

---

# L'informe d'auditoria

---

PID\_00259200

Jaume Pérez Puiggrós  
Dolors Plana Ertá

**Jaume Pérez Puiggrós**

Economista i membre exercent del ROAC (Registre Oficial d'Auditors de Comptes), i amb l'acreditació d'Expert Comptable del Col·legi d'Economistes de Catalunya. Al llarg de la seva carrera professional ha compaginat l'auditoria externa i l'assessoria amb diferents posicions a l'àrea financera dins de grups multinacionals. Ha estat docent en diverses escoles de càrrecs intermedis, i ha col·laborat com a consultor amb la UOC des de 2008 en diferents matèries, com Consolidació d'estats financers, Anàlisi d'estats financers i Auditoria. També ha estat docent del Màster de Direcció Financera de la UOC.

**Dolors Plana Erta**

Doctora en Administració i Direcció d'Empreses per la Universitat Politècnica de Catalunya i professora de l'àrea de comptabilitat als Estudis d'Economia i Empresa de la UOC. El seu focus d'investigació es centra en promoure l'avaluació formativa a la docència en comptabilitat, i en l'estudi de la qualitat de la informació financera proporcionada per les societats.

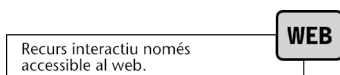
## Índex

<b>1. Exercicis teòrics</b> .....	5
1.1. Justificació respostes correctes .....	5
<b>2. Exercicis pràctics</b> .....	6



## 1. Exercicis teòrics

Indiqueu quina de les següents opcions és la correcta. Hi pot haver més d'una resposta vàlida. Al final dels exercicis, en l'apartat "Justificació respostes correctes", podeu consultar perquè les respostes són o no correctes.



### 1.1. Justificació respostes correctes

1. Quan un auditor es trobi amb limitacions a l'abast i incerteses significatives sempre haurà de denegar l'opinió.
2. Un paràgraf d'èmfasi no afecta l'opinió, i s'utilitza bàsicament per a ressaltar algun fet important que mereix una atenció especial.
3. L'auditor no pot obligar l'empresa a incórrer en unes despeses addicionals per a obtenir l'evidència d'una determinada àrea de treball. Per això, caldrà incloure una limitació a l'abast si no s'aconsegueix obtenir aquesta evidència per mètodes alternatius.
4. La data de l'informe determina fins a quin moment l'auditor és responsable de realitzar procediments d'auditoria. Ha de coincidir amb la data de finalització d'execució del treball, que no podrà ser anterior a la data de formulació dels comptes anuals per part dels administradors.
5. Les societats en situació concursal s'han de seguir auditant normalment, i el seu auditor serà el mateix que ja estava anomenat amb anterioritat. No es pot negar que el risc d'auditoria i el nombre de proves a fer s'incrementarà, però això en cap cas són circumstàncies que ens poden permetre rescindir el nostre contracte ni exigir un increment dels honoraris.

## 2. Exercicis pràctics

1. Hem fet l'auditoria dels comptes anuals de la societat Colombo, SA corresponents a l'exercici 2016 i aquest és el segon any en què s'ha d'auditar l'empresa.

En el nostre informe referent als comptes anuals de l'exercici 2015, de 20 de març de 2016, expressem una opinió amb excepcions.

La data de formulació dels comptes anuals és el 30 de març de 2017 i la data de finalització del nostre treball de camp és el 24 d'abril de 2017.

De les proves d'auditoria realitzades es desprenen les conclusions següents:

1) Dels saldos de clients que figuren en el balanç, hem detectat un total de 500.000 euros amb una antiguitat superior a un any. L'empresa té un període mitjà de cobrament dels clients de 90 dies i el director financer de la societat auditada ens ha assegurat que aquests saldos s'han retardat per problemes puntuals de liquiditat dels clients en qüestió, però que se n'espera recuperar l'import molt ràpidament.

Per aquest motiu, l'empresa ha decidit explicar-ho en la memòria i no ha dotat la corresponent provisió.

2) Fins al 31 de desembre de 2015, Colombo, SA utilitzava com a mètode de valoració de les existències el mètode FIFO. En data 1 de gener de 2016 incorpora com a mètode de valoració el preu mitjà ponderat, que l'auditor també considera adequat, i la quantia del canvi té un efecte significatiu o material.

L'empresa no informa d'aquest canvi de criteri en la memòria.

3) Un dels accionistes de la societat manté un deute amb Colombo, SA per import de 175.000 euros. L'auditor no ha disposat de la documentació acreditativa, ni s'ha permès la seva circularització per part del Consell d'administració, en tractar-se d'un accionista majoritari.

