació. Les diferents etapes s'alimenten entre si, cosa que pot suposar que un procediment, per exemple, de resposta porti a revisar un fet en la planificació i, en aquest sentit, en molts casos en el mateix quadern es matisa que s'ha de revisar un determinat procediment i, en certa manera, tornar a replantejar alguna de les etapes.

Finalment, matisar que en aquest repàs dels aspectes considerats més rellevants de l'auditoria que es fa en aquest quadern i que com s'ha dit se centra principalment en les obligacions de documentació, no es pretén reproduir ni tractar tots els requeriments de totes les NIA-ES.



2. COMPILACIÓ

Tant en l'NCQI com en les NIA-ES s'estableix l'obligació de compilació i la mateixa NCQI indica que la firma d'auditoria establirà polítiques i procediments perquè els equips dels encàrrecs finalitzin oportunament la compilació dels arxius finals de l'encàrrec, un cop s'hagin acabat els informes de l'encàrrec. A més, cal assenyalar que aquesta obligació ha estat també incorporada en l'article 29.2 de la LAC on, entre altres aspectes, s'indica que «l'arxiu d'auditoria es tancarà en el termini màxim de 60 dies a partir de la data de l'informe d'auditoria». La normativa d'auditoria defineix la compilació com un procés administratiu que no implica l'aplicació de nous procediments d'auditoria o l'obtenció de noves conclusions. Per la seva banda, l'NCQI en el material d'aplicació quan desenvolupa els apartats de confidencialitat, custòdia segura, accessibilitat i recuperació de la documentació dels encàrrecs i de conservació de la documentació estableix que la firma d'auditoria en dissenyar i implementar els controls per impedir una modificació no autoritzada o la pèrdua de la documentació d'un encàrrec, pot incloure controls que:

- permetin la determinació de la data en què es va crear, modificar o revisar la documentació de l'encàrrec, així com la persona que ho va fer;

- protegeixin la integritat de la informació en totes les etapes de l'encàrrec;
- impedeixin els canvis no autoritzats en la documentació de l'encàrrec, i
- permetin l'accés a la documentació de l'encàrrec per part de l'equip de l'encàrrec, així com d'altres persones autoritzades quan resulti necessari perquè puguin complir adequadament les seves responsabilitats.

Entre els procediments adoptats per a la conservació de la documentació dels encàrrecs s'inclouran els que han de permetre la recuperació i l'accés a la documentació dels encàrrecs durant el període de conservació, especialment en el cas de la documentació electrònica; proporcionar, si és el cas, un registre dels canvis efectuats en la documentació dels encàrrecs després que hagin estat acabats els seus arxius i permetre l'accés i la revisió per part de tercers externs autoritzats, de la documentació dels encàrrecs específics amb fins de control de qualitat o amb altres propòsits. La normativa d'auditoria també indica que en aquest procés l'auditor no eliminarà ni descartarà documentació d'auditoria, qualsevol que sigui la seva naturalesa, abans que finalitzi el seu termini de conservació, que segons l'article 30 de la LAC és de cinc anys a comptar des de la data de l'informe.

3. INFORME D'AUDITORIA

(3.1) Emissió de l'informe d'auditoria

Tant la revisió de determinades NIA per part de l'IFAC com l'entrada en vigor de la LAC i del Reglament UE núm. 537/2014 sobre requisits específics per a auditories d'EIP, com és per tots conegut, ha comportat, entre d'altres, la modificació i revisió de determinada normativa per part de l'ICAC mitjançant la Resolució de 23 de desembre de 2016:

- Modificació de la definició de responsables del govern de l'entitat.
- Incorporació de la NIA-ES 701.
- Revisió de les NIA-ES 260, 510, 570, 700, 705, 706, 720 i 805.

Revisions i modificacions que són d'aplicació obligatòria per als treballs d'auditoria de comptes referits a comptes anuals o estats financers o un sol estat financer corresponents a exercicis econòmics que s'iniciïn a partir del 17 de juny de 2016, així com als estats financers intermedis corresponents a aquests exercicis econòmics i, en tot cas, són aplicables als treballs d'auditoria contractats o encarregats a partir de l'1 de gener de 2018, independentment dels exercicis econòmics als quals es refereixen els estats financers objecte del treball. Aquests canvis han suposat modificacions substancials en els models d'informe d'auditoria canviant l'ordre de les diferents seccions, ampliant l'explicació de les responsabilitats dels administradors i dels auditors de comptes i incorporant una nova secció on explicar quins han estat a judici de l'auditor les qüestions clau o aspectes més rellevants d'auditoria a banda d'incloure altres diferències en el contingut dels informes d'auditoria d'EIP dels que no ho són.

ESQUEMA DE L'INFORME D'AUDITORIA

Si partim d'una opinió d'auditoria favorable, l'informe d'auditoria tindrà els següents apartats:

| NO EIP | EIP |
|---|--|
| <p data-bbox="209 367 695 396">Exemple 3 Annex NIA-ES Revisada 700</p> <ul data-bbox="199 421 707 707" style="list-style-type: none"> • Opinió • Fonament de l'opinió • Aspectes més rellevants de l'auditoria • Altra informació: informe de gestió • Responsabilitats dels administradors en relació amb els comptes anuals • Responsabilitat dels auditors en relació amb l'auditoria dels comptes anuals | <p data-bbox="790 367 1270 396">Exemple 1 Annex NIA-ES Revisada 700</p> <p data-bbox="778 421 1193 450">Informe sobre els comptes anuals</p> <ul data-bbox="778 463 1286 750" style="list-style-type: none"> • Opinió • Fonament de l'opinió • Qüestions clau d'auditoria • Altra informació: informe de gestió • Responsabilitats dels administradors en relació amb els comptes anuals • Responsabilitat dels auditors en relació amb l'auditoria dels comptes anuals <p data-bbox="778 763 1294 819">Informe sobre altres requeriments legals i reglamentaris</p> <ul data-bbox="778 833 1222 969" style="list-style-type: none"> • Informe addicional per la comissió d'auditoria • Període de contractació • Serveis prestats |

En aquells casos en què l'opinió no sigui favorable, canvia tant el títol de les seccions opinió i fonament de l'opinió per, segons correspongui, opinió (fonament de l'opinió) amb excepcions, opinió (fonament de l'opinió) desfavorable o denegació d'opinió (fonament de la denegació d'opinió), com determinats aspectes en la redacció del contingut de la resta de seccions.

D'altra banda, si estem davant d'una auditoria on s'ha produït una incertesa material relacionada amb fets o condicions que poden generar dubtes significatius sobre la capacitat de l'entitat per continuar com a empresa en funcionament i, aquesta s'ha revelat correctament en els estats financers auditats, l'informe d'auditoria inclourà una secció separada amb el subtítol "Incertesa material relacionada amb l'empresa en funcionament" a sota el paràgraf de fonament d'opinió. A més caldrà considerar si es donen les circumstàncies per incloure o no un paràgraf d'èmfasi o d'altres qüestions, segons el que estableixi la NIA-ES 706 Revisada.

Tot això fa que s'hagi ampliat la diferent casuística i, per tant, els diferents exemples d'informes inclosos en les NIA-ES revisades, motiu pel qual caldrà ser molt curós a l'hora d'escollir l'exemple d'informe per evitar errors. Finalment, és important assenyalar que en el procés de revisió i adaptació fet per l'ICAC hi ha determinades NIA-ES, com són la 600 i la 710 que tot i incloure models d'informes no han estat revisades per adaptar-les al nou marc normatiu i, per tant, no poden ser utilitzats sense abans realitzar les oportunes modificacions.

MANCA D'EMISSIÓ DE L'INFORME D'AUDITORIA

En aquest apartat destacar que, tal com preveu l'article 5.2 de la LAC i l'article 7.1 del RLAC (Reglament en vigor a la data de preparació d'aquest quadern), «l'emissió de l'informe i el seu lliurament a l'entitat auditada s'han de realitzar en les dates previstes contractualment, de forma que pugui complir la finalitat per a la qual va ser contractada l'auditoria de comptes» i que «si en el transcurs del treball l'auditor detecta l'existència de circumstàncies, no imputables a aquest, que puguin afectar la data d'emissió de l'informe inicialment prevista, l'auditor de comptes ha de detallar en un escrit, que ha de ser remès a qui va realitzar l'encàrrec d'auditoria, les circumstàncies i els seus possibles efectes en l'emissió de l'informe d'auditoria». Aquest escrit s'ha de documentar en els papers de treball i, en cas d'auditories obligatòries, també cal remetre'l a l'ICAC i al Registre Mercantil.

RESPONSABILITATS DE REVISIÓ DEL SOCI DE L'ENCÀRREC

L'NCQI i la NIA-ES 220 indiquen que entre les polítiques i procediments dissenyats per les firmes d'auditoria o auditors per proporcionar una seguretat raonable que els encàrrecs es realitzin de conformitat amb les normes professionals i amb els requeriments normatius aplicables, i que els informes que s'emeten són adequats a les circumstàncies s'inclouen les qüestions referents a la promoció de la consistència i qualitat dels encàrrecs i les responsabilitats de supervisió i de revisió. Entre altres aspectes, les responsabilitats de revisió suposen avaluar que el treball realitzat suporta les conclusions a què s'ha arribat i està adequadament documentat, així com que es té evidència suficient i adequada per suportar l'informe.

REVISIÓ DE CONTROL DE QUALITAT I CONSULTES

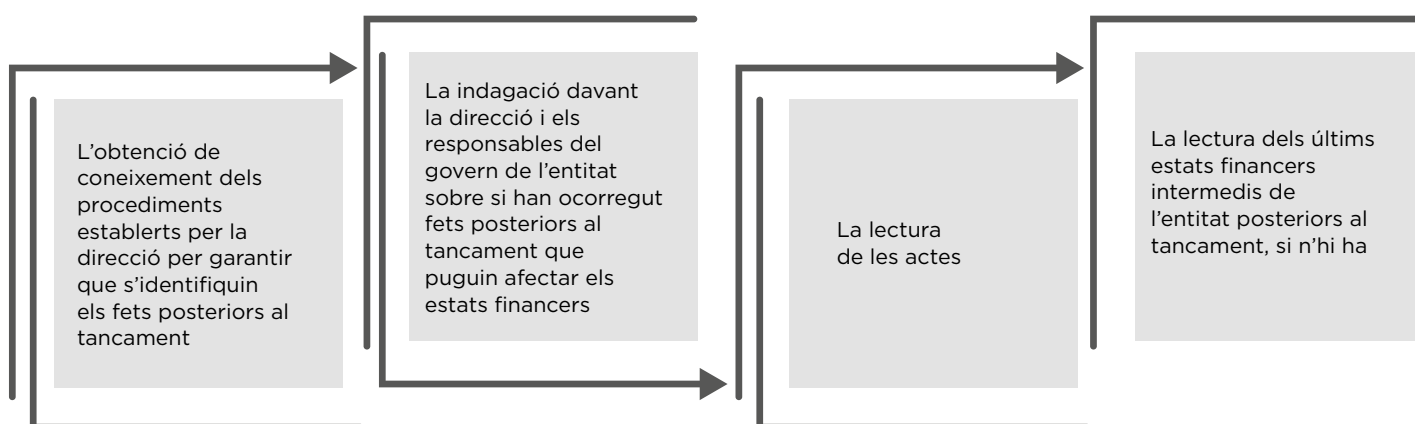
Si l'encàrrec està sotmès a revisió de control de qualitat, obligatori per a totes les EIP i per tots aquells altres encàrrecs d'auditoria per als quals la firma d'auditoria hagi determinat que cal fer aquesta revisió, caldrà que quedi constància que la revisió s'ha completat i que el soci de l'encàrrec ha discutit amb el responsable de la revisió les qüestions significatives que hagin sorgit durant l'encàrrec, incloent-hi les que s'hagin identificat durant la revisió, abans de la data de l'informe.

Si durant l'execució del treball s'han fet consultes sobre qüestions que impliquin diferències d'opinió o sobre altres qüestions complexes o controvertides caldrà que quedin degudament documentades juntament amb les conclusions obtingudes.

FETS POSTERIORIS

La NIA-ES 560 indica que els objectius de l'auditor en relació amb els fets posteriors són «l'obtenció d'evidència d'auditoria suficient i adequada sobre si els fets ocorreguts entre la data dels estats financers i la data de l'informe d'auditoria i que requereixin un ajust dels estats financers o la seva revelació en aquests, s'han reflectit adequadament en els estats financers de conformitat amb el marc d'informació financera aplicable i que l'auditor reaccioni adequadament davant els fets que arribin al seu coneixement després de la data de l'informe d'auditoria i que, d'haver estat coneguts per aquest a la data esmentada, li podrien haver dut a rectificar l'informe».

Per aconseguir aquest objectiu, els procediments a aplicar per l'auditor inclourà el següent:



Adicionalment, la pròpia NIA-ES 560 estableix requeriments d'actuació i comunicació amb la direcció i els responsables del govern de l'entitat davant de fets que arriben a coneixement de l'auditor entre la data de l'informe i la data de publicació dels estats financers i fets que arriben a coneixement de l'auditor amb posterioritat a la data de publicació dels estats financers.

