RECOMANACIÓ TÈCNICA

3

SERVEIS RELACIONATS AMB L'AUDITORIA

ESBORRANY PÚBLIC PER A COMENTARIS
GENER 2001

ÍNDEX

1. Introducció

2. Objectiu d'aquesta Recomanació Tècnica

3. Abast d'aquesta Recomanació Tècnica

4. Examen
Introducció
Consideracions generals
Exàmens d'estats financers que es preparen sobre una base comptable diferent als principis i normes comptables generalment acceptats
Informes de compliment

5. Revisió limitada

6. Procediments acordats

7. Serveis relacionats requerits per Organismes Públics o altres Entitats

Annexos

I Glossari de termes
II Marc de referència de les Normes Internacionals d'Auditoria
III Exemple d'Informe sobre l'examen d'estats preparats sobre la base de cobraments i pagaments
IV Exemple d'Informe de compliment
V Exemple de Carta d'Encàrrec de revisió limitada
VI Relació il· lustrativa de procediments de revisió limitada
VII Exemple d'Informe de revisió limitada de comptes anuals
VIII Exemple de Carta d'Encàrrec de procediments acordats
IX Exemple d'Informe de procediments acordats

1. Introducció

1.1 La Llei d'Auditoria de Comptes estableix en el seu article primer que *s'entendrà per auditoria de comptes l'activitat consistent en la revisió i verificació de documents comptables, sempre que aquella tingui per objecte l'emissió d'un informe que pugui tenir efectes front a tercers*

.

1.2 El Reglament d'Auditoria de Comptes en el seu article primer amplia l'esmentada definició, fent esment que *s'entendrà per auditoria de comptes l'activitat realitzada per una persona qualificada i independent, consistent en analitzar, per mitjà de la utilització de les tècniques de revisió i verificació idònies, la informació econòmico-financera deduï da dels estats comptables examinats, i que té com a objecte l'emissió d'un informe adreçat a posar de manifest la seva opinió responsable sobre la fiabilitat de l'esmentada informació, per tal de que es pugui conèixer i valorar l'esmentada informació per tercers*

.

1.3 L'article segon del Reglament estableix les següents precisions sobre l'auditoria de comptes: *En raó dels documents comptables objecte d'examen, l'auditoria de comptes farà referència necessàriament a una de les modalitats següents:*

a) Auditoria dels comptes anuals

b) Treballs de revisió i verificació d'altres estats o documents comptables subjectes a la Llei 19/1988, al present Reglament o a les normes tècniques d'auditoria.

1.4 L'auditoria dels comptes anuals està regulada per les normes tècniques d'auditoria publicades per l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, a més dels articles específics de la Llei i Reglament d'Auditoria de Comptes que li són aplicables. Addicionalment les normes tècniques d'auditoria regulen altres treballs d'informes especials, derivats de supòsits establerts pel text refós de la Llei de Societats Anònimes i demés normativa.

1.5 Els articles del Reglament d'Auditoria de Comptes que específicament regulen els treballs de revisió i verificació d'altres estats o documents comptables són:
Art. 6è. ***Revisió i verificació d'altres estats o documents comptables.-*** *Estan subjectes al present Reglament els treballs de revisió i verificació d'altres estats o documents comptables que es realitzin per un auditor de comptes i*

que tinguin com a objecte l'emissió d'un informe adreçat a posar de manifest una opinió tècnica front a tercers sobre si els esmentats estats o documents comptables reflecteixen adequadament els fets econòmics esdevinguts en l'Empresa o Entitat que aquests haurien de contenir d'acord amb les normes i pràctica comptable que resulti d'aplicació.

Art. 7è. ***Informe de revisió i verificació d'altres estats o documents comptables.-*** *L'informe de revisió i verificació d'altres estats o documents comptables, que no s'anomenarà d'"auditoria", sinó de "revisió i verificació" del corresponent document comptable, contindrà al menys les següents dades:*

a) Identificació de l'Empresa o Entitat a la qual fa referència el document comptable objecte de la revisió.

b) Persones físiques o jurídiques que van encarregar el treball i, si escau, a quines vagi destinat.

c) Identificació dels documents objecte de revisió i verificació que s'incorporen a l'informe.

d) Referència a les normes tècniques aplicades en el treball realitzat i, si escau, als procediments previstos en aquestes que no hagi estat possible aplicar com a conseqüència de qualsevol limitació imposada per l'activitat auditora, així com a les incidències que es posin de manifest en el desenvolupament dels treballs realitzats.

e) Incorporació, si escau, d'aquells comentaris que complementin el contingut de l'esmentat document.

f) Opinió tècnica, amb el contingut i l'abast que s'estableixen en l'article següent.

g) Signatura de quina o quines ho haguessin realitzat, amb expressió de la data d'emissió de l'esmentat informe.

Art. 8è. ***Opinió Tècnica de l'auditor sobre estats o documents comptables diferents dels comptes anuals.-***

1. L'opinió tècnica a la qual fa referència l'article anterior haurà de tractar sobre si els estats o documents comptables reflecteixen adequadament els fets econòmics esdevinguts en l'Empresa o Entitat que aquells haurien de contenir d'acord amb les normes i pràctica comptable que resulti d'aplicació.

2. Quan l'informe faci referència al Balanç, Compte de Pèrdues i Guanys i Memòria, en el seu conjunt, però referits a un període inferior al de l'exercici, o a un d'aquells documents aïlladament, es podrà anomenar d'auditoria i s'aplicarà, pel que fa a

l'opinió tècnica, allò disposat en l'art. 5è. d'aquest Reglament (que tracta de l'opinió tècnica de l'auditor sobre els comptes anuals).

1.6 A més dels serveis anteriorment esmentats contemplats per la Llei i el Reglament d'Auditoria de Comptes, es presenten situacions en les quals les entitats sol· liciten a l'auditor altre tipus de serveis, essent algunes d'elles les següents:

- Exàmens amb propòsits específics, com, per exemple, informes sobre estats financers presentats sobre una base comptable diferent als principis i normes comptables generalment acceptats.
- Revisions amb un abast més limitat que el d'una auditoria de comptes. Això acostuma a tenir lloc en situacions com ara:
  - Quan es tracta d'una empresa del grup els comptes anuals dels quals no són significatius respecte als comptes anuals consolidats, però la societat dominant, per ella mateixa o per necessitats dels seus auditors, està interessada en que es realitzi cert treball sobre àrees o aspectes concrets dels comptes anuals de les participades.
  - Quan l'empresa no ha estat auditada prèviament i la direcció de la mateixa està interessada, com a part d'un projecte de disposar anualment de comptes anuals auditats, que es realitzi un primer treball orientat, fonamentalment, a ajudar a la identificació dels problemes que poguessin donar lloc a reserves o excepcions en un futur informe d'auditoria dels comptes anuals.
  - Quan una empresa auditada regularment, que no està obligada per cap disposició legal a que els seus comptes anuals siguin auditats, prefereix, generalment per raons econòmiques, que en determinats anys l'abast del treball sigui menor que el requerit per a una auditoria complerta i es limiti als objectius que específicament pretén.