4) La partida de tributs, que té un import de 20.000 euros, correspon íntegrament, segons hem pogut verificar, a una sanció imposada per l'Administració de la Seguretat Social per no haver complert amb determinades obligacions durant els exercicis 2013 i 2014. La societat no ha tingut en consideració aquest import en el moment d'ajustar el càlcul de l'impost de societats.

5) El Consell d'administració ha acordat no donar informació en la memòria dels sous reportats pels membres del Consell durant l'exercici, en considerar que es tracta d'informació confidencial.

6) El 15 de febrer de 2017 va acabar una inspecció fiscal per l'impost de societats dels anys 2012 a 2015, de la qual es van aixecar actes per un total de 250.000 euros. L'empresa ha recorregut aquestes actes, en no estar d'acord amb els seus motius i, per aquesta raó, no ha modificat els comptes anuals de l'exercici 2016.

7) La societat no ha procedit al dipòsit en el Registre Mercantil dels llibres obligatoris del mateix exercici auditat.

8) El 8 de març de 2017 s'ha obert una inspecció fiscal per a tots els conceptes tributaris, sense que en el mateix temps de redactar l'informe d'auditoria hagi estat conclosa. Malgrat tot, no sembla que d'aquesta inspecció se'n puguin derivar conseqüències preocupants per a la societat.

9) Dins del que és exigible a curt termini s'inclou el saldo d'un proveïdor per un import de 390.000 euros, del qual l'empresa no ens ha permès realitzar la circularització, amb l'argument que les relacions amb ell no són gens fluides. Tampoc hem pogut procedir a l'aplicació de procediments alternatius, atès que el compte de major conté partides molt antigues, tant de compres com de devolucions, d'efectes a pagar retornats totalment o parcialment al proveïdor, i tot un seguit d'incidències atípiques al funcionament normal, sense que el nostre client hagi procedit, d'altra banda, a una conciliació de saldos adequada i periòdica amb el mateix proveïdor.

A partir de la informació subministrada **es demana:**

a) Decidiu si cadascuna de les incidències descrites són o no excepcions. En cas que ho siguin, argumenteu breument de quin tipus d'excepció es tracta.

b) Indiqueu la data que haurà de figurar en l'informe d'auditoria de l'exercici 2016.

### **Solució**

a) **Decidiu si cadascuna de les incidències descrites són excepcions o no. En cas que ho siguin, argumenteu breument de quin tipus d'excepció es tracta.**

1) Excepció per incompliment d'un principi comptable.

2) Excepció per falta d'informació en la memòria.

3) Excepció per limitació a l'abast.

4) Si l'impacte és significatiu, excepció per incompliment d'un principi comptable.

5) Excepció per falta d'informació en la memòria.

6) Excepció per falta d'informació en la memòria. En tot cas, es requeriria que la societat inclogués una explicació d'aquesta inspecció en la memòria, i llavors l'auditor, en cas d'estar d'acord amb la no-provisió dels 250.000 euros, inclouria únicament un paràgraf d'èmfasi en l'opinió, i en cas de no estar-hi d'acord inclouria una excepció per incompliment d'un principi comptable.

7) No excepció.

8) No excepció.

9) Excepció per limitació a l'abast.

**b) Indiqueu la data que haurà de figurar en l'informe d'auditoria de l'exercici 2016.**

24 d'abril de 2017.

2. El resum dels papers de treball mostra la informació següent per a l'elaboració de l'informe d'auditoria:

a) La societat Freser, SA considera que no és prudent informar en la memòria sobre la qüestió relativa a les situacions de conflicte que poguessin tenir els administradors amb els interessos de la societat, tal com requereixen els articles 229 i 230 de la Llei de societats de capital.

b) L'auditor de Ter, SA no disposa de taxacions actualitzades de les inversions immobiliàries que es troben activades en el balanç de situació, per la qual cosa en cas de venda no se'n pot garantir la recuperabilitat. Aquestes inversions representen el 60% del valor del balanç de situació.

c) La societat Eina, SL inclou en el seu balanç de situació un saldo d'una antiguitat superior a l'exercici i per al qual es tenen certes dificultats de recuperabilitat. La societat no l'ha deteriorat argumentant que el director financer té indicis que es cobrarà ben aviat.



d) Els administradors de la societat Orri, SL consideren que no és prudent informar en la memòria de les remuneracions de l'òrgan d'administració per a l'exercici de la seva funció directiva, argumentant que es tracta d'un tema confidencial i de violació de la intimitat personal.