COMUNICACIONS AMB ELS RESPONSABLES DEL GOVERN DE L'ENTITAT EN RELACIÓ AMB LES CIRCUMSTÀNCIES QUE AFECTEN A L'ESTRUCTURA I CONTINGUT DE L'INFORME D'AUDITORIA I DE LES DEFICIÈNCIES SIGNIFICATIVES DE CONTROL INTERN

Aquesta comunicació, els termes de la qual queden definits a l'apartat 16 de la NIA-ES 260 Revisada i a totes les NIA-ES relacionades amb informes, té com a finalitat informar els responsables del govern de l'entitat de les circumstàncies en què l'estructura i contingut de l'informe d'auditoria poden diferir del que s'esperava o pot incloure informació addicional sobre l'auditoria que s'ha realitzat.

Entre les circumstàncies en què l'auditor està obligat a incloure informació addicional en l'informe d'auditoria de conformitat amb les NIA-ES, o pot considerar-ho necessari per algun altre motiu, i en què es requereix comunicació amb els responsables del govern de l'entitat, s'inclouen:

- Quan l'auditor tingui previst expressar una opinió modificada d'acord amb la NIA-ES 705 Revisada.
- Quan l'informe d'auditoria esmenti una incertesa material relacionada amb l'empresa en funcionament de conformitat amb la NIA-ES 570 Revisada.
- Quan es comuniquin qüestions clau de l'auditoria de conformitat amb la NIA-ES 701.
- Quan l'auditor consideri necessari incloure un paràgraf d'èmfasi o un paràgraf sobre altres qüestions, de conformitat amb la NIA-ES 706 Revisada o obligat per altres NIA-ES.

Per la seva banda, la NIA-ES 265 estableix que l'auditor haurà de comunicar oportunament i al nivell adequat de responsabilitat de la direcció i per escrit les deficiències significatives en el control intern que l'auditor hagi comunicat o tingui intenció de comunicar als responsables del govern de l'entitat, llevat que, tenint en compte les circumstàncies, la seva comunicació directa a la direcció resulti inadequada; i altres deficiències en el control intern identificades durant la realització de l'auditoria que no hagin estat comunicades a la direcció per altres parts i que, segons el judici professional de l'auditor, tinguin la importància suficient per merèixer l'atenció de la direcció.

En la comunicació escrita sobre les deficiències significatives en el control intern s'inclourà:

- la descripció de les deficiències i una explicació dels seus possibles efectes i
- informació suficient per permetre als responsables del govern de l'entitat i a la direcció comprendre el context de la comunicació en els termes descrits a l'apartat 11 b) de la NIA-ES 265.

COMUNICACIONS ESPECÍFIQUES ADDICIONALS PELS AUDITORS O SOCIETATS D'AUDITORIA D'EIP A LA COMISSIÓ D'AUDITORIA I A LES AUTORITATS SUPERVISORES

A més a més dels requeriments de comunicació amb els responsables del govern de caràcter general aplicables per a totes les auditories, l'article 36 de la LAC estableix que els auditors o societats d'auditoria d'EIP elaboraran i presentaran un informe addicional per a la Comissió d'Auditoria de conformitat amb el contingut de l'article 11 del Reglament (UE) núm. 537/2014. En el cas d'auditoria de comptes anuals consolidats, l'auditor del grup haurà d'elaborar aquest informe addicional per a lliurar a la societat dominant. Aquest informe també serà facilitat a les autoritats nacionals supervidores de les EIP quan així ho sol·licitin.

Tanmateix l'article 38 de la LAC indica que els auditors de comptes i societats d'auditoria que realitzin l'auditoria dels comptes anuals o d'altres estats financers d'EIP sotmeses al règim de supervisió

i control atribuït al Banc d'Espanya, a la Comissió Nacional del Mercat de Valors i a la direcció General d'Assegurances i Fons de Pensions, o als òrgans autonòmics amb competències d'ordenació i supervisió de les entitats asseguradores, tindran l'obligació de comunicar ràpidament per escrit als esmentats òrgans o institucions públiques segons sigui procedent tota informació relativa a l'entitat o institució auditada de la qual hagin tingut coneixement en l'exercici de les seves funcions en els supòsits previstos en l'article 12.1 del Reglament (UE) núm. 537/2014:

- a) «una infracció greu de les disposicions legals, reglamentàries o administratives que estableixen, si escau, les condicions d'autorització, o que regulen de manera específica l'exercici de les activitats de l'EIP;
- b) una amenaça o dubte d'importància relativa en relació amb la continuïtat de les activitats de l'EIP;
- c) la negativa a emetre un dictamen d'auditoria sobre els estats financers, o l'emissió d'un dictamen desfavorable o amb reserves.»

(3.2) Avaluació de l'evidència obtinguda

Les NIA-ES defineixen l'evidència d'auditoria com «la informació utilitzada per l'auditor per arribar a les conclusions en què basa la seva opinió. L'evidència d'auditoria inclou tant la informació continguda en els registres comptables dels quals s'obtenen els estats financers, com altra informació». L'evidència d'auditoria és necessària per sustentar l'opinió i l'informe d'auditoria, és de naturalesa acumulativa i s'obté principalment de l'aplicació de procediments d'auditoria en el transcurs de l'auditoria, tot i que també pot incloure informació obtinguda d'altres fonts.

La seguretat raonable s'aconsegueix quan l'auditor ha obtingut evidència d'auditoria suficient i adequada per reduir el risc d'auditoria (és a dir, el risc que l'auditor expressi una opinió inadequada quan els estats financers contenen incorreccions materials) a un nivell acceptablement baix.

A efectes d'avaluar l'evidència obtinguda, caldrà considerar el següent:

INCONGRUÈNCIA EN L'EVIDÈNCIA D'AUDITORIA O RESERVES SOBRE LA SEVA FIABILITAT

La major part del treball de l'auditor per formar-se una opinió consisteix en l'obtenció i avaluació de l'evidència d'auditoria obtinguda. Quan l'auditor detecti que l'evidència d'auditoria obtinguda d'una font és incongruent amb l'obtinguda d'una altra font o tingui reserves sobre la fiabilitat de la informació que s'utilitzarà com a evidència d'auditoria haurà de determinar les modificacions o procediments d'auditoria addicionals que siguin necessaris per a resoldre la qüestió, i considerarà, si s'escau, l'efecte d'aquesta situació sobre altres aspectes de l'auditoria.

La NIA-ES 230 estableix en l'apartat 11, com a requeriment específic de documentació, que quan l'auditor identifica informació incongruent amb la conclusió final de l'auditoria en referència a una qüestió significativa, l'auditor ha de documentar la manera en què va tractar aquesta incongruència, això no implica que l'auditor hagi de conservar documentació que sigui incorrecta o hagi estat reemplaçada.

PROCEDIMENTS ANALÍTICS EN LA FASE FINAL

La NIA-ES 520 en el seu apartat 6 estableix que l'auditor dissenyarà i aplicarà procediments analítics en un moment proper al final de l'auditoria amb la finalitat d'avaluar si els estats financers són consistents amb el seu coneixement de l'entitat i assolir una valoració definitiva sobre si els estats financers estan

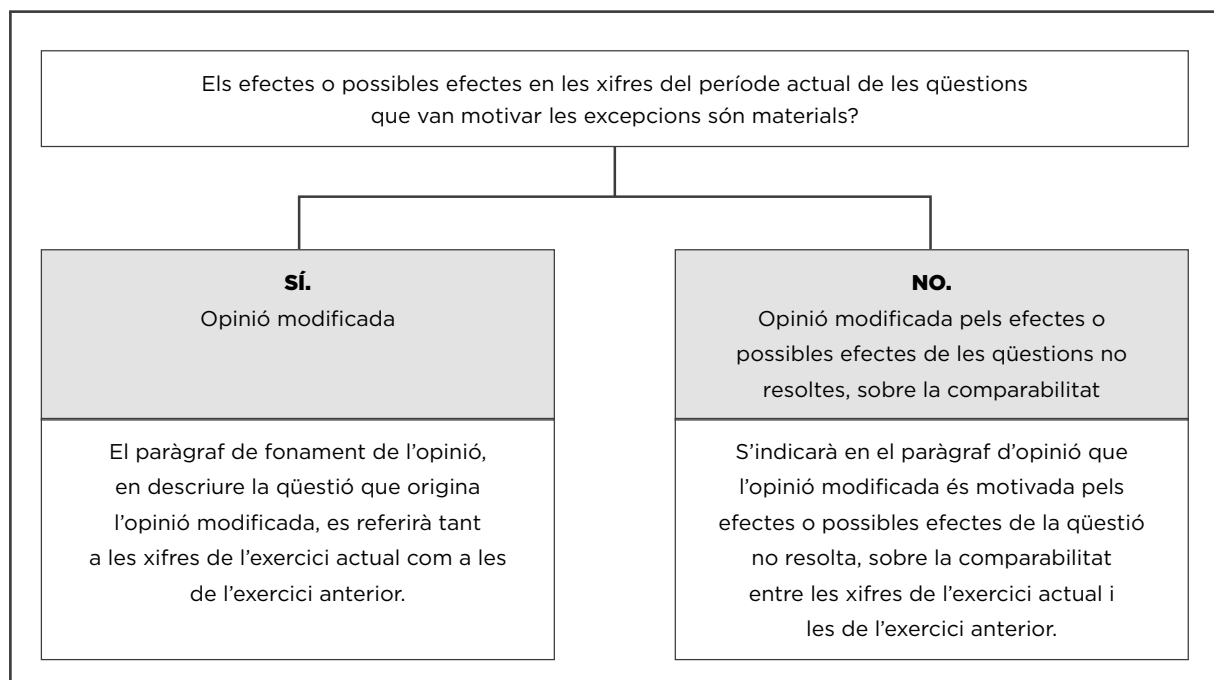
lliures d'incorrecció material. Els procediments analítics s'apliquen, en aquest moment, per corroborar les conclusions assolides durant el treball d'auditoria i no per obtenir una garantia substantiva addicional. Si l'auditor detecta inconsistències en aquesta revisió final, haurà de reavaluar els riscos identificats prèviament i aplicar procediments d'auditoria addicionals.

EFFECTE EN L'AUDITORIA DE LES INCORRECCIONS IDENTIFICADES

Tal com indica la NIA-ES 450, l'objectiu de l'auditor és avaluar l'efecte en l'auditoria de les incorreccions identificades, i si s'escau, l'efecte de les no corregides en els estats financers. En aquest sentit la mateixa NIA-ES 450 obliga a documentar:

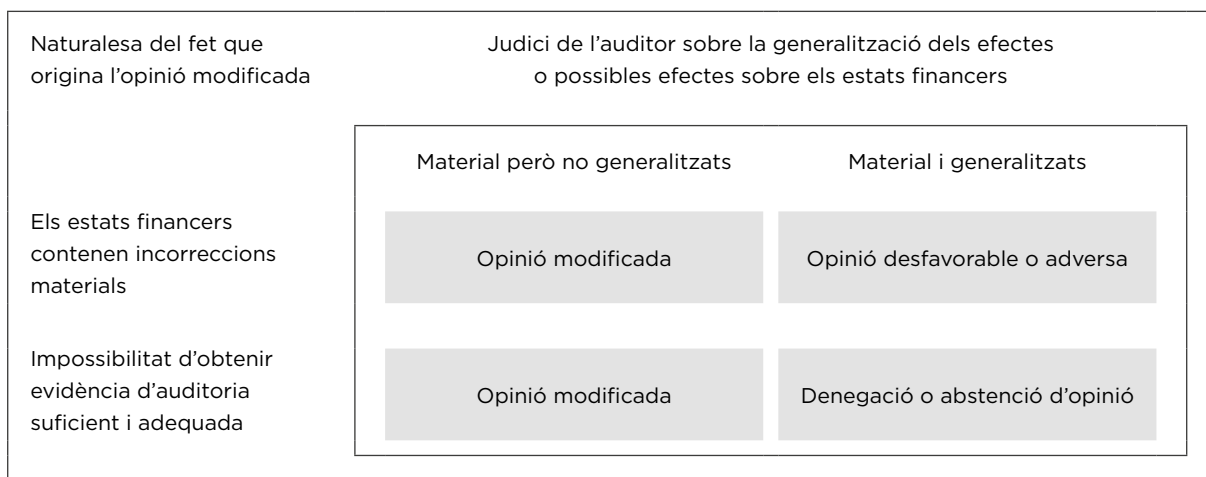
- a) L'import per sota del qual les incorreccions es consideren clarament insignificants (veure apartat importància relativa de la planificació).
- b) Totes les incorreccions acumulades durant la realització de l'auditoria i si han estat corregides.
- c) La conclusió de l'auditor sobre si les incorreccions no corregides són materials, individualment o de forma agregada, i la base per a aquesta conclusió.

En aquest procés d'avaluació de les incorreccions també cal considerar com afecten les excepcions de l'exercici anterior, en cas que l'opinió de l'exercici anterior no hagués estat favorable, seguint allò establert per la NIA-ES 710, que es resumeix en el següent esquema:



Font d'informació: pregunta de la setmana núm. 21 de 5 de juny de 2017.