L'aplicació de procediments específics acordats amb el client per satisfer les necessitats d'aquest

últim o de tercers en relació amb informacions concretes.

1.7 Aquesta Recomanació Tècnica tracta doncs d'aquells treballs que, no sent d'auditoria de comptes, estan relacionats amb aquesta, per aplicar-se tècniques d'auditoria i ser requerit l'auditor de comptes a la seva prestació.

1.8 Tots els informes dels treballs contemplats en aquesta Recomanació Tècnica es caracteritzen perquè, o bé l'auditor no expressa una opinió tècnica o, en cas d'expressar-la, ha d'introduir certa informació o considerar certs aspectes que fa que el seu informe difereixi dels informes d'auditoria de comptes.

1.9 Per tal de precisar els termes que apareixen en aquesta Recomanació Tècnica, en l'annex I es mostra un glossari de termes.

1.10 Aquesta Recomanació Tècnica no tracta d'altres serveis que pugui prestar l'auditor com a expert, com ara consultoria o assessorament financer i comptables.

1.11 Aquesta Recomanació Tècnica substitueix al Butlletí núm. 5 del Registre d'Economistes Auditors sobre Informes Especials emès l'octubre de 1985. Davant els canvis tan significatius haguts en l'auditoria des de la publicació del Butlletí núm. 5, amb la publicació de la Llei i Reglament d'Auditoria de Comptes i les Normes Tècniques d'Auditoria, l'actualització de les Normes Internacionals d'Auditoria i per l'evolució en la pràctica tant nacional com internacional, la present Recomanació Tècnica té com a una de les seves finalitats l'actualització de l'esmentat Butlletí i adaptar-lo al marc actual de referència dels serveis que pot realitzar l'auditor.

2. Objectiu d'aquesta Recomanació Tècnica

2.1 Aquesta Recomanació Tècnica té com a objectiu orientar a l'auditor sobre:

a) els nivells de seguretat que es poden esperar del resultat del treball realitzat en exàmens, revisions limitades i procediments acordats;
b) les qüestions que s'ha de plantejar l'auditor com a conseqüència de la responsabilitat que assumeix;
c) la carta d'encàrrec, i
d) els procediments a seguir en la realització dels treballs d'exàmens, revisions limitades i procediments acordats, així com la forma i contingut de l'informe de l'auditor en cada tipus de treball.

Nivells de seguretat

2.2 En línia amb les Normes Internacionals d'Auditoria (veure annex II), la naturalesa i nivell de seguretat, que s'emet en els informes dels serveis anteriorment esmentats, és com segueix:

- Examen amb propòsits específics, seguretat positiva elevada.
- Revisió limitada, seguretat negativa moderada.
- Procediments acordats, informació sobre les troballes.

2.3 La seguretat fa referència a la manifestació de l'auditor sobre la fiabilitat de l'afirmació realitzada per una part sobre la informació que facilita per a ús d'altres parts. Per proporcionar seguretat sobre les afirmacions, l'auditor avalua l'evidència obtinguda com a resultat dels procediments aplicats i expressa les seves conclusions. El grau de satisfacció aconseguida i, en conseqüència, el nivell de seguretat que pot proporcionar estan íntimament relacionats amb la naturalesa i extensió dels procediments aplicats i amb el resultat d'aquests.

2.4 En qualsevol treball d'examen l'auditor subministra un alt nivell de seguretat, similar al d'auditoria de comptes, que la informació subjecta a examen no conté errors significatius. Això s'expressa afirmativament en l'informe per mitjà de l'expressió d'una opinió (seguretat positiva).

2.5 En un treball de revisió limitada, tanmateix, l'auditor subministra un nivell de seguretat moderat que la informació subjecta a revisió no conté errors significatius. Això s'expressa en la forma d'una seguretat negativa, manifestant, si escau, que no s'han observat errors.

2.6 Quan l'auditor es limita a presentar a l'usuari l'evidència recollida i només informa de les troballes obtingudes com a conseqüència dels procediments acordats, no està expressant cap seguretat de les afirmacions. En comptes d'això, el seu informe permetrà a l'usuari avaluar per ell mateix l'evidència que l'auditor ha recollit i obtenir les seves pròpies conclusions sobre la seguretat, que pot col· legir, dels resultats dels procediments aplicats per l'auditor.

Qüestions que s'ha de plantejar l'auditor com a conseqüència de la responsabilitat que assumeix

2.7 Un auditor, que hagi acceptat un compromís d'auditoria dels comptes anuals, està requerit legal o contractualment a fer front a l'esmentat compromís, per la qual cosa sota cap circumstància

hauria d'acceptar el canvi de l'auditoria per un dels serveis relacionats amb l'auditoria contemplat per aquesta Recomanació Tècnica.

Així mateix, encara que no marxés l'auditor dels comptes anuals, per evitar confusió, seria aconsellable acceptar treballs de revisió limitada o procediments acordats sobre els comptes anuals només quan aquests no estiguessin subjectes a auditoria obligatòria.

2.8 Un auditor al qual, abans de la conclusió del seu treball de serveis relacionats, se li requereix canviar-lo per un altre amb un menor nivell de seguretat, hauria d'avaluar la conveniència d'acceptar aquest canvi i deixar convenientment documentada l'avaluació.

Carta d'encàrrec

2.9 S'hauria de formalitzar el servei contractat mitjançant carta d'encàrrec o contracte escrit per assegurar que estan prèvia i clarament definits els termes del treball, la responsabilitat que assumeixen tant el client com l'auditor en l'associació amb la informació objecte del treball i la seguretat que proporciona l'auditor en el seu informe.

2.10 Els termes de l'encàrrec relatius a l'examen seran similars als d'auditoria de comptes, concretats a la informació financera objecte de l'examen. Els relatius a la revisió limitada haurien d'incloure els procediments que s'anomenen en aquesta Recomanació Tècnica o fer referència a aquests i els relatius a procediments acordats haurien d'incloure la relació complerta dels convinguts.

2.11 Donat que els treballs de serveis relacionats no constitueixen una auditoria de comptes, els informes haurien d'estar restringits a l'ús intern i exclusiu de les parts amb les quals s'acordessin els serveis.