e) La societat Aran, SA dedicada a l'obra pública, no disposa dels estats financers auditats de diferents unions temporals d'empreses (UTE) en les que participa.

f) En l'actiu del balanç de la societat Gabarni, SA hi figura una participació financera que respon al 90% d'una societat del grup. L'auditor disposa dels estats comptables auditats d'aquesta societat, si bé presenten uns fons propis negatius. La societat ha optat per explicar aquesta situació en la memòria.

g) La societat Activa, SA no ha realitzat arqueig de caixa a 31 de desembre i no hem pogut conèixer l'import de caixa per mitjà d'altres procediments d'auditoria.

h) La societat Arts, SL realitza transaccions amb empreses del grup als preus pactats entre les parts. No s'ha pogut determinar si aquestes transaccions s'han efectuat a valor raonable, segons estableix la normativa vigent.

i) En la memòria adjunta de la societat Eca, SA s'argumenta que, com a conseqüència de les pèrdues acumulades, s'ha originat una disminució del patrimoni net per sota de la meitat del capital social. Addicionalment, s'explica que els fons propis presenten un saldo molt negatiu. Els comptes anuals s'han preparat sota el principi d'empresa en funcionament, però no s'hi explica res sobre les accions que es portaran a terme per obtenir el crèdit que ha de permetre fer front als seus passius a curt termini ni les actuacions que es portaran a terme per restablir la situació patrimonial. L'auditor no té constància de la capacitat de la societat per a continuar l'activitat de manera que pugui realitzar els seus actius i liquidar els seus passius, i té seriosos dubtes sobre la continuïtat del negoci.

j) Continuant amb la mateixa situació de la societat Eca, SA, la memòria conté informació detallada sobre els crèdits a obtenir i sobre les accions a dur a terme per a restablir la situació patrimonial. A l'auditor li semblen raonables aquestes accions i explicacions.

k) És el primer any que la societat Sauver, SL realitza auditoria i no hem pogut obtenir les factures històriques de compra corresponents als diferents elements d'immobilitzat material.

l) La societat Mekar, SA té en el seu actiu uns terrenys valorats en 1.500.000 euros. Durant el mes de desembre de l'any que auditem ha rebut un comunicat que l'informa que aquests terrenys seran expropiats d'aquí a tres anys per a

la construcció d'una autopista i en rebrà una compensació de 600.000 euros. La societat ha optat per no reflectir aquesta pèrdua de valor en la valoració de l'actiu, i explicar-ho únicament en la memòria.

**Es demana**, en cada cas, detallar si es tracta d'una incidència a considerar en l'informe d'auditoria i, si ho és, indicar de quin tipus d'excepció es tracta.

### **Solució**

a) Es tracta d'un incompliment dels principis i criteris comptables, que inclou omissions d'informació necessària, continguts en el marc normatiu de la informació financera que li és d'aplicació.

b) Aquesta incidència suposaria una limitació a l'abast que hem de reflectir a l'informe d'auditoria, ja que no hem pogut obtenir cap evidència sobre el valor raonable de les inversions immobiliàries per a un possible deteriorament, per la qual cosa no podem opinar d'això.

c) Es tracta d'una excepció per incompliment dels principis i criteris comptables, donat que és necessari realitzar un ajustament per deteriorar aquest actiu en aplicació del principi de prudència valorativa.

d) Es tracta d'un incompliment dels principis i criteris comptables, que inclou omissions d'informació necessària, continguts en el marc normatiu de la informació financera que li és d'aplicació.

e) Aquesta incidència suposaria una limitació a l'abast que hem de reflectir a l'informe d'auditoria, ja que no hem pogut obtenir cap evidència sobre el valor de les inversions financeres activades, per la qual cosa no podem opinar d'això.

f) Es tracta d'un incompliment dels principis i criteris comptables, donat que aquesta situació patrimonial del grup representa un deteriorament del valor de la inversió. Per tant, aquest deteriorament s'ha de reflectir comptablement i no n'hi ha prou d'explicar-ho només en la memòria.

g) Aquesta incidència suposaria una limitació a l'abast que hem de reflectir a l'informe d'auditoria, ja que no hem pogut obtenir cap evidència sobre l'import del saldo de caixa, per la qual cosa no podem opinar d'això.

h) Aquesta incidència suposaria una limitació a l'abast que hem de reflectir a l'informe d'auditoria, ja que no hem pogut obtenir cap evidència sobre els preus de transferència, per la qual cosa no podem opinar d'això.