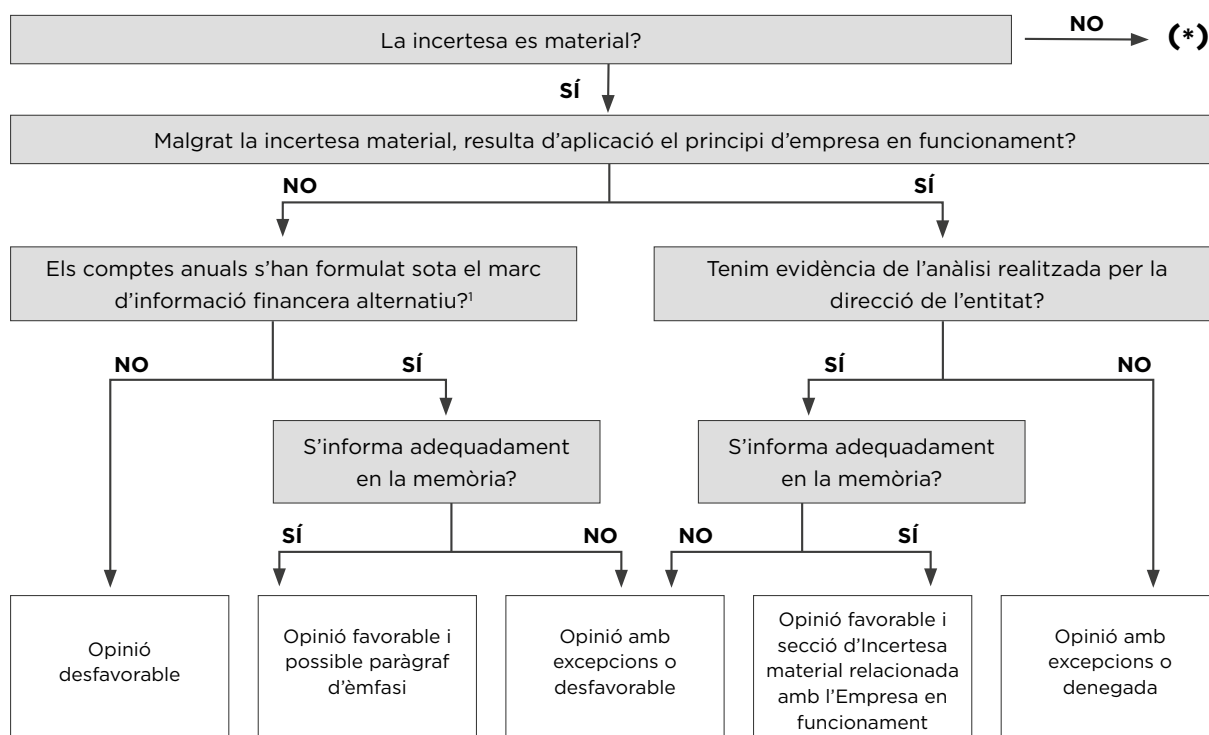
Recordar que en cas d'una opinió modificada, la decisió sobre el tipus d'opinió depèn de la naturalesa de la qüestió que l'origina («és a dir, si els estats financers contenen incorreccions materials o, en el cas de la impossibilitat d'obtenir evidència d'auditoria suficient i adequada, si poden contenir incorreccions materials») i el judici de l'auditor sobre la generalització dels efectes o possibles efectes de la qüestió en els estats financers, segons el següent esquema detallat en l'apartat A1 de la NIA-ES 705 Revisada:



L'auditor haurà de comunicar als responsables del govern de l'entitat les incorreccions no corregides i l'efecte que, individualment o de forma agregada, poden tenir sobre l'opinió a expressar en l'informe d'auditoria, llevat que les disposicions legals o reglamentàries ho prohibeixin i sol·licitarà que es corregeixin. També els hi haurà de comunicar l'efecte de les incorreccions no corregides relatives a períodes anteriors sobre els tipus de transaccions, saldos comptables o informació a revelar rellevants, i sobre els estats financers en el seu conjunt.

INCERTESA MATERIAL RELACIONADA AMB L'EMPRESA EN FUNCIONAMENT

En el marc de l'auditoria, l'auditor avalua la valoració realitzada per la direcció de la capacitat de l'entitat per continuar com a empresa en funcionament i, en cas d'identificar fets o condicions que poden generar dubtes significatius sobre la seva capacitat per continuar-hi, obté evidència d'auditoria suficient i adequada per determinar si existeix o no una incertesa material mitjançant l'aplicació de procediments d'auditoria addicionals i tenint en compte els factors mitigants. Basant-se en l'evidència obtinguda l'auditor conclou si, segons el seu parer, existeix una incertesa material relacionada amb fets o condicions que, individual o conjuntament, poden generar dubtes significatius sobre la capacitat de l'entitat per continuar com a empresa en funcionament. Els diferents escenaris que es poden donar i amb el corresponent impacte en l'opinió d'auditoria es detallen en el següent esquema:



¹ 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

(*) Si malgrat no ser la incertesa material, s'han identificat fets o condicions que generen dubtes significatius sobre la capacitat de l'entitat per a continuar com a empresa en funcionament, cal avaluar si la memòria revela la informació adequada sobre aquests fets o condicions:

- En cas que no la reveli, cal incloure una excepció per omissió d'informació i descripció de la qüestió, de conformitat amb la NIA-ES 705 Revisada, en la secció Fonament de l'opinió amb excepcions/desfavorable.
- Si la memòria revela la informació adequada sobre aquests fets o condicions cal avaluar, en aplicació de la NIA-ES 701, si la qüestió, ha estat de la major significativitat en l'auditoria dels estats financers del període actual i, en cas afirmatiu, incloure-la, de conformitat amb la NIA-ES 701 Revisada, en la secció Qüestions clau/Aspectes més rellevants de l'auditoria.
- Per últim, si la memòria revela la informació adequada i no s'ha considerat que aquesta hagi estat una qüestió de la major significativitat, l'auditor ha d'avaluar si considera necessari cridar l'atenció sobre la informació revelada per ser de tal importància que resulta fonamental perquè els usuaris compreguin els estats financers i, en cas afirmatiu, incloure, de conformitat amb la NIAES 706 Revisada, un paràgraf d'èmfasi.

Font d'informació: preguntes de la setmana núm. 62 de 16 d'abril de 2018 i núm. 28 de 24 de juliol de 2017 actualitzada a 16 d'abril de 2018.

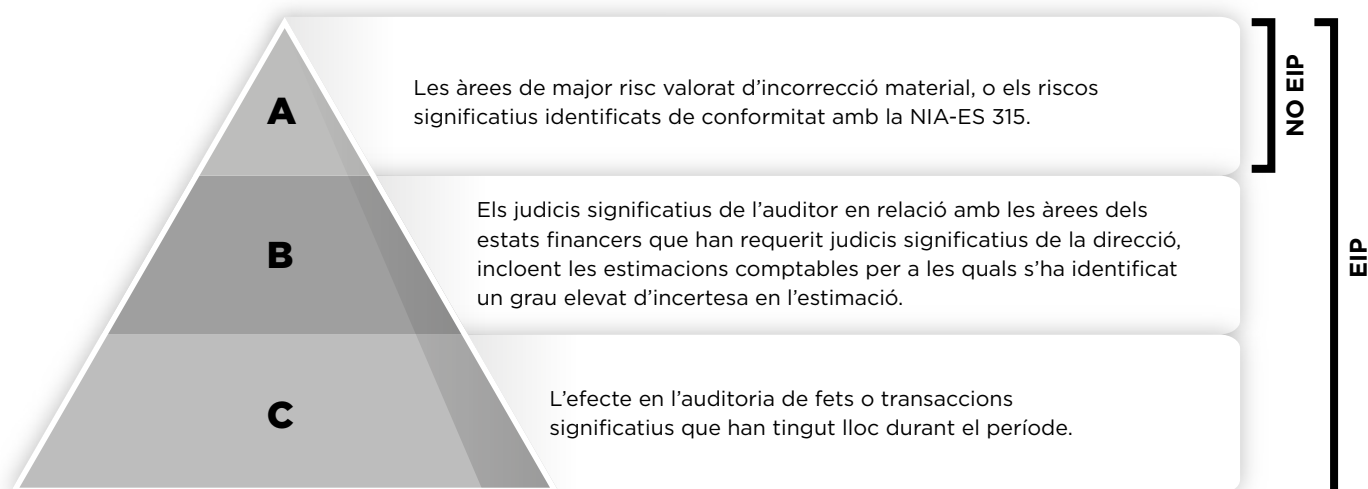
Remarcar que a més de l'evidència necessària sobre els procediments realitzats cal deixar degudament sustentada la justificació del corresponent impacte en l'opinió d'auditoria.

L'apartat 25 de la NIA-ES 570 Revisada incorpora requeriments de comunicació específics amb els responsables del govern de l'entitat en relació amb els fets o condicions que puguin generar dubtes significatius sobre la capacitat de l'entitat per continuar com a empresa en funcionament. Aquesta comunicació amb els responsables del govern de l'entitat s'ha de referir, entre altres coses, a si els fets o les condicions constitueixen una incertesa material; si és adequada la utilització, per la direcció, del principi comptable d'empresa en funcionament per a la preparació dels estats financers; si és adequada la corresponent informació revelada en els estats financers i, si és el cas, les implicacions per a l'informe d'auditoria.

QÜESTIONS CLAU O ASPECTES MÉS RELLEVANTS DE L'AUDITORIA

Aquestes són, sens dubte, la gran novetat de les opinions d'auditoria que s'estan emetent a partir d'aquest 2018. Sense entrar a explicar la totalitat de la NIA-ES 701, que és la norma a seguir per determinar quines són les qüestions clau o els aspectes més rellevants d'auditoria, destacar-ne alguns aspectes a efectes de situar els requeriments de documentació que s'analitzen en els apartats posteriors.

L'auditor ha de determinar, entre les qüestions comunicades als responsables del govern de l'entitat, aquelles que hagin requerit atenció significativa de l'auditor en realitzar l'auditoria. Per fer-ho tindrà en compte l'apartat 9 de la NIA-ES 701, que es resumeix en el següent esquema:



Tot i que en l'auditoria d'entitats no EIP únicament serà obligatori tenir en compte el que estableix l'apartat a) de l'apartat 9 de la NIA-ES 701, si l'auditor decideix voluntàriament tenir en compte les circumstàncies previstes en les lletres b) i c) de l'apartat 9 de la NIA-ES 701, en aquest cas els requeriments de la NIA-ES 701 s'hauran d'aplicar íntegrament i la corresponent secció d'informe es denominarà "Qüestions clau de l'auditoria" i no "Aspectes més rellevants de l'auditoria".

Entre les qüestions identificades de conformitat amb l'apartat 9, l'auditor ha de determinar les que han estat de major significativitat a l'auditoria dels estats financers del període actual (apartat 10 de la NIA-ES 701) i que són, en conseqüència, les qüestions clau de l'auditoria/Aspectes més rellevants de l'auditoria.

Per determinar quines són les qüestions de la major significativitat poden ser rellevants les consideracions que es realitzen en els apartats A27 a A30 de la NIA-ES 701.


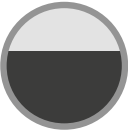

La descripció de cada qüestió clau o aspecte més rellevant de l'auditoria en la secció corresponent de l'informe d'auditoria ha d'incloure:

- una referència a la corresponent informació o informacions a revelar en els estats financers, si és aplicable;
- el motiu pel qual la qüestió es va considerar de la major significativitat en l'auditoria i es va determinar, en conseqüència, que es tractava d'una qüestió clau de l'auditoria; i
- la manera en què s'ha tractat la qüestió en l'auditoria.

Assenyalar que les qüestions que donen lloc a una opinió modificada de conformitat amb la NIA 705 Revisada o a una incertesa material relacionada amb la capacitat de l'entitat per a continuar com a empresa en funcionament de conformitat amb la NIA 570 Revisada, són sempre, per la seva pròpia naturalesa, qüestions clau o aspectes més rellevants de l'auditoria. No obstant això, aquestes qüestions no es descriuran en la secció de "Qüestions clau/Aspectes més rellevants de l'auditoria" de l'informe d'auditoria sinó que l'auditor informarà sobre aquestes qüestions de conformitat amb les NIA-ES aplicables en la secció específica definida respecte a això.

En aquest punt, fer menció a la consulta publicada per l'ICAC de data 21 de març de 2018 en què respon a la pregunta de si en entitats que no són EIP es podria donar el cas que l'informe d'auditoria no inclogués cap aspecte més rellevant de l'auditoria quan l'auditor determini que no hi ha hagut cap qüestió de major significativitat en la realització de l'auditoria. L'ICAC respon fent referència al fet que els apartats 16 i A59 de la NIA-ES 701 preveuen aquesta possibilitat per al cas d'entitats que cotitzen en un mercat secundari oficial, encara que sigui poc freqüent, que s'emeti un informe en què no s'identifiqui cap qüestió clau de l'auditoria, a més aquesta circumstància s'haurà d'informar en la secció corresponent. Segons la nota inclosa en l'apartat 5 de la NIA-ES 701, això és igualment aplicable en el cas d'auditories d'entitats que no són EIP, assenyalant, a més, que en el cas d'aquestes entitats pot ser encara més freqüent perquè l'aplicació de la NIA-ES 701 en principi és més limitada (amb caràcter obligatori per a les circumstàncies previstes en l'apartat 9 a)) que en auditories d'EIP.