3. Abast d'aquesta Recomanació Tècnica

3.1 Donada la gran diversitat d'informacions o manifestacions sobre les quals es poden aplicar procediments de serveis relacionats amb l'auditoria, hi ha una gran varietat de treballs que un auditor pot portar a terme i que donen lloc a l'emissió d'un informe de serveis relacionats. Les varietats i models que es presenten en aquesta Recomanació Tècnica no pretenen constituir una relació exhaustiva i complerta sinó, al contrari, exposar exemples dels casos més comuns, com expressió d'un marc de referència que s'hauria d'aplicar quan es presentessin situacions similars, considerant la seguretat que ha de subministrar l'auditor i la responsabilitat que assumeix.

3.2 Exemples d'informacions o manifestacions d'aquesta naturalesa poden ser: pressupostos, projeccions financeres, informació financera proforma, informes de control intern sobre informació financera d'una entitat, informes de compliment d'informació o manifestacions no comptables, informació requerida amb criteris específics, etc.

3.3 Aquest marc de referència és, doncs, també aplicable a altres treballs, en els quals es sol· licita a l'auditor que emeti una comunicació escrita en la qual expressi una conclusió sobre la fiabilitat d'una manifestació escrita que és responsabilitat d'una altra part, en la mesura que:

a) l'esmentada manifestació escrita sigui susceptible de ser avaluada en relació amb criteris raonables, que bé hagin estat establerts per un organisme reconegut o bé es presentin de manera suficientment clara i comprensible per a un lector amb coneixement; de manera que la manifestació escrita pugui ser entesa i capaç d'estimació o mesura raonablement consistent emprant els esmentats criteris;

b) l'auditor tingui coneixement suficient de l'assumpte objecte de la manifestació i

c) es mantinguin les guies que li siguin aplicables d'aquesta Recomanació Tècnica.

4. Examen

Introducció

4.1 Normalment els treballs d'examen d'informació financera no són molt freqüents, ja que al constituir la finalitat d'aquests l'expressió d'una opinió sobre la informació financera, és mitjançant l'auditoria de comptes com millor queda cobert l'esmentat objectiu.

4.2 No obstant poden existir circumstàncies excepcionals en les quals, per necessitats de l'entitat o de tercers, sigui necessari aquest tipus d'informes amb l'expressió d'una opinió.

4.3 Si bé la casuística pot ser molt àmplia, en aquesta Recomanació Tècnica es contemplen els següents casos:

- Exàmens d'estats financers que es preparen sobre una base comptable diferent als principis i normes comptables generalment acceptats.
- Informes de compliment.

4.4 Al ser regulats pel Reglament d'Auditoria de Comptes (en l'articulat referent a revisió i verificació d'altres estats i

documents comptables), en aquesta secció no es contemplen els exàmens d'elements o partides específiques dels comptes anuals. Ens remetem a la secció 1 d'aquesta Recomanació Tècnica, que relaciona els articles del Reglament d'Auditoria de Comptes que regulen aquest tipus de treball. No obstant amb l'únic propòsit d'orientar a l'auditor i donada la responsabilitat que assumeix en l'emissió del seu informe, les següents consideracions poden ser-li d'utilitat:

- En un treball encaminat a expressar una opinió tècnica sobre estats o documents comptables , com l'auditor ha d'expressar la seva opinió sobre cada un dels estats o documents comptables coberts pel seu informe, la mesura de la importància relativa hauria d'estar en relació amb cada estat o document comptable examinat, en comptes dels comptes anuals en el seu conjunt. Per tant, un treball d'aquesta naturalesa ha de ser, normalment, més extens i profund que quan aquests estats o documents s'examinen com a part de l'auditoria dels comptes anuals o estats financers presos en el seu conjunt.
- Donat que moltes partides dels comptes anuals es relacionen entre elles, per exemple: vendes i comptes a cobrar, compres i comptes a pagar (en ambdós casos, també aprovisionaments i existències), etc., l'auditor, en expressar la seva opinió, hauria de pronunciar que s'han considerat els comptes o partides que estan interrelacionades amb aquelles sobre les quals ha d'expressar una opinió.
- L'auditor s'hauria d'assegurar que altres estats o documents comptables subjectes a revisió i verificació contenen la informació necessària i suficient per a la seva interpretació i comprensió adequada.
- L'auditor hauria de tenir present en el seu treball de verificació i revisió d'altres estats i documents comptables, que les normes tècniques d'auditoria no permeten l'expressió d'una opinió parcial sobre algunes o vàries partides dels comptes anuals quan s'estigui expressant una opinió desfavorable o aquesta s'estigui denegant sobre els esmentats comptes anuals en el seu conjunt. En tot cas, per evitar interpretacions errònies seria aconsellable fer (en el seu informe) referència a l'informe d'auditoria dels comptes anuals i al tipus d'opinió que es va emetre.
- Per últim es recorda que si el treball realitzat no ha estat adreçat a expressar una opinió sobre un o més elements o partides en particular dels comptes anuals, sinó que va consistir únicament en l'aplicació de determinats procediments de revisió prèviament acordats amb l'empresa, l'informe a emetre seria l'exposat en la secció 6 d'aquesta Recomanació Tècnica.

Consideracions generals

4.5 L'auditor hauria de revisar i avaluar les conclusions obtingudes de l'evidència de l'examen amb propòsit especial com a base de l'expressió d'una opinió. L'informe hauria de contenir per escrit una clara expressió d'opinió.

4.6 La naturalesa, dates i abast del treball a ser realitzat en un examen amb propòsit especial pot variar segons les circumstàncies. Abans d'acceptar un treball d'examen amb propòsit especial, l'auditor s'hauria d'assegurar que està d'acord amb el client sobre la naturalesa exacta del treball i la forma i contingut de l'informe a emetre.

4.7 En la planificació del treball, l'auditor necessitarà un coneixement clar del propòsit pel qual vagi a ser utilitzada la informació a reportar i qui l'utilitzarà probablement. Per evitar la possibilitat que l'informe s'utilitzi amb propòsit diferent a l'intencionat, l'auditor pot desitjar indicar en el seu informe el propòsit amb el qual s'ha preparat i qualsevol restricció a la seva distribució i ús.

4.8 L'informe de l'auditor sobre un examen amb propòsit especial hauria d'incloure els següents elements bàsics, normalment amb la següent distribució:

a) títol;
b) destinatari;
c) paràgraf introductori
   - identificació de la informació financera examinada i de l'entitat a la qual pertany i
   - declaració de la responsabilitat de la direcció de l'entitat i la de l'auditor;
d) paràgraf d'abast (que descrigui la naturalesa d'un examen)
   - referència a les normes aplicables d'auditoria i
   - descripció del treball realitzat per l'auditor;
e) paràgraf d'opinió que contingui l'expressió d'una opinió sobre la informació financera;
f) nom de l'auditor;
g) signatura de l'auditor i
h) data de l'informe.