i) Es tracta d'un incompliment dels principis i criteris comptables, que inclou omissions d'informació necessària, continguts en el marc normatiu de la informació financera que li és d'aplicació, donat que la informació relativa a les

accions i actuacions que es portaran a terme no estan reflectides en la memòria. A més de l'anàlisi de la situació, no sembla raonable l'aplicació del principi d'empresa en funcionament a partir del qual s'han preparat els comptes anuals. En aquesta situació cal procedir a emetre una opinió desfavorable.

j) En aquesta situació, donat que la memòria inclou la informació suficient i l'auditor pensa que els arguments utilitzats per la societat són raonables, emetrem una opinió no modificada, amb la inclusió d'un paràgraf d'èmfasi per a explicar la situació, i es faria referència a la nota de la memòria en què s'explica detalladament.

k) Aquesta incidència suposaria una limitació a l'abast que hem de reflectir a l'informe d'auditoria, ja que no hem pogut obtenir cap evidència sobre el valor de cost històric de l'immobilitzat material, per la qual cosa no podem opinar d'això.

l) Es tracta d'un incompliment dels principis i criteris comptables, ja que el coneixement de la pèrdua futura ens obliga a registrar-la immediatament, encara que no es materialitzi fins d'aquí tres anys. No és suficient registrar-ho únicament en la memòria.

3. Indiqueu com afectaria cada un d'aquests fets quan s'emet l'informe d'auditoria, suposant que el seu import és rellevant. Especifiqueu el tipus d'opinió:

a) Com a conseqüència de la reducció experimentada en el volum de comandes de l'exercici, fruit de la greu crisi econòmica financera nacional i internacional, la societat ha obtingut pèrdues rellevants que han deixat el patrimoni net negatiu molt pròxim a una de les causes de dissolució contemplades en la llei de societats de capital. La informació relativa a aquesta situació no es troba recollida en la memòria.

A més, la societat té oberta una inspecció fiscal per determinades retribucions en concepte de dietes i desplaçaments que podrien tenir seriosos problemes d'acceptació. Els assessors fiscals de la societat argumenten que encara és difícil determinar quin import podria ser no acceptat, però que la sanció per part d'Hisenda serà molt significativa. Finalment, la societat no ha pogut accedir a realitzar el recompte físic d'existències a final d'any.

b) En el present exercici la societat ha activat unes despeses d'investigació i desenvolupament. No ha estat possible avaluar de forma objectiva si el criteri d'amortització aplicat respon a la realitat de la depreciació anual del projecte, d'acord amb uns objectius d'èxit tècnic o de la seva rendibilitat econòmica.

c) El director financer no ha deixat enviar les cartes de la circularització als bancs, argumentant que cobren una comissió excessiva pels seus serveis. L'auditor no ha pogut verificar els saldos bancaris a través de procediments alternatius d'auditoria.

d) Degut a problemes organitzatius de la societat, no hem pogut assistir a l'inventari d'existències a final d'exercici, i pel mateix motiu, tampoc vàrem assistir al recompte físic de l'exercici anterior. Alhora, la manca d'un sistema d'inventari permanent adequat no ha permès verificar de forma fiable les unitats físiques d'existències de final de l'exercici. Les existències representen el 70% del valor de l'actiu del balanç de situació.

e) En la data d'emissió de l'informe d'auditoria, no s'han facilitat les actes corresponents a les reunions celebrades pel Consell d'Administració de la societat i per la Junta General d'accionistes.

### **Solució**

a) Seria convenient denegar opinió davant l'existència d'incerteses i limitacions d'importància i magnitud molt significativa.

b) Això implica una limitació a l'abast i per tant, l'opinió d'auditoria inclouria una excepció per limitació a l'abast.

c) Això implica una limitació a l'abast i per tant, l'opinió d'auditoria inclouria una excepció per limitació a l'abast.

d) Seria convenient denegar opinió davant l'existència de limitacions a l'abast d'importància i magnitud molt significatives.

e) Això implica una limitació a l'abast i per tant, l'opinió d'auditoria inclouria una excepció per limitació a l'abast.

4. Hem finalitzat el treball de camp de l'auditoria de l'exercici 2015 a les ofícines del client el dia 24 de maig de 2016. L'auditor signa l'informe d'auditoria en data 30 de juny de 2016. La xifra d'importància relativa calculada en la fase d'execució, planificació i informe és de 4, 6 i 25 milers d'euros. A continuació, es mostra un seguit de situacions detectades per l'equip d'auditoria. Els administradors de la societat no volen realitzar cap modificació als comptes anuals.

i) En l'immobilitzat material s'observa que la societat té un element per un import de 167.450 euros i que actualment té un valor raonable o de mercat de 120.000 euros. La societat no ha procedit a registrar cap deteriorament d'aquest bé.