L'apartat 18 de la NIA-ES 701 estableix que l'auditor ha d'incloure en la documentació d'auditoria:

| | | |
|---|--|--|
|  <p>Les qüestions que han requerit una atenció significativa de l'auditor segons l'establert en l'apartat 9 i el fonament de l'auditor per determinar si cadascuna d'aquestes qüestions és o no una qüestió clau o aspecte més rellevant de l'auditoria de conformitat amb l'apartat 10.</p> |  <p>Si s'escau, el fonament de l'auditor per determinar que no existeixen qüestions clau o aspectes més rellevants de l'auditoria que s'hagin de comunicar en l'informe o que les úniques qüestions clau o aspectes més rellevants de l'auditoria a comunicar són les que suposen emetre una opinió modificada o una incertesa material relacionada amb fets o condicions que poden generar dubtes significatius sobre la capacitat de l'entitat per continuar com a empresa en funcionament.</p> |  <p>Si s'escau, el fonament de l'auditor per determinar que una qüestió clau o aspecte més rellevant de l'auditoria no es comunicui en l'informe d'auditoria.</p> |
|---|--|--|

Com ja s'ha indicat, la NIA-ES 230 requereix que l'auditor prepari documentació d'auditoria que sigui suficient per a permetre a un auditor experimentat, que no hagi tingut contacte previ amb l'auditoria, la comprensió, entre d'altres, dels judicis professionals significatius. En el context de les qüestions clau o aspectes més rellevants de l'auditoria és probable que els judicis de l'auditor respecte les qüestions que han requerit atenció significativa de l'auditor i si cadascuna d'aquestes qüestions és o no una qüestió clau de l'auditoria es fonamentin en la documentació de les seves comunicacions amb els responsables del govern de l'entitat i en la documentació relativa a cada qüestió per separat així com en una altra documentació de les qüestions significatives que van sorgir durant la realització de l'auditoria (per exemple, un memoràndum final). No obstant això, aquesta NIA-ES no requereix que l'auditor documenti el motiu pel qual altres qüestions que van ser objecte de comunicació amb els responsables del govern de l'entitat no han estat qüestions que han requerit atenció significativa de l'auditor.

Amb caràcter general, l'auditor haurà de descriure en l'informe d'auditoria cadascuna de les qüestions clau o aspectes més rellevants de l'auditoria, no obstant això, l'apartat 14 de la NIA-ES 701 preveu dues excepcions a aquesta obligació:

- Quan les disposicions legals o reglamentàries prohibeixin revelar públicament la qüestió.
- Quan en circumstàncies extremadament poc freqüents, l'auditor determini que la qüestió no s'hauria de comunicar en el seu informe perquè cal esperar de manera raonable que les conseqüències adverses sobrepassarien els beneficis en l'interès públic que aquesta comunicació tindria.

Aquesta segona excepció no seria aplicable si l'entitat hagués revelat públicament informació sobre la qüestió ni quan es tracti de qüestions clau o aspectes més rellevants de l'auditoria que suposin riscos considerats més significatius en la realització de l'auditoria, ja que la comunicació d'aquests està exigida en tot cas a l'article 5.1.c) de la LAC i a l'article 10.2.c) del Reglament (UE) núm. 537/2014.

PARÀGRAFS D'ÈMFASI I D'ALTRES QÜESTIONS

La NIA-ES 706 Revisada defineix un paràgraf d'èmfasi com «un paràgraf inclòs en l'informe d'auditoria que es refereix a una qüestió presentada o revelada de forma adequada en els estats financers i que, segons el parer de l'auditor, és de tal importància que resulta fonamental perquè els usuaris comprenguin els estats financers» i un paràgraf sobre altres qüestions és «un paràgraf inclòs en l'informe d'auditoria que es refereix a una qüestió diferent de les presentades o revelades en els estats financers i que, segons el parer de l'auditor, és rellevant perquè els usuaris comprenguin l'auditoria, les responsabilitats de l'auditor o l'informe d'auditoria». En l'annex 1 d'aquesta NIA-ES s'identifiquen les NIA-ES que contenen requeriments específics que obliguen a l'auditor a incloure aquests paràgrafs en determinades circumstàncies, explicant la norma les consideracions o requeriments en cas que s'incloguin així com aspectes a considerar per la seva ubicació, que amb el canvi de normativa sobre informes ja no és fixa.

Destacar, per la seva novetat fruit dels canvis normatius, que quan és aplicable la NIA-ES 701, la utilització de paràgrafs d'èmfasi no substitueix la descripció individualitzada de les qüestions clau o aspectes més rellevants de l'auditoria. Per contra, si hi ha una qüestió que no s'ha considerat clau o aspecte més rellevant (perquè no ha estat de la major significativitat en l'auditoria) però que es considera fonamental perquè els usuaris comprenguin els estats financers, aquesta qüestió s'inclou en un paràgraf d'èmfasi.

Recordar, finalment, que qualsevol inclusió d'aquests paràgrafs en l'informe d'auditoria cal deixar-los degudament documentats en els papers de treball.

ALTRA INFORMACIÓ: INFORME DE GESTIÓ

Si bé l'informe de gestió no forma part integrant dels comptes anuals i, per tant, tal com s'explicita en l'informe d'auditoria, l'auditor no expressa cap opinió ni cap altra forma de conclusió que proporcioni un grau de seguretat sobre aquest, l'article 5.f) de la LAC requereix que l'auditor opini «sobre la concordança o no de l'informe de gestió amb els comptes corresponents al mateix exercici, en cas que l'informe de gestió esmentat acompanyi els comptes anuals», així com que inclogui una opinió «sobre si el contingut i presentació d'aquest informe de gestió és conforme amb el requerit per la normativa que resulti d'aplicació, indicant-ne, si escau, les incorreccions materials que s'haguessin detectat referent a això».

Per la seva banda, la NIA-ES 720 Revisada inclou els requeriments a seguir en relació amb l'altra informació i la resposta de l'auditor en els següents supòsits:

- Quan sembla que existeix una incongruència material o una incorrecció material en una altra informació.
- Quan l'auditor conclou que existeix una incorrecció material en l'altra informació.
- Quan existeix una incorrecció material en els estats financers o quan l'auditor ha d'actualitzar el seu coneixement de l'entitat i del seu entorn.

La NIA-ES 720 Revisada també contempla, i això és una novetat respecte a la NIA-ES 720, que quan l'auditor expressi una opinió amb excepcions, desfavorable o denegada haurà d'avaluar si la qüestió que origina la modificació de l'opinió s'inclou o es tracta d'alguna manera en l'informe de gestió o afecta al seu contingut, segons el següent detall, i sense perjudici que s'hagi d'indicar l'efecte de qualsevol altra incorrecció material (inclosa l'omissió d'informació requerida per la normativa que resulti d'aplicació) o limitació a l'abast que afecti al contingut propi de l'informe de gestió:

| Opinió amb excepcions/opinió desfavorable | |
|--|--|
| La qüestió que origina la modificació de l'opinió, s'inclou o es tracta d'alguna manera en l'Informe de gestió o afecta al seu contingut? | |
| NO | SÍ |
| No es veu afectada per l'opinió modificada. | En la secció <i>Altra informació</i> : Informe de gestió cal fer referència a la secció <i>Fonament de l'opinió amb excepcions/desfavorable</i> indicant l'efecte de les excepcions en l'opinió sobre l'informe de gestió. |
| Opinió denegada | |
| En la secció <i>Altra informació</i> : Informe de gestió cal fer referència als motius de la denegació indicats en la secció <i>Fonament de l'opinió denegada</i> i al consegüent efecte en l'opinió sobre l'informe de gestió | |

Podeu trobar exemples de redacció dels diferents paràgrafs en l'annex de la NIA-ES 720 Revisada.

La documentació requerida per a la revisió de l'altra informació és:

- La documentació dels procediments aplicats de conformitat amb aquesta NIA-ES.
- La versió final de l'altra informació sobre la qual l'auditor hagi realitzat el treball que requereix aquesta NIA-ES.

INFORME SOBRE ALTRES REQUERIMENTS LEGALS I REGLAMENTARIS

El caixetí de l'apartat 42 de la NIA-ES 700 Revisada, sense perjudici d'allò que les disposicions legals puguin establir per a qualsevol tipus d'entitat en particular, indica que quan es tracti d'un informe d'auditoria sobre comptes anuals d'una EIP en la secció d'Informe sobre altres requeriments legals i reglamentaris s'han d'incloure, almenys, els següents apartats:

- Una confirmació que l'opinió d'auditoria és coherent amb el manifestat en l'informe addicional per a la comissió d'auditoria establert en l'article 11 del Reglament (UE) núm. 537/2014.
- Indicació, d'acord amb l'article 10.2 b) del Reglament (UE) núm. 537/2014, de la data de la designació i el període total de contractació ininterrompuda dels auditors o societats d'auditoria, incloent les renovacions i designacions realitzades amb anterioritat.
- Indicació, d'acord amb l'article 10.2 g) del Reglament (UE) núm. 537/2014, de tots els serveis, a més de l'auditoria de comptes, que l'auditor o societat d'auditoria hagi prestat a l'entitat auditada i a les seves entitats vinculades per una relació de control dels quals no s'hagi informat en l'informe de gestió o en els estats financers. En el cas de comptes anuals individuals no és necessari incloure la informació corresponent als serveis prestats a les citades entitats vinculades a l'entitat auditada quan aquesta entitat es troba integrada en els comptes consolidats presentats a Espanya i l'esmentada informació s'incorpori en aquests comptes consolidats, en l'informe de gestió consolidat o en l'informe d'auditoria dels comptes consolidats.

En escenaris on es presenta informació addicional no requerida pel marc d'informació financera aplicable juntament amb els estats, l'auditor avaluarà si, segons el seu judici professional, la informació addicional és o no part integrant dels estats financers a causa de la seva naturalesa o del seu mode de presentació:

- Quan sigui part integrant dels estats financers: la informació addicional estarà coberta per l'opinió de l'auditor.
- Quan no es considera part integrant dels estats financers, auditats l'auditor avaluarà si aquesta informació addicional es presenta d'una manera que la diferència clara i prou dels estats financers auditats:
 - Si no és el cas, l'auditor sol·licitarà a la direcció que modifiqui la manera en què la informació addicional no auditada es presenta.
 - Si la direcció refusa fer-ho, l'auditor identificarà la informació addicional no auditada i explicarà en l'informe d'auditoria que aquesta informació addicional no ha estat auditada.

Respecte a això, assenyalar que resulta d'interès la consulta publicada per l'ICAC amb data 21 de març de 2018 sobre l'actuació de l'auditor de comptes en relació amb la informació no financera i sobre política de diversitat i altres aspectes que s'inclouen en determinats casos en l'informe de gestió de les EIP arrel de la publicació en el BOE el 25 de novembre de 2017 del Reial decret llei 18/2017, de 24 de novembre, pel qual es modifiquen el Codi de Comerç, el TRLSC i la LAC.

(3.3) Manifestacions escrites

Les manifestacions escrites, que es refereixen a tots els estats financers i període o períodes als quals es refereix l'informe d'auditoria són, segons ho defineix la NIA-ES 580, un «document subscrit per la direcció i proporcionat a l'auditor amb el propòsit de confirmar determinades matèries o suportar una altra evidència d'auditoria» i en aquest context «no inclouen els estats financers, les afirmacions contingudes en ells, o en els llibres i registres en els quals es basen» i inclouen tant manifestacions sobre la responsabilitat de la direcció així com altres possibles manifestacions requerides per les NIA-ES (veure la llista de les NIA-ES que contenen requeriments sobre manifestacions escrites en l'annex de la NIA-ES 580).

Aquestes manifestacions adopten, com el seu nom indica, la forma d'una carta de manifestacions (veure model de carta de manifestacions en la Circular ES06/2014 de l'ICJCE) dirigida a l'auditor a una data tan propera com sigui possible, però no posterior, a la de l'informe d'auditoria i l'auditor hauria d'avaluar com impacta en la seva opinió en cas de tenir dubtes sobre la seva fiabilitat o en cas d'haver-les sol·licitat i no ser proporcionades.

4. RESPOSTA ALS RISCOS D'INCORRECCIÓ MATERIAL

L'objectiu de l'auditor és, segons la NIA-ES 330, el d'obtenir evidència d'auditoria suficient i adequada en relació amb els riscos valorats d'incorrecció material mitjançant el disseny i la implementació de respostes adequades a aquests riscos, requerint que l'auditor conclouï sobre si s'ha obtingut evidència d'auditoria suficient i adequada.