4.9 En el cas que pugui existir un format prescrit de l'informe de l'auditor sobre una informació financera a ser subministrada per una entitat a les entitats governamentals, fideïcomissàries, asseguradores o altres entitats, és possible que aquest format no coincideixi amb les guies d'aquesta Recomanació Tècnica. En

aquests casos l'informe sol· licitat amb un format prescrit, l'auditor hauria de considerar la substància i el llenguatge d'informe prescrit i, quan fos necessari, fer els canvis apropiats per conformar-los amb els criteris d'aquesta Recomanació Tècnica, bé expressant en altres paraules la forma, o bé adjuntant un informe separat (veure secció 7).

4.10 Quan l'auditor hagi d'emetre el seu informe respecte a informació que es basa en les estipulacions d'un contracte o acord, hauria de considerar si la direcció ha tingut en compte totes les interpretacions significatives de les esmentades estipulacions al preparar aquesta informació. Una interpretació és significativa quan l'adopció de qualsevol altra interpretació raonable hagués produït una diferència significativa en la informació financera.

4.11 L'auditor hauria de considerar si qualsevol interpretació significativa d'un acord sobre el qual es basa la informació financera està clarament revelada en la mateixa. L'auditor pot desitjar fer referència en el seu informe sobre examen amb propòsits especials a la nota de la informació financera que descrigui aquesta interpretació.

Exàmens d'Estats preparats d'acord amb una base de Comptabilitat diferent als Principis i Normes comptables generalment acceptats

4.12 En aquesta secció es presenten els Informes sobre Estats preparats sobre la base de cobraments i pagaments, liquidació o qualsevol altra base definida de comptabilitat: normativa fiscal, normativa sectorial dictada per organismes reguladors, etc. (diferent de la base de presentació conforme a principis i normes comptables generalment acceptats), quan en aquests estats no s'intenta expressar la imatge fidel de la situació financera-patrimonial de l'entitat i els resultats de les seves operacions de conformitat amb principis i normes comptables generalment acceptats. S'ha d'observar que quan en els comptes anuals sí s'intenta expressar aquesta imatge fidel l'informe de l'auditor no es considera com a un informe d'examen, per la qual cosa s'hauran de seguir les normes tècniques d'auditoria publicades per l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

4.13 Sempre que en aquesta secció es faci referència a la base de cobraments i pagaments, els comentaris seran generalment aplicables també a altres bases definides de comptabilitat (diferents a l'establerta pels principis i normes comptables generalment acceptats) que puguin emprar-se. Una base definida de comptabilitat comprèn un joc de criteris emprats en la preparació dels estats financers que s'apliquen a totes les partides significatives i que tenen un suport substancial. Una conglomeració de convencions comptables dissenyades per a

acomodar-les a una preferència individual no és una base definida de comptabilitat.

4.14 Els estats que no intenten expressar la imatge fidel de la situació financera-patrimonial i els resultats de les operacions d'acord amb principis i normes comptables generalment acceptats no s'haurien d'anomenar "balanç", "compte de pèrdues i guanys" o de manera similar. Per conseqüent, l'auditori hauria de considerar si els estats sobre els quals ha d'informar estan titulats degudament. Per exemple, els estats presentats sobre la base de cobraments i pagaments podrien titular-se: "estat d'actius i passius sobre la base de cobraments i pagaments", "estat d'ingressos cobrats i despeses pagades", "estat d'ingressos i despeses sobre la base de cobraments i pagaments" i, si s'han preparat sobre una base establerta en un acord, reglament, etc.: "estat de resultats preparat sobre la base de l'acord...". Si els estats financers, que es presenten amb una base definida de comptabilitat diferent dels principis i normes comptables generalment acceptats no estan adequadament titulats o la base definida no està adequadament descrita, l'auditor hauria d'emetre un informe d'examen, amb les modificacions que corresponguessin a una opinió no favorable.

4.15 Quan l'auditor ha d'emetre un informe sobre l'examen d'estats preparats de conformitat amb una base definida de comptabilitat que no segueix els principis i normes comptables generalment acceptats, el contingut d'aquest hauria de precisar:

- En el paràgraf d'abast, identificació dels estats examinats i manifestació si l'examen es va realitzar d'acord amb les normes aplicables d'auditoria generalment acceptades.
- La inclusió d'un paràgraf explicatiu que:
  - Assenyali o faci referència a la nota explicativa en la qual s'exposa la base definida de comptabilitat seguida en la preparació d'aquests.
  - Assenyali o faci referència a la nota explicativa que descriu com la base definida de comptabilitat seguida difereix dels principis i normes comptables generalment acceptats.
  - Manifesti que no s'intenta presentar la imatge fidel dels comptes anuals o estats financers de l'entitat d'acord amb els principis i normes comptables generalment acceptats.
- En el paràgraf d'opinió, l'expressió de la seva opinió tècnica sobre si els estats que es reporten es presenten adequadament de conformitat amb la base definida de comptabilitat descrita i sobre si la seva aplicació manté uniformitat amb la del període anterior. En cas contrari, hauria d'exposar

totes les raons essencials per arribar a la seva conclusió en un o més paràgrafs explicatius addicionals i hauria d'incloure en el paràgraf d'opinió la redacció apropiada i la referència al paràgraf o paràgrafs explicatius.

4.16 En l'annex III es presenta un exemple de la redacció d'un informe sobre l'examen d'estats preparats sobre la base de cobraments i pagaments.

4.17 Si en les notes explicatives dels estats preparats sobre la base de cobraments i pagaments es mostren xifres no examinades que no afecten a aquests (per exemple, imports pendents de cobrament), no s'hauria de presentar una reserva o excepció com a limitació a l'abast pel fet de no haver examinat que aquests imports estan pendents de cobrament, però les esmentades xifres mostrades en les notes explicatives s'haurien d'identificar com a "no examinat" o "no cobert per l'informe sobre l'examen d'estats preparats sobre la base de comptabilitat de..." o presentar per separat en un document anomenat "informació addicional no examinada".

Informe de Compliment

4.18 És bastant freqüent que en les escriptures d'emissió d'obligacions, en contractes de préstecs, de royalties, etc., es requereixi a les empreses, que presentin un informe sobre el compliment de certes clàusules de les escriptures i dels contractes i d'altres requisits. Per exemple, els contractes de préstecs contenen sovint una varietat de clàusules, que poden comprendre assumptes com ara pagaments per amortització de principal, pagaments per interessos, manteniment de l'índex de solvència, restricció en el pagament de dividends, etc. Així mateix, els esmentats contractes requereixen, a vegades, la presentació de comptes anuals auditats per un auditor independent i, en alguns casos, que l'opinió tècnica de l'auditor de comptes indiqui també si el prestatari ha complert amb les clàusules del contracte o que ho hi ha hagut casos d'incompliment.