- II) En la revisió dels préstecs rebuts, la societat no ha classificat la part a curt termini d'un préstec, per import de 5.670 euros.
- III) No hem rebut la circularització d'un proveïdor amb un saldo 4.500 euros i tampoc hem pogut realitzar procediments alternatius.
- IV) Revisant l'àrea de personal, veiem que la societat no ha comptabilitzat correctament les pagues extres en funció de la seva meritació. Hi ha un defecte de despesa per import de 13.000 euros.
- V) La societat ha adquirit una participació d'una altra empresa per valor de 125.000 euros. No hem tingut accés a les escriptures d'adquisició de la participació.
- VI) La societat valora les accions a valor de cost d'adquisició, el qual excedeix en 4.000 euros el valor de mercat.
- VII) La societat ha deixat de comptabilitzar una despesa per import de 6.500 euros, la qual ha registrat com a més existències.
- VIII) La societat no ha registrat uns beneficis procedents de la venda d'un immobilitzat per un import de 29.500 euros.
- IX) No ens han justificat documentalment la condonació d'un deute generat per la construcció d'un nou local, per un import de 500.000 euros.
- X) No hem pogut verificar el 85% de l'actiu del balanç, ja que s'han cremat els arxius de la societat.

**Es demana:**

- a) Omplir el quadre que es mostra a continuació per a cada una de les situacions descrites.

Descripció	Tipus de deficiència	Import	Significatiu / No significatiu	Efectes en l'informe
------------	----------------------	--------	--------------------------------	----------------------

b) Determinar quins casos s'han d'incloure a la relació d'ajustos de la carta de manifestacions.

c) Determinar quin tipus d'opinió ha d'emetre l'auditor en el seu informe pel que fa a la situació «X».

d) Valorar si és raonable que l'auditor signi l'informe el 30 de juny de 20X4.

e) Indicar quin document caldrà que els administradors lliurin a l'auditor abans d'entregar l'informe d'auditoria, i quina data ha de tenir.

### Solució

a) Omplir el quadre que es mostra a continuació per a cada una de les situacions descrites.

Descripció	Tipus de deficiència	Import	Significatiu / No significatiu	Efectes en l'informe
I	Incompliment de principis comptables	47.450	Significatiu	Excepció
II	Incompliment de principis comptables	5.670	No significatiu	No
III	Limitació a l'abast	4.500	No significatiu	No
IV	Incompliment de principis comptables	13.000	No significatiu	No
V	Limitació a l'abast	125.000	Significatiu	Excepció
VI	Incompliment de principis comptables	4.000	No significatiu	No

Descripció	Tipus de deficiència	Import	Significatiu / No significatiu	Efectes en l'informe
VII	Incompliment de principis comptables	6.500	No significatiu	No
VIII	Incompliment de principis comptables	29.500	Significatiu	Excepció
IX	Limitació a l'abast	500.000	Significatiu	Excepció
X	Limitació a l'abast		Significatiu	Denegació d'opinió

**b) Determinar quins són els casos que s'han d'incloure en la relació d'ajustos de la carta de manifestacions.**

Hi ha diferents opinions sobre això. Hi ha auditors que prefereixen incloure-hi tots els punts, mentre que altres opten per incloure-hi només aquells que no suposen una excepció a l'opinió, perquè aquests darrers ja queden expressament recollits i quantificats en aquesta opinió.

**c) Determinar quin tipus d'opinió ha d'emetre l'auditor en el seu informe pel que fa a la situació «X».**

Denegada per la importància de la limitació.

**d) Valorar si és raonable que l'auditor signi l'informe el 30 de juny de 20X4.**

No ho és. L'informe s'ha de signar el darrer dia del treball de camp, o com a màxim dos o tres dies després. L'auditor és responsable de tot el que passa fins a la signatura de l'informe, i el període entre la finalització del treball de camp i l'emissió de l'informe és excessiu.

**e) Indicar quin document caldrà que els administradors lliurin a l'auditor abans d'entregar l'informe d'auditoria, i quina data ha de tenir.**

La carta de manifestacions, que ha d'estar datada, com a màxim, dos o tres dies abans de la data de l'emissió de l'informe; idealment, tots dos documents han de tenir la mateixa data.