(4.1) Respostes globals i a nivell d'afirmacions

Amb caràcter general les respostes als riscos d'incorrecció material es poden classificar en dos blocs:

- Respostes globals per respondre als riscos valorats d'incorrecció material en els estats financers (escepticisme professional, assignació de treballadors de major experiència, utilització d'experts, supervisió més gran, incrementar el grau de no previsibilitat en els procediments a realitzar, canviar l'extensió o moment de realització de les proves, etc.).
- Procediments d'auditoria que responen als riscos valorats d'incorrecció material en les afirmacions i que l'auditor pot instrumentar a través de:
 - Proves de controls, enteses com l'obtenció d'evidència d'auditoria suficient i adequada sobre l'eficàcia operativa dels controls per prevenir o detectar i corregir incorreccions materials a nivell d'afirmació.
 - L'aplicació de procediments substantius, els quals comprenen proves de detall (sobre els tipus de transaccions, saldos comptables i informació a revelar) i procediments analítics substantius.
 - Una combinació d'ambdós.

Com es veurà en desenvolupar el pla d'auditoria, aquest, entre altres aspectes, haurà d'incloure una descripció de la naturalesa, el moment de realització i l'extensió de procediments d'auditoria posteriors planificats per donar resposta als riscos d'incorrecció material en les afirmacions.

SELECCIÓ DELS ELEMENTS SOBRE ELS QUALS ES REALITZARAN PROVES PER OBTENIR EVIDÈNCIA D'AUDITORIA

Sigui quin sigui l'enfocament de la resposta de l'auditor, un dels aspectes rellevants que ha d'establir és el de seleccionar els elements de la població sobre els quals dur a terme les proves d'auditoria per donar resposta als riscos d'incorrecció material detectats.

La NIA-ES 500 estableix que en dissenyar les proves de controls i de detall, l'auditor ha de determinar els mitjans de selecció dels elements sobre els quals es realitzaran proves que siguin eficaces per aconseguir la finalitat del procediment d'auditoria. L'obtenció d'evidència d'auditoria suficient i adequada es pot obtenir amb la selecció i examen de:

| a) La totalitat dels elements de la població (examen del 100%). | b) Elements específics de la població. | c) Mostra representativa dels elements de la població o mostreig d'auditoria. |
|--|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> • La població està formada per pocs elements de gran valor. • Existeix un risc significatiu i altres mitjans no proporcionen evidència d'auditoria suficient i adequada. • Resulta eficaç, en termes de cost, un examen de la totalitat dels elements. | <ul style="list-style-type: none"> • Poden incloure: <ul style="list-style-type: none"> - Elements clau o de valor elevat. - Tots els elements per sobre d'un determinat import. - Elements per obtenir informació. | <ul style="list-style-type: none"> • Amb caràcter general, té sentit aplicar mostreig quan: <ul style="list-style-type: none"> - La població estigui atomitzada. - Els diferents elements de la població siguin homogenis entre ells. - S'espera que es produeixin cap o poques desviacions o errors. |

O una combinació dels mètodes b) i c) anteriors, és a dir, considerar de manera específica els elements de més gran import o risc i aplicar mostreig per a la resta de la població.

Quan s'apliquen procediments sobre elements específics de la població els resultats no poden projectar-se al total de la població, és a dir, no proporciona evidència respecte a la resta de la població. Per contra, el mostreig d'auditoria permet assolir conclusions respecte a tota la població (o un estrat d'aquesta) a partir dels resultats de les proves sobre una mostra de la població (o estrat) i pot ser:

- Estadístic: Tipus de mostreig que presenta les següents característiques:
 - a) selecció aleatòria dels elements de la mostra i
 - b) aplicació de la teoria de la probabilitat per avaluar els resultats de la mostra, incloent-hi la mesura del risc de mostreig.
- No estadístic: Tipus de mostreig que no presenta les característiques a) i b) anteriors.

La decisió del mètode a utilitzar requereix l'aplicació del judici professional i depèn de les circumstàncies de cada cas concret. Amb caràcter general està condicionat pel coneixement previ que es disposi de l'entitat i el seu control intern, pel risc d'incorrecció material en l'afirmació concreta i per les característiques de la població.

REQUERIMENTS MÍNIMS EN RELACIÓ AMB ELS RISCOS D'INCORRECCIÓ MATERIAL QUE HAN ESTAT JUTJATS COM A RISCOS SIGNIFICATIUS

La consideració d'un risc com a significatiu suposa que, com a mínim, l'auditor sempre haurà de:

A nivell d'identificació i valoració dels riscos d'incorrecció material mitjançant el coneixement de l'entitat i del seu entorn

- Conèixer els controls de l'entitat: Per a aquells riscos que l'auditor hagi determinat que són significatius, obtindrà coneixement dels controls de l'entitat, incloses les activitats de control, corresponents a aquest risc (NIA-ES 315 paràgraf 29).

A nivell de respostes de l'auditor als riscos valorats

- En relació amb les proves de controls: si l'auditor té previst confiar en els controls sobre un risc significatiu, realitzarà proves sobre aquests controls en el període actual (NIA-ES 330, paràgraf 15).
- En relació amb els procediments substantius: l'auditor ha d'incloure proves de detall quan opta per enfocar la resposta a un risc significatiu únicament mitjançant procediments substantius (NIA-ES 330, paràgraf 21).

Per a determinats riscos que han estat considerats significatius, a banda dels procediments generals que s'han descrit en l'apartat anterior l'auditor haurà d'aplicar procediments d'auditoria específics establerts en certes NIA-ES amb el següent detall:

Riscos d'incorrecció material degut a frau

De conformitat amb la NIA-ES 330, l'auditor haurà de determinar les respostes globals necessàries davant els riscos valorats d'incorrecció material degut a frau en els estats financers. En aquest marc, l'auditor:

- assignarà i supervisarà el personal tenint en compte els coneixements, la qualificació i la capacitat de les persones a les quals se'ls atribueixin responsabilitats significatives en l'encàrrec, i la seva pròpia valoració dels riscos d'incorrecció material deguda a frau;
- avaluarà si la selecció i l'aplicació de les polítiques comptables per part de l'entitat, i en especial les polítiques relacionades amb mesures subjectives i amb transaccions complexes, poden ser indicatives d'informació financera fraudulenta originada per intents de manipulació dels resultats per part de la direcció, i
- introduirà un element d'imprevisibilitat en la selecció de la naturalesa, el moment de realització i l'extensió dels procediments d'auditoria.

L'auditor també dissenyarà i aplicarà procediments d'auditoria posteriors a la naturalesa, moment de realització i extensió dels quals responguin als riscos valorats d'incorrecció material deguda a frau en les afirmacions.

Riscos d'incorrecció material relacionats amb l'elusió dels controls per part de la direcció

Es tracta d'un risc d'incorrecció material degut a frau i, per tant, és un risc significatiu. L'apartat 32 de la NIA-ES 240 estableix que l'auditor haurà de dissenyar i aplicar procediments d'auditoria amb la finalitat de:

| | |
|----------|---|
| 1 | <p>Comprovar l'adequació dels assentaments del llibre diari registrats en el llibre major, així com altres ajustaments realitzats per a la preparació dels estats financers:</p> <ul style="list-style-type: none"> • indagant entre les persones que participen en el procés d'informació financera sobre activitats inadequades o inusuals relacionades amb el processament dels assentaments en el llibre diari i altres ajustaments; • seleccionant assentaments del llibre diari i altres ajustaments realitzats al tancament del període, i • considerant la necessitat de comprovar els assentaments del llibre diari i altres ajustaments realitzats durant tot el període. |
| 2 | <p>Revisar les estimacions comptables a la recerca de biaixos i avaluar si les circumstàncies que han donat lloc al biaix, si n'hi hagués, representen un risc d'incorrecció material deguda a frau:</p> <ul style="list-style-type: none"> • avaluant si els judicis formulats i les decisions preses per la direcció en realitzar les estimacions comptables incloses en els estats financers, encara que siguin raonables considerats individualment, indiquen un possible biaix per part de la direcció de l'entitat que pugui representar un risc d'incorrecció material deguda a frau (en aquest cas, l'auditor avaluarà de nou les estimacions comptables en el seu conjunt) i • revisant retrospectivament els judicis i hipòtesis de la direcció relacionats amb estimacions comptables significatives reflectides en els estats financers del període anterior. |
| 3 | <p>Avaluar si el fonament empresarial (o la seva absència) de les transaccions significatives alienes al curs normal dels negocis de l'entitat o que semblin inusuals, indica que poden haver-se registrat amb la finalitat d'enganyar a través d'informació financera fraudulenta o d'ocultar una apropiació indeguda d'actius.</p> |
| 4 | <p>Tanmateix, l'auditor aplicarà altres procediments addicionals si determina que hi ha riscos específics que la direcció eludeixi els controls que no estan coberts pels procediments anteriors.</p> |

Font d'informació: pregunta de la setmana núm. 37 de 23 d'octubre de 2017.

L'auditor haurà d'incloure en la documentació d'auditoria la seva resposta al risc d'elusió de controls per part de la direcció atenent els requeriments que exigeix l'apartat 28 de la NIA-ES 330 en relació amb les respostes als riscos valorats d'incorrecció material. La documentació d'auditoria també inclourà les comunicacions sobre frau que l'auditor hagi realitzat a la direcció i als responsables del govern de l'entitat en els termes establerts en els apartats 40 a 42 de la NIA-ES 240, a les autoritats reguladores i a les altres parts.

Riscos d'incorrecció material en les estimacions comptables que han estat considerats riscos significatius

L'auditor ha de determinar si, al seu parer, alguna de les estimacions comptables per les quals s'ha identificat un grau elevat d'incertesa en l'estimació dona lloc a riscos significatius, en aquest supòsit, els apartats 15 a 17 de la NIA-ES 540 estableixen que a més d'altres procediments substantius aplicats per complir amb els requeriments de la NIA-ES 330, l'auditor haurà d'aplicar els següents procediments posteriors substantius:

| | |
|----------|---|
| 1 | <p>Per donar resposta a la incertesa en l'estimació, l'auditor avaluarà:</p> <ul style="list-style-type: none"> • La manera en què la direcció ha considerat les hipòtesis o els desenllaços alternatius, i els motius pels quals els ha rebutjat, o qualsevol altra manera en què la direcció hagi tractat la incertesa en l'estimació en realitzar l'estimació comptable. • Si les hipòtesis significatives utilitzades per la direcció són raonables. • Quant a la raonabilitat de les hipòtesis significatives emprades per la direcció o per verificar l'aplicació adequada del marc d'informació financera aplicable, el propòsit de la direcció de dur a terme actuacions específiques i la seva capacitat per fer-ho. <p>En el cas que, segons el parer de l'auditor, la direcció no hagi tractat adequadament els efectes de la incertesa en l'estimació, l'auditor, si ho considera necessari, establirà un rang per avaluar la raonabilitat de l'estimació comptable.</p> |
| 2 | <p>En relació amb els criteris de reconeixement i mesurament emprats per la direcció, l'auditor obtindrà evidència d'auditoria suficient i adequada sobre si:</p> <ul style="list-style-type: none"> • la decisió de la direcció de reconèixer, o no reconèixer, les estimacions comptables en els estats financers i • les bases seleccionades per al mesurament de les estimacions comptables <p>s'adeqüen als requeriments establerts en el marc d'informació financera aplicable.</p> |

Font d'informació: pregunta de la setmana núm. 38 de 30 d'octubre de 2017.

En la documentació d'auditoria l'auditor inclourà la base per a les conclusions a què s'ha arribat en relació amb la raonabilitat de les estimacions comptables que suposen riscos significatius així com de la corresponent informació revelada i, si fos aplicable, els indicadors de l'existència de possible biaix de la direcció.

Riscos d'incorrecció material associats a les transaccions significatives amb parts vinculades alienes al curs normal dels negocis

L'auditor considerarà les transaccions significatives realitzades amb parts vinculades i alienes al curs normal dels negocis com a transaccions que donen lloc a riscos significatius; el paràgraf 23 de la NIA-ES 550 estableix que l'auditor com a resposta a aquests riscos:

| | |
|----------|--|
| 1 | <p>Inspeccionarà, si n'hi haguessin, els contractes o acords subjacents i avaluarà si:</p> <ul style="list-style-type: none"> • el fonament empresarial de les transaccions (o la seva absència) suggereix que es poden haver realitzat amb la finalitat de proporcionar informació financera fraudulenta, o d'ocultar una apropiació indeguda d'actius; • les condicions de les transaccions són congruents amb les explicacions de la direcció, i • les transaccions s'han comptabilitzat adequadament i s'han revelat de conformitat amb el marc d'informació financera aplicable. |
| 2 | <p>Obtindrà evidència d'auditoria que les transaccions han estat adequadament autoritzades i aprovades.</p> |

Font d'informació: pregunta de la setmana núm. 39 de 6 de novembre de 2017.

Entre d'altres, dins de la documentació d'auditoria l'auditor haurà d'incloure els noms de les parts vinculades identificades i la naturalesa de les relacions amb les parts vinculades i haurà de comunicar als responsables del govern de l'entitat les qüestions significatives que hagin sorgit durant la realització de l'auditoria en relació amb les parts vinculades.