4.19 Normalment com a part de l'auditoria dels comptes anuals, l'auditor pot satisfer aquestes peticions adoptant una fraseologia com ara: "no vàrem tenir coneixement de cap cas d'incompliment", "res va cridar la nostra atenció que ens portés a creure", etc. (allò que es pot anomenar "seguretat negativa" relacionada amb les clàusules aplicables, sempre que no faci referència a qüestions comptables). Tanmateix, l'auditor no hauria de donar aquesta "seguretat negativa" a no ser que hagués efectuat una auditoria dels comptes anuals o estats financers (corresponents al període al qual fan referència els convenis contractuals) d'acord amb les normes tècniques d'auditoria

publicades per l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes. (Veure la secció I i l'apartat 4.4. d'aquesta Recomanació Tècnica en aquells casos en els qual l'entitat sol· liciti una opinió tècnica sobre estats o documents comptables i la secció 6 quan sol· liciti un informe en relació únicament amb l'aplicació de determinats procediments de revisió prèviament acordats).

4.20 L'Informe de l'auditor hauria de contenir un paràgraf que expressés que els comptes anuals han estat auditats, la data en la qual va emetre l'Informe d'Auditoria sobre aquests i que l'auditoria va ser realitzada d'acord amb normes tècniques d'auditoria publicades per l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes. Així mateix hauria d'expressar que l'auditoria no es va encaminar específicament a detectar possibles casos d'incompliment de clàusules contractuals.

4.21 En l'Annex IV s'exposa un exemple d'aquest tipus d'informes.

4.22 Si una excepció en l'informe d'auditoria dels comptes anuals manté relació amb les estipulacions sobre les qual s'està donant "seguretat negativa" o resulta d'una violació d'aquestes, en principi no caldria aquest informe a no ser que pel seu objectiu no estigués suficientment detallada, amb la qual cosa el segon paràgraf de l'exemple s'hauria de modificar conseqüentment, descrivint els fets i identificant l'estipulació a la qual fan referència.

5. Revisió limitada

Introducció

5.1 La revisió limitada consisteix especialment en (a) la formulació de certes preguntes a representants de l'entitat i (b) la realització de certs procediments analítics, que proporcionen un nivell moderat de seguretat, que la informació subjecta a revisió està lliure d'errors significatius i s'expressa en forma de seguretat negativa. Una revisió limitada dels comptes anuals o estats financers d'una entitat requereix doncs, per part de l'auditor, un nivell adequat de coneixements dels principis i normes comptables del sector o indústria en el qual dita entitat opera.

5.2 Una revisió limitada no inclou, en general: (a) l'estudi i avaluació del control intern de l'entitat, (b) proves dels registres comptables, (c) corroboració de les respostes a preguntes formulades i (d) altres procediments que normalment s'apliquen en una auditoria.

5.3 Per conseqüent, una revisió limitada dels comptes anuals o estats financers no pot proporcionar a l'auditor el coneixement de tots

els aspectes significatius que es podrien posar de manifest com a resultat d'una auditoria.

5.4 Les recomanacions que s'esmenten a continuació fan referència a la revisió limitada dels comptes anuals o estats financers, no obstant igualment són aplicables (en la mesura que sigui practicable) a revisions limitades d'informació financera o altra informació. En relació amb els comptes anuals es recorden les consideracions dels apartats 2.7. i 2.8. de la secció 2.

Objectiu i principis generals de la revisió limitada

5.5 L'objectiu d'una revisió limitada dels comptes anuals o estats financers és capacitar a l'auditor per declarar si, en base als procediments que no subministren tota l'evidència que hauria de ser requerida en una auditoria, ha arribat a la seva atenció algun fet que li faci creure que els comptes anuals o estats financers no estan preparats, en tots els aspectes significatius, conforme a un marc identificat d'informació financera (seguretat negativa).

5.6 L'auditor hauria de planificar i realitzar la revisió limitada amb una actitud d'escepticisme professional, reconeixent que poden haver-hi circumstàncies que causin que els comptes anuals o estats financers continguin errors significatius.

5.7 Els procediments per realitzar una revisió limitada dels comptes anuals o estats financers haurien de ser determinats per l'auditor, considerant els termes de la present Recomanació Tècnica i de la carta d'encàrrec.

Termes de la revisió limitada

5.8 L'auditor i el client haurien d'acordar els termes del treball, bé en una carta d'encàrrec o en un contracte.

5.9 Una carta d'encàrrec serveix d'ajuda per planificar el treball de revisió limitada. És d'interès, tant per a l'auditor com per al client, que l'auditor enviï la carta d'encàrrec documentant els termes clau d'aquest. Una carta d'encàrrec confirma a l'auditor l'acceptació del treball i ajuda a evitar interpretacions errònies relatives a assumptes com ara els objectius i l'abast del treball, les responsabilitats de l'auditor i l'informe a emetre.

5.10 Entre els punts que podrien ser inclosos en la carta d'encàrrec estan:

- L'objectiu dels serveis a realitzar.
- Responsabilitat de la direcció pel que fa als comptes anuals o estats financers i indicació de que a l'acabament del treball es lliurarà la carta amb les manifestacions de la direcció.

- L’abast de la revisió limitada, incloent referència a aquesta Recomanació Tècnica.
- Accés sense restriccions als registres comptables, documentació i qualsevol altra informació requerida en relació amb la revisió limitada.
- Un exemple de l’informe que s’espera emetre.
- El fet de que no es pugui esperar que, com a conseqüència del treball, es revelin errors, actuacions il·legals o altres irregularitats, per exemple, fraus o malversacions que poguessin existir.
- Declaració que no s’està realitzant una auditoria i per tant no s’expressarà una opinió d’auditoria.

5.11 En l’annex V es presenta un exemple de carta d’encàrrec.

Planificació

5.12 L’auditor hauria de planificar el treball de tal manera que el pugui realitzar d’una forma eficient.

5.13 En la planificació d’una revisió limitada dels comptes anuals o estats financers, l’auditor hauria d’obtenir o actualitzar el coneixement sobre el negoci del client, incloent consideracions de l’organització de la societat, sistemes comptables, característiques de les operacions i la naturalesa dels seus actius, passius, ingressos i pagaments.

5.14 L’auditor necessita comprendre aquests termes així com altres rellevants per als comptes anuals o estats financers, per exemple, coneixement dels mètodes de producció i distribució de la societat, línies de productes, centres d’operacions i parts relacionades. Es requereix aquest coneixement de l’auditor perquè pugui fer preguntes rellevants i establir els procediments apropiats, així com avaluar les respostes i demés informació obtinguda.

Treball realitzat per altres

5.15 Quan s’utilitza el treball realitzat per un altre auditor o expert, l’auditor hauria de tenir convenciment que aquest treball és adequat per als objectius de la revisió limitada.

Documentació

5.16 L’auditor hauria de documentar tot allò que fos important per aportar evidències que suportin l’informe de la revisió limitada, així com que la revisió limitada s’ha efectuat d’acord amb les guies d’aquesta Recomanació Tècnica.

Procediments i Evidència

5.17 L'auditor hauria d'utilitzar el seu parer professional per determinar la naturalesa específica, les dates i l'abast dels procediments de revisió limitada. L'auditor es guiarà per assumptes com ara:

- El coneixement adquirit en els treballs de revisió limitada o auditoria dels comptes anuals o estats financers d'exercicis anteriors.
- El coneixement del negoci per part de l'auditor, incloent el coneixement dels principis i pràctiques comptables del sector en el qual opera l'entitat.
- Els sistemes comptables de l'entitat.
- La mesura en que una partida en concret pugui estar afectada pel parer de la direcció.
- La importància relativa de les transaccions i saldos comptables.

5.18 L'auditor hauria d'aplicar les mateixes consideracions d'importància relativa que si fos a donar una opinió d'auditoria sobre els comptes anuals o estats financers. Tot i que en una revisió limitada hi ha un major risc que en una auditoria de que hi hagin errors no detectats, el parer d'allò que és significatiu està determinat en referència a la informació sobre la qual l'auditor està reportant i a les necessitats d'aquells als qual va adreçada la informació, no al nivell de seguretat aportat.

5.19 Les preguntes i procediments per portar a terme una revisió limitada de comptes anuals o d'informació financera consistiran normalment en:

- Obtenció d'un adequat coneixement del negoci del client i del sector en el qual opera l'entitat.
- Preguntes relatives als principis i normes comptables aplicats per l'entitat.
- Preguntes relatives als procediments de l'entitat per registrar, classificar i resumir les transaccions, i per recopilar la informació necessària que ha d'incloure en la memòria dels comptes anuals o notes de la informació financera.
- Preguntes relatives a totes aquelles manifestacions rellevants contingudes en els comptes anuals o estats financers.
- Procediments analítics dissenyats per identificar relacions i partides individuals no usuals. Aquests procediments analítics inclouran:
    - Comparació dels comptes anuals o de la informació financera resultants dels registres

comptables amb les del període anterior.

- Comparació dels resultats reals amb, si escau, els pressupostats.
- Estudi comparatiu de les partides dels comptes anuals o de la informació financera amb els models previsibles d'acord amb l'experiència de l'entitat i del sector en el qual opera.

En aplicar aquests procediments, l'auditor hauria de considerar aquells aspectes que van suposar ajustaments comptables en períodes anteriors.

- Preguntes relatives a acords adoptats en juntes d'accionistes, reunions del consell d'administració, comitès de direcció, etc.
- Lectura dels comptes anuals o de la informació financera per tal de considerar si, sobre la base de la informació que disposa l'auditor, s'han preparat de conformitat amb principis i criteris comptables aplicables.
- Obtenció d'informació d'altres auditors, si es considera necessari, que s'hagin encarregat d'auditar o revisar els comptes anuals de filials, associades, etc.
- Preguntes a directius que tinguin responsabilitat en temes financers i comptables sobre:
    - Si totes les transaccions han estat registrades.
    - Si els estats financers han estat preparats de conformitat amb la base comptable indicada.
    - Canvis que es puguin haver produït en l'activitat de l'entitat o en els criteris comptables.
    - Temes que poguessin haver sorgit en l'aplicació dels procediments i, en especial, per obtenir explicació adequada dels dubtes i/o anomalies que es derivessin de l'aplicació de procediments analítics.
    - Obtenció d'una carta de manifestacions de la direcció.

En l'annex VI d'aquesta Recomanació Tècnica es facilita, a títol d'exemple, una relació il· lustrativa dels procediments normalment emprats.

5.20 L'auditor hauria de preguntar si existeixen fets posteriors a l'elaboració dels comptes anuals o estats financers que poguessin suposar ajustaments o que, donada la seva rellevància, s'haguessin d'incloure en la memòria. L'auditor no té cap responsabilitat de realitzar procediments encaminats a identificar fets posteriors a la data de l'informe de revisió limitada.

5.21 Si l'auditor tingués alguna raó per creure que la informació subjecta a revisió pogués contenir errors significatius, hauria de realitzar els procediments addicionals necessaris per aconseguir una seguretat negativa o per confirmar que és necessària una modificació a l'informe.

Conclusions i Informe

5.22 L'informe de revisió limitada hauria de contenir una clara expressió escrita de seguretat negativa. L'auditor hauria de revisar i avaluar les conclusions aconseguides de l'evidència obtinguda com a base per a l'expressió d'una seguretat negativa.

5.23 Basat en el treball realitzat, l'auditor hauria d'avaluar si qualsevol informació obtinguda durant la revisió limitada indica que els comptes anuals o estats financers no representen la imatge fidel d'acord amb els principis i criteris comptables aplicables.

5.24 L'informe sobre una revisió limitada dels comptes anuals o estats financers descriu l'abast de l'encàrrec de manera que permet al lector entendre la naturalesa del treball realitzat i deixar-li clar que no s'ha realitzat una auditoria i que, en conseqüència, no s'expressa una opinió d'auditoria.

5.25 L'informe d'una revisió limitada dels estats financers hauria de contenir els següents elements bàsics, normalment en el següent ordre:

a) títol;
b) destinatari, normalment el consell d'administració;
c) un paràgraf d'introducció amb
    - identificació dels estats financers (inclosa l'entitat a la qual pertanyen) sobre els quals s'ha realitzat la revisió limitada i
    - declaració de les responsabilitats de la direcció de l'entitat i de l'auditor;
d) un paràgraf d'abast, descrivint la naturalesa de la revisió limitada, que inclogui:
    - una referència a les recomanacions del Registre d'Economistes Auditors aplicables als treballs de revisió limitada;

- declaració que la revisió limitada es redueix principalment a preguntes i procediments analítics i
- declaració de que no s'ha efectuat una auditoria, per la qual cosa els procediments realitzat aporten una seguretat menor i no s'expressarà una opinió d'auditoria;

e) declaració de seguretat negativa en els següents termes: "Basat en la revisió limitada, res ha arribat a l'atenció de l'auditor que pugui donar lloc a creure que els estats financers no reflecteixen la imatge fidel (o no són presentats adequadament, en tots els aspectes significatius,), d'acord amb els criteris comptables aplicats a la informació financera identificada";
f) paràgraf de restricció d'ús, a fi d'evitar interpretacions errònies d'un tercer que no hagi encarregat el treball;
g) nom de l'auditor;
h) signatura de l'auditor i
i) data de l'informe.