Procediments d'auditoria substantius addicionals a aplicar quan s'identifiquen fets o condicions que poden generar dubtes significatius sobre la capacitat de l'entitat per continuar com a empresa en funcionament

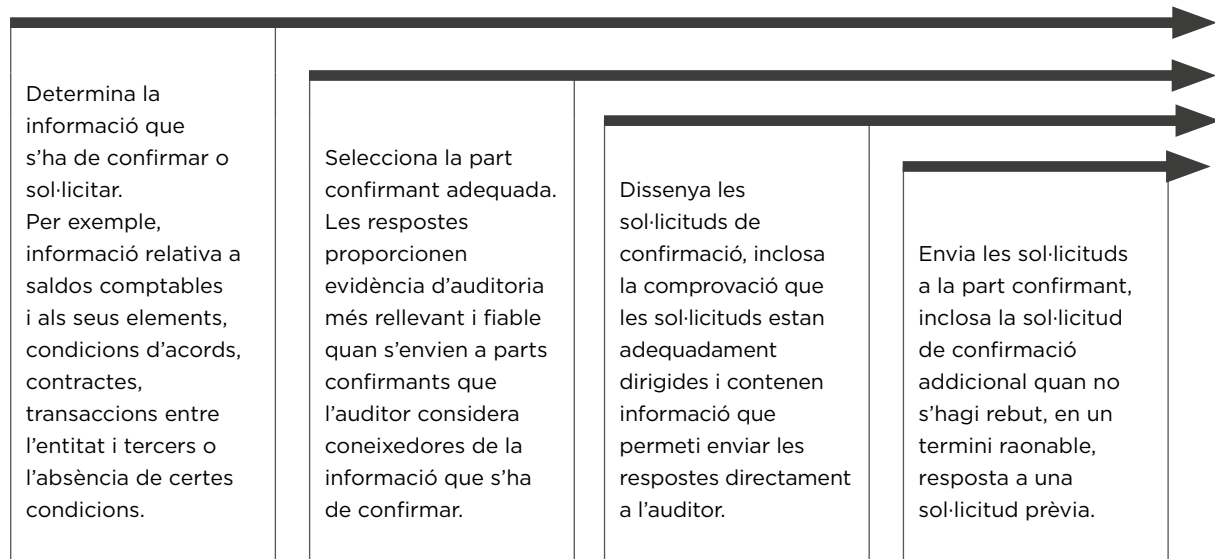
El paràgraf 16 de la NIA-ES 570 Revisada estableix que l'auditor obtindrà evidència d'auditoria suficient i adequada per determinar si existeix o no una incertesa material relacionada amb fets o condicions que poden generar dubtes significatius sobre la capacitat de l'entitat per continuar com a empresa en funcionament, mitjançant l'aplicació de procediments d'auditoria addicionals i tenint en compte els factors mitigants. Aquests procediments inclouran:

| | |
|----------|--|
| 1 | La sol·licitud a la direcció de la realització d'una valoració de la capacitat de l'entitat per continuar com a empresa en funcionament, quan no l'hagués realitzat. |
| 2 | L'avaluació dels plans de la direcció quant a: <ul style="list-style-type: none"> • actuacions futures relacionades amb la seva valoració relativa a l'Empresa en funcionament, • si és probable que el resultat d'aquests plans millori la situació i • si els plans de la direcció són factibles tenint en compte les circumstàncies. |
| 3 | Quan l'entitat hagi preparat un pronòstic de fluxos d'efectiu i l'anàlisi d'aquest pronòstic sigui un factor significatiu a l'hora de tenir en compte el resultat futur de fets o de condicions en l'avaluació dels plans de la direcció pel que fa a actuacions futures: <ul style="list-style-type: none"> • l'avaluació de la fiabilitat de les dades subjacents generades per preparar el pronòstic i • la determinació de si les hipòtesis en les quals es basa el pronòstic estan adequadament fonamentades. |
| 4 | La consideració de la disponibilitat de qualsevol fet o informació addicional des de la data en la qual la direcció va fer la seva valoració. |
| 5 | La sol·licitud de manifestacions escrites a la direcció i, quan escaigui, als responsables del govern de l'entitat, en relació amb els seus plans d'actuacions futures i amb la viabilitat d'aquests plans. |

Font d'informació: pregunta de la setmana núm. 40 de 13 de novembre de 2017.

LES CONFIRMACIONS EXTERNES COM A PROCEDIMENT D'AUDITORIA SUBSTANTIU

El paràgraf 7 de la NIA-ES 505 fixa les actuacions de l'auditor per mantenir el control de les sol·licituds de confirmació externa:



Els factors a considerar en dissenyar una sol·licitud de confirmació inclouen:

- Les afirmacions de les quals es tracta.
- Els riscos específics d'incorrecció material identificats, inclosos els riscos de frau.
- El format i presentació de la sol·licitud de confirmació.
- L'experiència anterior en l'auditoria o en encàrrecs similars.
- El mètode de comunicació (format paper, suport electrònic o un altre mitjà).
- L'autorització o la incitació per la direcció a les parts confirmants perquè responguin a l'auditor.
- La capacitat que té la part confirmant seleccionada de confirmar o de proporcionar la informació sol·licitada.

La comprovació que les sol·licituds estan adequadament dirigides suposa comprovar la validesa d'algunes o de totes les adreces de les sol·licituds de confirmació abans d'enviar-les. Un cop finalitzat el procés, l'auditor avaluarà si els resultats del procés de confirmació externa proporcionen evidència d'auditoria rellevant i fiable, o si cal obtenir evidència addicional.

Un punt rellevant a considerar és el de com ha d'actuar l'auditor davant la negativa de l'entitat auditada a l'enviament d'una sol·licitud de confirmació externa. En aquest cas, l'auditor ha d'avaluar les implicacions que té la negativa de la direcció sobre la valoració dels riscos d'incorrecció material corresponents, inclòs el risc de frau, i sobre la naturalesa, el moment de realització i l'extensió d'altres procediments d'auditoria. Resultat d'aquesta avaluació, l'auditor pot concloure que és adequat revisar la valoració dels riscos d'incorrecció material en les afirmacions i modificar els procediments d'auditoria planificats de conformitat amb la NIA-ES 315.

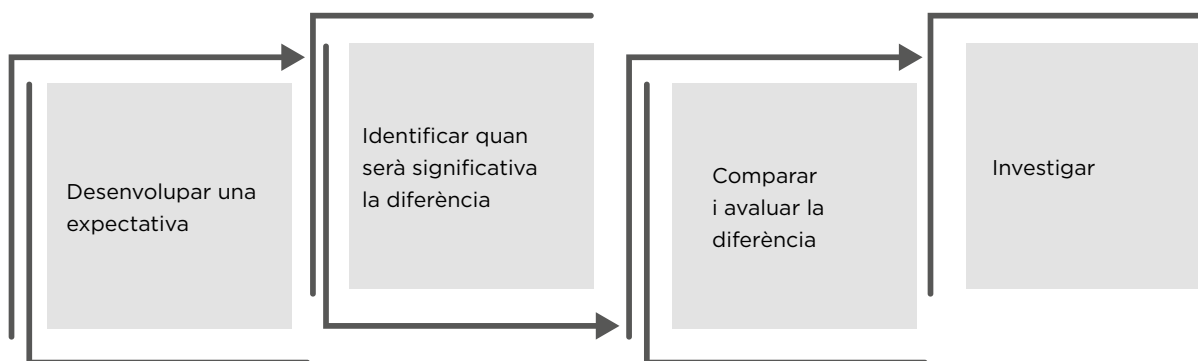
Si l'auditor pot dissenyar i aplicar procediments d'auditoria alternatius amb la finalitat d'obtenir evidència d'auditoria rellevant i fiable, procediments que poden ser similars als que resulten adequats en cas de falta de resposta, realitzarà aquests procediments; en cas contrari, l'auditor ha de contactar amb els responsables del govern de l'entitat de conformitat amb la NIA-ES 260 Revisada i determinar les implicacions d'aquestes circumstàncies sobre l'auditoria i sobre l'opinió de l'auditor de conformitat amb la NIA-ES 705 Revisada.

ELS PROCEDIMENTS ANALÍTICS COM A PROVES SUBSTANTIVES

Els procediments analítics suposen avaluacions d'informació financera realitzada mitjançant l'anàlisi de les relacions plausibles entre dades financeres i no financeres. El paràgraf A6 de la NIA-ES 520 estableix que l'aplicació de procediments analítics planificats es basa en l'expectativa que existeixen relacions entre les dades i que aquestes perduren en absència de condicions conegudes que indiquen el contrari. Per tant, per poder aplicar procediments analítics, el primer que s'ha de realitzar és identificar les relacions plausibles i el seu manteniment en el temps per, posteriorment, investigar els resultats i determinar quan són o no incoherents i, per tant, susceptibles d'incloure una incorrecció material.

Normalment, els procediments analítics substantius resulten més adequats en el cas de grans volums de transaccions que tendeixen a ser previsibles en el temps i poden ser procediments eficaços per donar resposta a afirmacions en les quals potencials errors d'incorrecció material podrien no ser evidents aplicant proves de detall, o per assolir conclusions sense necessitat d'efectuar anàlisis detallades, que requereixen una inversió de recursos molt més elevada. A més, en qualsevol cas, els procediments analítics poden ser un complement adequat a les proves de detall.

Amb independència del mètode utilitzat (anàlisi de tendències, anàlisi de ràtios, anàlisi de raonabilitat, anàlisi de regressió, etc.), amb caràcter general, l'aplicació dels procediments analítics s'instrumenta en quatre fases:



La NIA-ES 520 no inclou requeriments de documentació específics a considerar quan l'auditor aplica procediments analítics com a proves substantives, així que caldrà considerar els definits de manera general en la NIA-ES 230.

REQUERIMENTS DE DOCUMENTACIÓ

Els apartats 28 a 30 de la NIA-ES 330 estableixen que en la documentació d'auditoria l'auditor inclourà:

les respostes globals davant els riscos valorats d'incorrecció material en els estats financers, i la naturalesa, moment de realització i extensió dels procediments d'auditoria posteriors aplicats;

la connexió d'aquests procediments amb els riscos valorats en les afirmacions, i

els resultats dels procediments d'auditoria, incloses les conclusions quan aquestes no resultin clares.

En qualsevol cas, la forma i l'extensió de la documentació d'auditoria depenen del judici de l'auditor i estan influïdes per la naturalesa, dimensió i complexitat de l'entitat i del seu control intern, la disponibilitat d'informació de l'entitat i la metodologia i la tecnologia utilitzada per l'auditor.

Quan l'auditor planifiqui utilitzar evidència d'auditoria obtinguda en auditories anteriors sobre l'eficàcia operativa dels controls com a resposta als riscos d'incorrecció material que no hagi considerat significatius, en la documentació d'auditoria inclourà les conclusions assolides sobre la confiança en els controls sobre els quals es van realitzar proves en una auditoria anterior.

Finalment, la documentació d'auditoria serà tal que demostrarà que els estats financers concorden o han estat conciliats amb els registres comptables que els sustentin.

COMUNICACIONS AMB ELS RESPONSABLES DEL GOVERN DE L'ENTITAT DE LES TROBALLES SIGNIFICATIVES DE L'AUDITORIA

La NIA-ES 260 Revisada inclou aspectes a comunicar específics per l'auditor als responsables del govern de l'entitat en relació amb:

- l'opinió de l'auditor sobre els aspectes qualitius significatius de les pràctiques comptables de l'entitat,
- les dificultats significatives trobades durant la realització de l'auditoria, si és el cas,
- excepte quan tots els responsables del govern de l'entitat participin en la direcció, les qüestions significatives posades de manifest durant la realització de l'auditoria que van ser discutides amb la direcció o comunicades per escrit a aquesta i les manifestacions escrites que l'auditor sol·liciti,
- les circumstàncies que afecten a l'estructura i contingut de l'informe d'auditoria, quan sigui el cas (aspecte desenvolupat en l'apartat d'Emissió de l'informe d'auditoria) i
- qualsevol altra qüestió que hagi sorgit durant la realització de l'auditoria que, segons el judici professional de l'auditor, sigui rellevant per a la supervisió del procés d'informació.

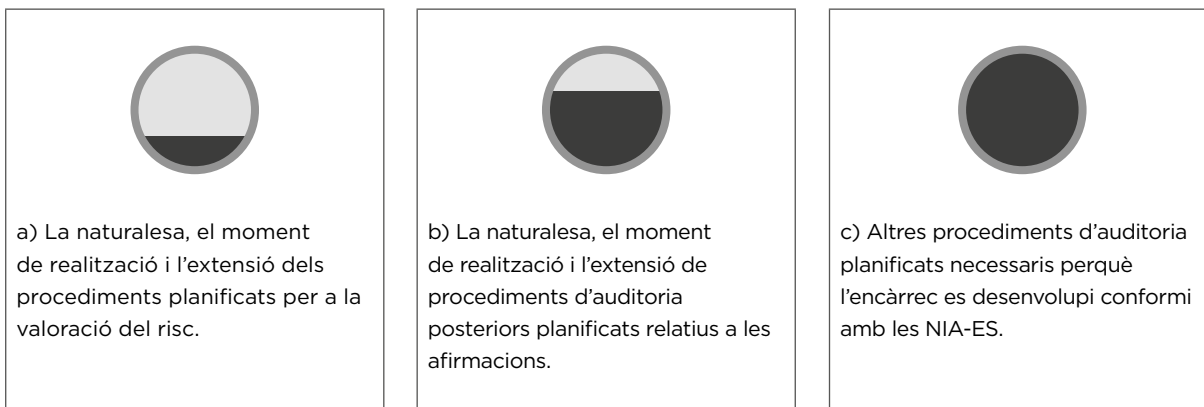
5. PLANIFICACIÓ

(5.1) Estratègia global i pla d'auditoria

La planificació d'una auditoria implica l'establiment d'una estratègia global en relació amb l'encàrrec i el desenvolupament d'un pla i, per tant, en qualsevol treball d'auditoria de comptes cal que quedin documentat ambdós, així com qualsevol canvi significatiu que s'hi realitzi, incloent-hi els motius del canvi.