5.26 En l'annex VII es presenta un exemple de l'Informe de Revisió Limitada de Comptes Anuals.

5.27 Si algun fet (incompliment dels principis i normes comptables aplicables, incertesa o limitació a l'abast) esdevingués o hagués cridat l'atenció de l'auditor, s'hauria de descriure en un paràgraf intermedi com el fet afecta als estats financers, incloent, a no ser que fos impossible, una quantificació del possible efecte i a més:

a) expressar una excepció a la seguretat negativa o
b) quan l'efecte és tan significatiu per als estats financers, que l'auditor conclou que l'excepció no és adequada, expressar una manifestació adversa o denegar qualsevol tipus de seguretat.

5.27 A continuació es mostren exemples del paràgraf de seguretat negativa, en els casos d'excepció, manifestació adversa i denegació de seguretat respectivament:

- "Com a resultat de la nostra revisió limitada, excepte pels efectes de... (redactar allò que correspongui segons sigui incompliment de principis o criteris comptables identificats, incertesa o limitació a l'abast) l'excepció anterior, res ha arribat a la nostra atenció que ens faci creure que els comptes anuals adjunts no representen, en tots els seus aspectes significatius, la imatge fidel de la situació financera de XYZ, SA el 31 de desembre de 20XX i dels resultats de les seves operacions d'acord amb els principis i normes comptables generalment acceptats".

- “Com a resultat de la nostra revisió limitada, donada la importància dels efectes de l’excepció anterior, els comptes anuals adjunts no presenten la imatge fidel de la situació financera de XYZ, SA el 31 de desembre de 20XX i dels resultats de les seves operacions d’acord amb els principis i normes comptables generalment acceptats”.
- “Com a resultat de la nostra revisió limitada, degut a la importància de la ... (incertesa / limitació a l’abast) descrita en el paràgraf anterior no podem donar cap tipus de seguretat sobre els comptes anuals adjunts”.

5.29 Cada un dels estats dels comptes anuals o de la informació financera, inclosa la memòria o notes, s’hauria d’identificar clarament com a “no auditat”.

5.30 L’auditor hauria de datar l’informe de revisió limitada amb la data en la qual acaba el treball, la qual cosa inclou efectuar procediments de fets esdevinguts fins a la data de l’informe. No obstant, tenint en compte que la responsabilitat de l’auditor és informar sobre els comptes anuals o estats financers que han estat formulats pels administradors o preparats i presentats per la direcció, l’auditor no hauria de data l’informe de revisió limitada abans de la seva aprovació per administradors o direcció.

6. Procediments Acordats

Objectiu i principis generals

6.1 Un servei de procediments acordats té com a objectiu la realització per part de l’auditor dels procediments de revisió (normalment de la naturalesa d’auditoria) que hagi acordat amb l’entitat o altres parts i informar objectivament sobre les troballes.

6.2 Donat que l’auditor només informa objectivament sobre les troballes, no s’expressa cap seguretat en l’informe. En el seu lloc, són els mateixos usuaris de l’informe els quals avaluen els procediments i troballes reportats per l’auditor i obtenen les seves pròpies conclusions sobre el treball de l’auditor.

6.3 L’informe està restringit a aquelles parts que han acordat els procediments a realitzar, ja que tercers, per desconèixer les raons dels procediments, poden interpretar incorrectament els resultats del treball realitzat reportats en l’informe.

6.4 Un treball de procediments acordats es pot realitzar sobre partides específiques de la informació financera, un estat financer i fins i tot els comptes anuals o estats financers. En relació amb els

comptes anuals es recorden les consideracions dels apartats 2.7. i 2.8. de la secció 2.

6.5 També es poden aplicar procediments acordats a informació no financera, sempre que l'auditor tingui coneixement adequat de l'assumpte objecte d'aquesta i hi hagin criteris raonables sobre els quals basar les troballes.

Determinació dels termes del treball de procediments acordats

6.6 L'auditor s'hauria d'assegurar amb els representants de l'entitat i, addicionalment, altres parts específiques que rebin còpia de l'informe de procediments acordats, que hi ha un clar enteniment pel que fa als procediments acordats i les condicions del treball. Entre els assumptes a ser acordats s'inclouen:

- Naturalesa del treball, incloent el comentari que els procediments realitzats no constitueixen una auditoria o una revisió limitada i, conseqüentment, no s'expressarà cap seguretat.
- Establiment del propòsit del treball.
- Identificació de la informació financera o no financera sobre la qual es realitzaran els procediments acordats.
- Naturalesa, dates i abast dels procediments a ser aplicats.
- Forma anticipada de l'informe sobre les troballes.
- Limitacions a la distribució de l'informe de procediments acordats.

6.7 En determinades circumstàncies, per exemple, quan els procediments han estat acordats entre un organisme regulador, representants del sector o indústria i representants de la professió, l'auditor probablement no podrà comentar els procediments amb totes les parts que rebran l'informe. En aquests casos, l'auditor hauria de considerar, per exemple, comentar els procediments a ser aplicats amb representants apropiats de les parts involucrades, revisant la correspondència rellevant de dites parts o enviant-los un esborrany del tipus d'informe que serà emès.

6.8 És d'interès per a l'auditor, el client i, si escau, un tercer que l'auditor enviï la carta d'encàrrec documentant els termes més importants d'aquest. La carta d'encàrrec confirma l'acceptació del treball per part de l'auditor i ajuda a evitar errors d'interpretació, referents a assumptes com ara objectius i abast del treball, responsabilitat que l'auditor assumeix i la forma en la qual els informes seran emesos.

6.9 Entre els assumptes que s'inclourien en la carta d'encàrrec estan:

- Una relació dels procediments que van a ser realitzats segons allò acordat entre les parts.

- Declaració de la informació sobre la qual s'apliquen els procediments acordats és responsabilitat de la direcció de l'entitat.
- Declaració que la distribució de l'informe de procediments acordats serà restringida a les parts especificades que han acordat els procediments a ser realitzats.

Addicionalment, l'auditor podria considerar annexar a la carta d'encàrrec un esborrany del tipus d'informe de procediments acordats que serà emès.

6.10 En l'annex VIII es presenta un exemple de carta d'encàrrec.

Planificació

6.11 L'auditor hauria de planificar el treball de tal manera que pugui realitzar-lo d'una forma eficient.

Documentació

6.12 L'auditor hauria de documentar tot allò que sigui important i que aporti evidències que suportin l'informe de procediments acordats, així com evidències de que el treball s'ha efectuat d'acord amb les guies d'aquesta Recomanació Tècnica i els termes de l'encàrrec.

Procediments i evidència

6.13 L'auditor hauria de portar a terme els procediments acordats i utilitzar l'evidència obtinguda com a base per a l'informe.