La NIA-ES 300 estableix que l'estratègia global d'auditoria ha de permetre determinar l'abast, el moment de realització i la direcció de l'auditoria, i també ha de guiar el desenvolupament del pla d'auditoria. L'apartat 8 de la NIA-ES 300 dona una sèrie de pautes o aspectes a considerar per establir-la, com són les característiques de l'encàrrec, els seus objectius en relació amb els informes a emetre i, en general, qualsevol factor que pugui ser significatiu per a la direcció de les tasques de l'equip d'auditoria, indicant també la naturalesa, moment en què es faran servir i extensió dels recursos necessaris per a dur a terme l'encàrrec. L'annex de la NIA-ES 300 dona exemples de qüestions que l'auditor pot considerar en establir l'estratègia global d'auditoria.

Pel que fa al pla d'auditoria ha d'incloure una descripció de:



Tant l'estratègia com el pla d'auditoria s'han d'actualitzar i canviar sempre que sigui necessari en el transcurs de l'auditoria.

En cas que ens trobem en un encàrrec d'auditoria inicial, és a dir no recurrent, cal tenir en compte també l'aplicació dels procediments d'acceptació de clients (veure apartat Actuacions preliminars d'aquest quadern) i la comunicació amb l'auditor predecessor, quan s'hagi produït un canvi d'auditors.

IDENTIFICACIÓ I VALORACIÓ DELS RISCOS D'INCORRECCIÓ MATERIALS

Si ens centrem en l'apartat de naturalesa, moment de realització i extensió dels procediments planificats del pla d'auditoria per a la valoració del risc, la NIA-ES 315 estableix en l'apartat 25 que l'auditor identificarà i avaluarà els riscos d'incorrecció material en els estats financers i en les afirmacions sobre tipus de transaccions, saldos comptables i informació a revelar per a tenir una base pel disseny i realització dels procediments posteriors.

Tal com indica l'apartat 26, per això cal:

- a) identificar els riscos a través del procés de coneixement de l'entitat i del seu entorn, inclosos els controls rellevants relacionats amb els riscos, i mitjançant la consideració dels tipus de transaccions, saldos comptables i informació a revelar en els estats financers;

- b) valorar-los i avaluar si es relacionen de manera generalitzada amb els estats financers en el seu conjunt i si poden afectar a moltes afirmacions;
- c) relacionar-los amb possibles incorreccions en les afirmacions, tenint en compte els controls rellevants que l'auditor té intenció de provar, i
- d) considerar la probabilitat que existeixin incorreccions, inclosa la possibilitat de múltiples incorreccions, i si la incorrecció potencial podria, per la seva magnitud, constituir una incorrecció material.

Aquesta valoració dels riscos d'incorrecció material pot variar a mesura que s'obté evidència d'auditoria addicional. En aquest sentit, l'apartat 31 de la NIA-ES 315 contempla que quan s'obté evidència d'auditoria fruit de l'aplicació de procediments d'auditoria posteriors o quan s'obté nova informació i aquesta evidència o informació no és congruent amb l'evidència d'auditoria sobre la qual l'auditor va basar inicialment la valoració, caldrà revisar aquesta valoració i, en conseqüència, modificar els procediments d'auditoria posteriors que s'haguessin planificat.

ASPECTES MÍNIMS A CONSIDERAR PER L'AUDITOR PER JUTJAR SI UN RISC D'INCORRECCIÓ MATERIAL ÉS SIGNIFICA

En el procés de valoració dels riscos, l'auditor haurà de determinar quins dels riscos identificats són significatius. Aquesta valoració, que és una qüestió de judici professional, s'haurà de fer exclouent els efectes dels controls identificats relacionats amb els riscos.

Per jutjar els riscos que són significatius, l'auditor considerarà, com a mínim, el següent (apartat 28 de la NIA-ES 315 i apartat 11 de la NIA-ES 540):



- Si es tracta d'un risc de frau.
- Si el risc està relacionat amb significatius i recents esdeveniments econòmics, comptables o d'una altra naturalesa que requereixin d'una atenció especial.
- La complexitat de les transaccions.
- Si el risc afecta a transaccions significatives amb parts vinculades.
- El grau de subjectivitat del mesurament de la informació financera relacionada amb el risc, especialment aquells mesuraments que comporten un elevat grau d'incertesa.
- Si el risc afecta a transaccions significatives alienes al curs normal dels negocis o que semblin inusuals.

La NIA-ES 240 estableix que sempre hi ha risc de frau en el reconeixement d'ingressos i risc d'elusió dels controls per part de la direcció.

L'apartat 26 de la NIA-ES 240 indica que es pressuposa que existeix risc de frau en el reconeixement d'ingressos i, sobre aquesta base, l'auditor ha d'avaluar quin tipus d'ingressos, de transaccions generadores d'ingressos o d'afirmacions donen lloc a aquests riscos. La presumpció de risc de frau en els ingressos admet prova en contrari, l'apartat 47 de la pròpia NIA-ES 240 especifica que si l'auditor conclou que, en les circumstàncies de l'encàrrec, no és aplicable la presumpció que hi ha un risc d'incorrecció material deguda a frau relacionat amb el reconeixement d'ingressos, inclourà en la documentació d'auditoria les raons que sustenten aquesta conclusió.

D'altra banda, l'apartat 31 de la NIA-ES 240 indica que en totes les entitats està present el risc relacionat amb l'elusió dels controls per part de la direcció i que, donat el caràcter imprevisible de la manera en què aquesta elusió es podria produir, és un risc d'incorrecció material degut a frau.

A més, l'apartat 18 de la NIA-ES 550 estableix que per identificar i valorar els riscos d'incorrecció material associats a les relacions i transaccions amb parts vinculades i determinar si algun d'aquests riscos és significatiu, l'auditor ha de considerar que les transaccions significatives identificades que s'hagin realitzat amb parts vinculades i que siguin alienes al curs normal dels negocis donen lloc a riscos significatius.

IMPORTÀNCIA RELATIVA

L'auditor aplica el concepte d'importància relativa tant en la planificació i execució de l'auditoria com en l'avaluació de l'efecte de les incorreccions identificades i, si escau, de l'efecte de les incorreccions no corregides sobre els estats financers, així com en la formació de l'opinió a expressar en l'informe d'auditoria. Per tant, quan es planifica l'auditoria cal realitzar judicis sobre la magnitud de les incorreccions que es consideraran materials, judici, que tal com indica la NIA-ES 320 serveix de base per a:

- a) determinar la naturalesa, el moment de realització i l'extensió dels procediments de valoració del risc;
- b) identificar i valorar els riscos d'incorrecció material,
- c) determinar la naturalesa, el moment de realització i l'extensió dels procediments posteriors d'auditoria.

Per tant té sentit documentar dins de la planificació:

- La importància relativa per als estats financers en el seu conjunt.
- Quan resulti aplicable, el nivell o nivells d'importància relativa per a determinats tipus de transaccions, saldos comptables o informació a revelar.
- La importància relativa per a l'execució del treball.

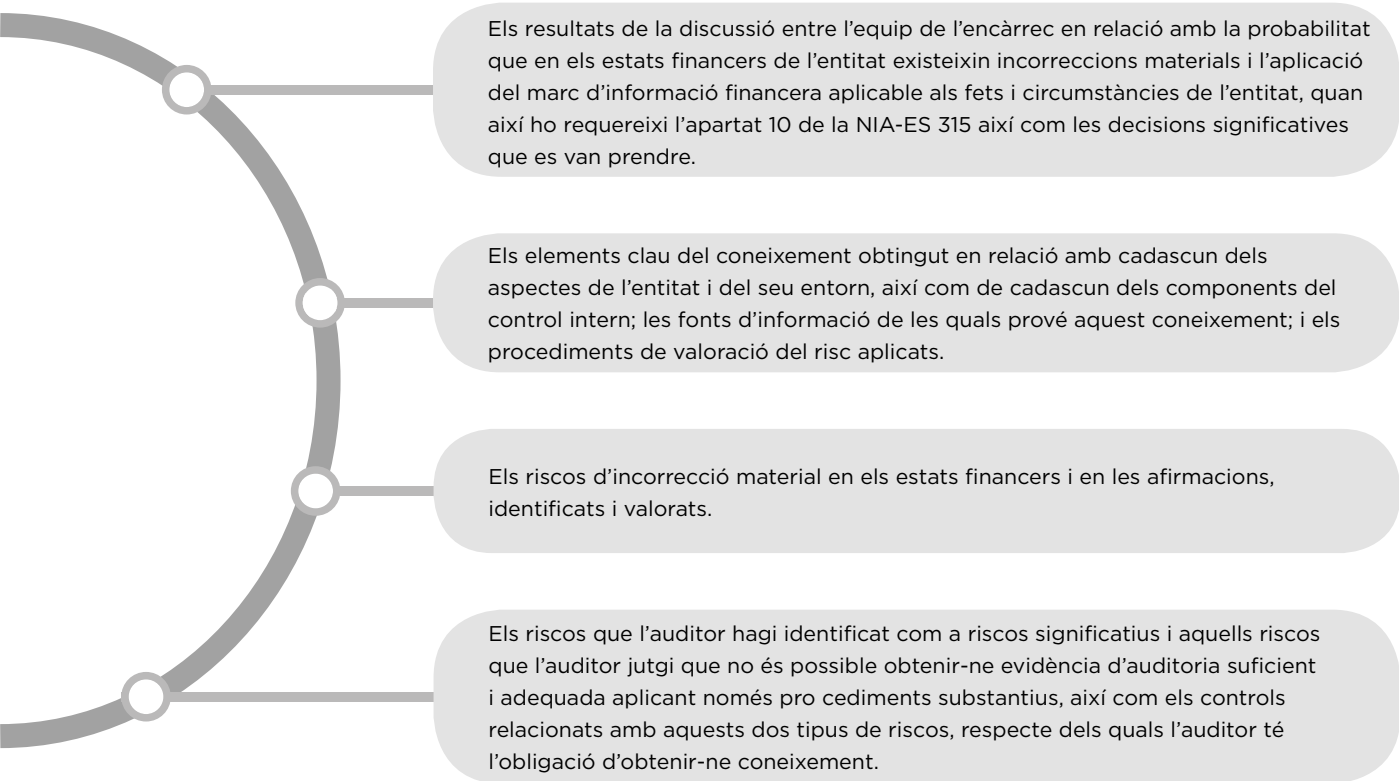
Indicant els factors que s'han considerat en la determinació de cadascun d'aquests paràmetres.

Atès que, tal com estableix la NIA-ES 450, l'auditor en l'acumulació de les incorreccions identificades no té en compte aquelles clarament insignificants, té sentit també documentar aquest import dins de la planificació.

Per descomptat, qualsevol revisió de les xifres anteriors que es faci a mesura que l'auditoria avança cal deixar-la també convenientment documentada.

REQUERIMENTS DE DOCUMENTACIÓ

Resultat de la identificació i valoració dels riscos d'incorrecció material, caldrà que consti com a documentació d'auditoria:



A més, les NIA-ES 240, 540, 550 i 570 Revisada inclouen requeriments específics en relació amb la identificació i valoració dels riscos d'incorrecció material, que en els àmbits concrets que tracten aquestes NIA-ES complementen els requeriments de la NIA-ES 315.

COMUNICACIONS AMB ELS RESPONSABLES DEL GOVERN DE L'ENTITAT DE L'ABAST I MOMENT DE REALITZACIÓ DE L'AUDITORIA

L'auditor ha de comunicar als responsables del govern de l'entitat una descripció general de l'abast i del moment de realització de l'auditoria planificats, la qual cosa inclou la comunicació dels riscos significatius identificats. La comunicació dels riscos significatius identificats per l'auditor ajuda als responsables del govern de l'entitat a comprendre aquestes qüestions i el motiu pel qual requereixen una consideració d'auditoria especial. La comunicació sobre els riscos significatius pot facilitar als responsables del govern de l'entitat el compliment de la seva responsabilitat de supervisar el procés d'informació financera.

Aquesta comunicació pot, per una banda, facilitar als responsables del govern de l'entitat una millor comprensió del treball de l'auditor, la discussió amb l'auditor dels temes relacionats amb el risc i amb el concepte d'importància relativa i la identificació de les àrees en què poden sol·licitar a l'auditor que desenvolupi procediments addicionals; i per l'altra, facilitar a l'auditor una millor comprensió de l'entitat i el seu entorn.

Els apartats A13 i A14 de la NIA-ES 260 Revisada recullen una relació d'aspectes que poden ser comunicades als responsables del govern de l'entitat o que pot ser adequat discutir amb aquests. En aquest procés de comunicació cal prestar atenció per no comprometre l'eficàcia de l'auditoria.

(5.2) Acords dels termes de l'encàrrec d'auditoria

Per iniciar qualsevol encàrrec, i l'auditoria de comptes no és una excepció, cal acordar els termes amb la direcció o amb els responsables del govern de l'entitat, acord que en compliment de la NIA-ES 210 cal que sigui per escrit. En aquest sentit, pot ser d'utilitat utilitzar la Guia d'actuació núm. 44 de l'ICJCE sobre el model orientatiu de carta d'encàrrec d'auditoria de comptes de Juny de 2017, com a document suport d'aquest acord.

S'entén que en encàrrecs recurrents coberts per un contracte inicial en els quals les circumstàncies no requereixen la revisió dels termes de l'encàrrec i que a més no s'ha considerat necessari recordar-los-hi a l'entitat, serveix aquest contracte inicial i, per tant, no caldria la signatura d'un de nou. Cal doncs que abans d'iniciar una auditoria s'avaluï si és o no pertinent signar un nou contracte o carta d'encàrrec i, si no calgués, remetre's al contracte inicial.

Recordar que a més de l'avaluació d'acceptació i continuïtat de les relacions amb clients i d'encàrrecs d'auditoria, que s'explica en l'apartat següent, la NIA-ES 210 estableix que abans de formalitzar els acords del terme de l'encàrrec cal determinar si concorren les condicions prèvies a l'auditoria, i per això, l'auditor caldrà que:

- a) «determini si el marc d'informació financera que s'utilitzarà per a la preparació dels estats financers és acceptable, i
- b) obtingui la confirmació que la direcció reconeix i comprèn la seva responsabilitat en relació amb:
 - I. la preparació dels estats financers de conformitat amb el marc d'informació financera aplicable, així com, si escau, la seva presentació fidel;
 - II. el control intern que la direcció consideri necessari per permetre la preparació d'estats financers lliures d'incorrecció material, deguda a frau o error, i
 - III. la necessitat de proporcionar a l'auditor:
 - a) accés a tota la informació de la qual tingui coneixement la direcció que sigui rellevant per a la preparació dels estats financers, tal com registres, documentació i un altre material;
 - b) informació addicional que pugui sol·licitar l'auditor a la direcció per a les finalitats de l'auditoria, i
 - c) accés il·limitat a les persones de l'entitat de les quals l'auditor consideri necessari obtenir evidència d'auditoria.»

Aspectes que queden recollits en el model orientatiu de carta d'encàrrec mencionat anteriorment.

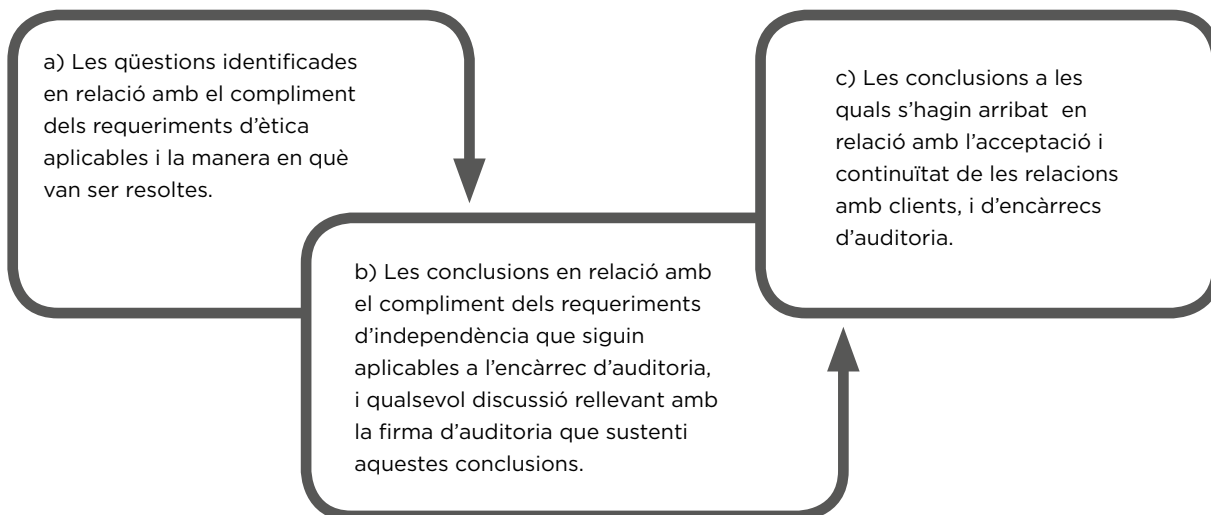
COMUNICACIONS AMB ELS RESPONSABLES DEL GOVERN DE L'ENTITAT RESPECTE A LES RESPONSABILITATS DE L'AUDITOR EN L'AUDITORIA D'ESTATS FINANCERS

L'auditor haurà de comunicar als responsables del govern de l'entitat les seves responsabilitats en relació amb l'auditoria dels estats financers, fent-los saber que:

- té la responsabilitat de formar-se i expressar una opinió sobre els estats financers preparats per la direcció sota la supervisió dels responsables del govern de l'entitat i
- que l'auditoria dels estats financers no eximeix la direcció ni als responsables del govern de l'entitat del compliment de les seves responsabilitats.

(5.3) Actuacions preliminars

Com el plantejament d'aquest quadern tècnic és d'una auditoria observada de manera retrospectiva figura com a darrer punt el compliment dels requeriments d'ètica, que inclou els d'independència, i els d'acceptació i continuïtat de les relacions amb clients i d'encàrrecs d'auditoria, que són amb el que s'inicia un treball d'auditoria. En aquest sentit, el paràgraf 24 de la NIA-ES 220 assenyalava que l'auditor inclourà en la documentació d'auditoria:



Les conclusions han de contemplar, tal com estableix l'NCQI, que la firma compleixi els tres aspectes següents:

- Tingui la competència per realitzar l'encàrrec i la capacitat, inclosos el temps i els recursos, per fer-ho; així com l'accés a experts i a revisor de control de qualitat, si resulta necessari.
- Pugui complir els requeriments d'ètica aplicables (veure punts a) i b) de l'esquema anterior).
- Hagi considerat la integritat del client i no disposi d'informació que li portés a concloure que el client no en té.

En relació amb les conclusions sobre el compliment dels requeriments d'independència, destacar que l'article 15 de la LAC assenyalava que els procediments de detecció i identificació d'amenaçes i, si s'escau, les corresponents mesures de salvaguarda, cal aplicar-los de forma individualitzada per a cada treball d'auditoria i que s'han de documentar en els papers de treball de cada auditoria de comptes. En aquest punt resulta d'utilitat la Guia d'actuació núm. 37 R de l'ICJCE Guia d'actuació sobre l'aplicació de l'esquema d'amenaçes i mesures de salvaguarda en l'avaluació de la independència de l'auditor. En el cas d'EIP, els requeriments de comunicació de l'auditor amb els responsables del govern de l'entitat en relació amb la independència hauran de ser per escrit i seguint els requeriments establerts a l'apartat 17 de la NIA-ES 260 Revisada i en el caixet explicatiu que indica que en les EIP seran objecte de comunicació les qüestions a què es refereix l'article 529 quaterdecies, apartat 4 c) del TRLSC.

I ara sí, tot i començar pel final hem arribat al començament i volíem acabar emfatitzant un aspecte que ja hem indicat en la introducció, que és el fet que tot i que en aquest quadern tècnic s'hagi plantejat una seqüència lineal de procediments d'auditoria, els procediments d'auditoria no ho són. En qualsevol cas, els procediments han d'estar sotmesos a revisió continuada si es produeixen canvis que afectin a les conclusions prèvies i caldrà tornar-los a executar contemplant aquests canvis i deixant-ne l'evidència corresponent.

ANNEX I: RELACIÓ COMPLERTA DE NIA-ES

| NIA-ES | |
|---------------------|--|
| NIA-ES 200 | Objectius globals de l'auditor independent i realització de l'auditoria de conformitat amb les Normes Internacionals d'Auditoria |
| NIA-ES 210 | Acords dels termes de l'encàrrec d'auditoria |
| NIA-ES 220 | Control de qualitat de l'auditoria d'estats financers |
| NIA-ES 230 | Documentació d'auditoria |
| NIA-ES 240 | Responsabilitats de l'auditor en l'auditoria d'estats financers respecte al frau |
| NIA-ES 250 | Consideració de les disposicions legals i reglamentàries en l'auditoria d'estats financers |
| NIA-ES 260 Revisada | Comunicació amb els responsables del govern de l'entitat |
| NIA-ES 265 | Comunicació de les deficiències en el control intern als responsables del govern i a la direcció de l'entitat |
| NIA-ES 300 | Planificació de l'auditoria d'estats financers |
| NIA-ES 315 | Identificació i valoració dels riscos d'incorrecció material mitjançant el coneixement de l'entitat i el seu entorn |
| NIA-ES 320 | Importància relativa o materialitat en la planificació i execució de l'auditoria |
| NIA-ES 330 | Respostes de l'auditor als riscos valorats |
| NIA-ES 402 | Consideracions d'auditoria relatives a una entitat que utilitza una organització de serveis |
| NIA-ES 450 | Avaluació de les incorreccions identificades durant la realització de l'auditoria |
| NIA-ES 500 | Evidència d'auditoria |
| NIA-ES 501 | Evidència d'auditoria - consideracions específiques per a determinades àrees |
| NIA-ES 505 | Confirmacions externes |
| NIA-ES 510 Revisada | Encàrrecs inicials d'auditoria - saldos d'obertura |
| NIA-ES 520 | Procediments analítics |
| NIA-ES 530 | Mostreig d'auditoria |
| NIA-ES 540 | Auditoria d'estimacions comptables, incloses les de valor raonable i de la informació relacionada que s'ha de revelar |
| NIA-ES 550 | Parts vinculades |
| NIA-ES 560 | Fets posteriors al tancament |
| NIA-ES 570 Revisada | Empresa en funcionament |
| NIA-ES 580 | Manifestacions escrites |
| NIA-ES 600 | Consideracions especials - auditories d'estats financers de grups (inclòs el treball dels auditors dels components) |
| NIA-ES 610 | Utilització del treball dels auditors interns |

| | |
|---------------------|--|
| NIA-ES 620 | Utilització del treball d'un expert de l'auditor |
| NIA-ES 700 Revisada | Formació de l'opinió i emissió de l'informe d'auditoria sobre els estats financers |
| NIA-ES 701 | Comunicació de les qüestions clau de l'auditoria en l'informe d'auditoria emès per un auditor independent |
| NIA-ES 705 Revisada | Opinió modificada en l'informe d'auditoria emès per un auditor independent |
| NIA-ES 706 Revisada | Paràgrafs d'èmfasi i paràgrafs sobre altres qüestions en l'informe emès per un auditor independent |
| NIA-ES 710 | Informació comparativa - xifres corresponents a períodes anteriors i estats financers comparatius |
| NIA-ES 720 Revisada | Responsabilitat de l'auditor respecte a altra informació inclosa en els documents que contenen els estats financers auditats |
| NIA-ES 805 Revisada | Consideracions especials - auditories d'un sol estat financer |

ABREVIATURES

| | |
|---|--|
| EIP | Entitats d'interès públic |
| ICAC | Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes |
| IFAC | International Federation of Accountants |
| LAC | Llei 22/2015, de 20 de juliol, d'auditoria de comptes, d'aplicació als treballs d'auditoria sobre comptes anuals corresponents a exercicis econòmics que s'iniciïn a partir del 17 de juny de 2016, així com als d'altres estats financers o documents comptables corresponents a l'esmentat exercici econòmic |
| NCQI | Norma de control de qualitat intern dels auditors de comptes i societats d'auditoria |
| NIA-ES | Norma internacional d'auditoria per a la seva aplicació a Espanya |
| TRLSC | Reial decret legislatiu 1/2010, de 2 de juliol, pel qual s'aprova el text refós de la Llei de societats de capital |
| Reglament (UE) núm. 537/2014 | Reglament (UE) núm. 537/2014 del Parlament Europeu i del Consell, de 16 d'abril de 2014, sobre els requisits específics per a l'auditoria legal de les EIP i pel qual es deroga la Decisió 2005/909/CE de la Comissió |
| Resolució de 23 de desembre de 2016 de l'ICAC | Resolució de 23 de desembre de 2016 per la qual es publica la modificació de determinades Normes tècniques d'auditoria i del Glossari de termes |
| RIM | Risc d'incorrecció material |
| RLAC | 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 |

Col·legi
de Censors Jurats
de Comptes
de Catalunya

=

EL CØL·L3G1

Sor Eulàlia d'Anzizu, 41
08034 Barcelona
Tel. 93 280 31 00
Fax 93 252 15 01
col.legi@auditors-censors.com
www.auditorscensors.com