6.14 Els procediments aplicats en un encàrrec de procediments acordats poden consistir en:

- Preguntes i anàlisis
- Càlcul, comparació i altres verificacions de correcció de dades
- Observació
- Inspecció
- Obtenció de confirmacions

Informe

6.15 L'informe d'un treball de procediments acordats necessita descriure el propòsit dels procediments acordats en l'encàrrec amb suficient detall, de manera que el lector entengui la naturalesa i extensió del treball realitzat.

6.16 L'informe de procediments acordats hauria de contenir:

a) títol;

b) destinatari (normalment el client que va encarregar a l'auditor la realització dels procediments acordats);
c) identificació de la informació financera o no financera (inclosa l'entitat a la qual pertany) sobre la qual han estat aplicats els procediments acordats;
d) declaració que els procediments realitzats van ser aquells acordats amb el destinatari;
e) declaració que la informació, sobre la qual es van aplicar procediments acordats, és responsabilitat de qui la va aprovar (normalment la direcció de l'entitat a la qual correspon la informació);
f) una declaració que el treball va ser realitzat seguint les guies d'aquesta Recomanació Tècnica aplicables als treballs de procediments acordats;
g) identificació dels objectius per als quals va ser realitzats procediments acordats;
h) una relació dels procediments específics realitzats;
i) una descripció de les troballes trobades per l'auditor, incloent suficient detall d'errors i excepcions trobats;
j) declaració que els procediments realitzats no constitueixen ni una auditoria ni una revisió limitada i, com a tal, no expressen cap seguretat;
k) una declaració que si l'auditor hagués realitzat procediments addicionals, com una auditoria o una revisió limitada, es podrien haver detectat altres fets que haurien estat informats;
l) una declaració que l'informe està restringit a l'ús d'aquelles parts amb les quals s'han acordat els procediments a ser realitzats;
m) una declaració (quan sigui aplicable) que l'informe descriu únicament els elements, comptes, partides, o informació específica financera o no financera i això no és extensible als comptes anuals o estats financers de l'entitat presos en el seu conjunt;
n) nom de l'auditor;
o) signatura de l'auditor, i
p) data de l'informe.

6.17 En l'annex IX es presenta un exemple d'Informe de Procediments acordats.

6.18 Si els procediments acordats s'haguessin efectuat sobre un estat financer o un joc complert dels estats financers o comptes anuals, cada un dels estats i les notes explicatives o memòria, s'haurien d'identificar clarament com a "no auditat".

7. Serveis relacionats requerits per organismes públics o altres entitats

7.1 Amb freqüència es requereix que la informació, que han de presentar determinades entitats o persones físiques davant

organismes públics o altres entitats, sigui verificada pels auditors com a evidència de la seva veracitat.

7.2 Les raons d'aquests requeriments poden ser molt variades, com ara la concessió d'una subvenció o donació, compliment de normativa reguladora o de condicions d'una concessió, elaboració d'estadístiques, etc.

7.3 Si bé en la majoria de les ocasions la informació sol· licitada és de tipus financer, amb freqüència també es requereix informació, que si bé no és directament financera, per servir de base per a l'obtenció de la financera, també és susceptible d'aplicar-li els procediments que l'auditor efectua en els seus treballs. Exemple d'aquesta informació és la relativa al sistema de control intern, existència física i titularitat dels actius, transaccions específiques, compromisos i contingències, etc.

7.4 La naturalesa de la informació i de la seguretat que es requereix a l'auditor pot ser molt variada. No obstant sempre estarà dins del marc dels serveis relacionats amb l'auditoria i, degut a l'objecte de l'informe, normalment serà un servei de revisió i verificació de documents comptables, de procediments acordats o una combinació de tots dos. Excepte circumstàncies excepcionals, no es preveu que el servei requerit sigui de revisió limitada.

7.5 En conseqüència, en la seva actuació de serveis requerits per organismes públics o altres entitats, l'auditor hauria d'aplicar les guies contemplades per aquesta Recomanació Tècnica segons el tipus de servei que es realitzi i, així mateix hauria d'assegurar-se que té el coneixement suficient de la matèria objecte de l'informe, de manera que pugui respondre amb un adequat parer professional a la seguretat que assumeix en el seu informe.

7.6 Amb freqüència, es requereix que l'informe de l'auditor es designi amb la paraula certificació. Segons s'esmenta en aquesta Recomanació Tècnica, el tipus de servei que ofereix major seguretat és l'auditoria de comptes o l'examen, tanmateix, es recorda que ni tan sols en l'auditoria de comptes o l'examen és possible una seguretat absoluta.

Per això, quan s'efectuï un treb all d'auditoria de comptes o d'examen d'informació no comptable, hauria d'evitar-se el terme certificació i explicar al client i, si escau, a l'organisme o entitat que requereix l'informe, la incorrecció del terme.

En el cas que per imposició de l'organisme públic això no fos possible, s'hauria d'incloure el següent paràgraf aclaratori: "Degut a les limitacions inherents que té tota auditoria de comptes (examen), en el context del present informe s'entén el terme certificació com a aquell que subministra un elevat grau de

seguretat, però no absoluta, que la informació adjunta no conté errors significatius”.

En tot cas no s’hauria d’emprar aquest terme en els treballs de revisions limitades i procediments acordats.

ANNEX I GLOSSARI DE TERMES

- El terme **"auditor",** que s'utilitza en aquesta Recomanació Tècnica , fa referència al professional que realitza indistintament l'auditoria pròpiament dita de comptes i d'informes especials regulats per les Normes Tècniques d'Auditoria publicades per l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, així com els serveis relacionats que es poden prestar a l'entitat objecte del servei.

- A efectes d'aquesta Recomanació Tècnica, el terme **"auditoria"** fa referència a l'auditoria de comptes anuals i, en general, a tot treball sobre els estats financers realitzat conforme a les Normes Tècniques d'Auditoria publicades per l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

- Els termes **"revisió i verificació"** fan referència a l'auditoria d'altres estats o documents comptables contemplats pels articles 6, 7 i 8 del Reglament d'Auditoria de Comptes.

- Per evitar confusions amb els termes "auditoria" o "revisió i verificació", el terme **"examen"** fa referència a qualsevol treball relacionat amb l'auditoria realitzat amb l'abast suficient (conforme a les Normes Tècniques d'Auditoria generals i d'execució del treball publicades per l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes) per poder expressar una opinió sobre la informació examinada, diferent dels comptes anuals o d'altres estats o documents comptables.

- El terme **"especial"** aplicat als informes, es limita als contemplats per les normes d'elaboració d'informes especials publicades per l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, derivades de les actuacions de l'auditor requerides pel Text Refós de la Llei de Societats Anònimes.

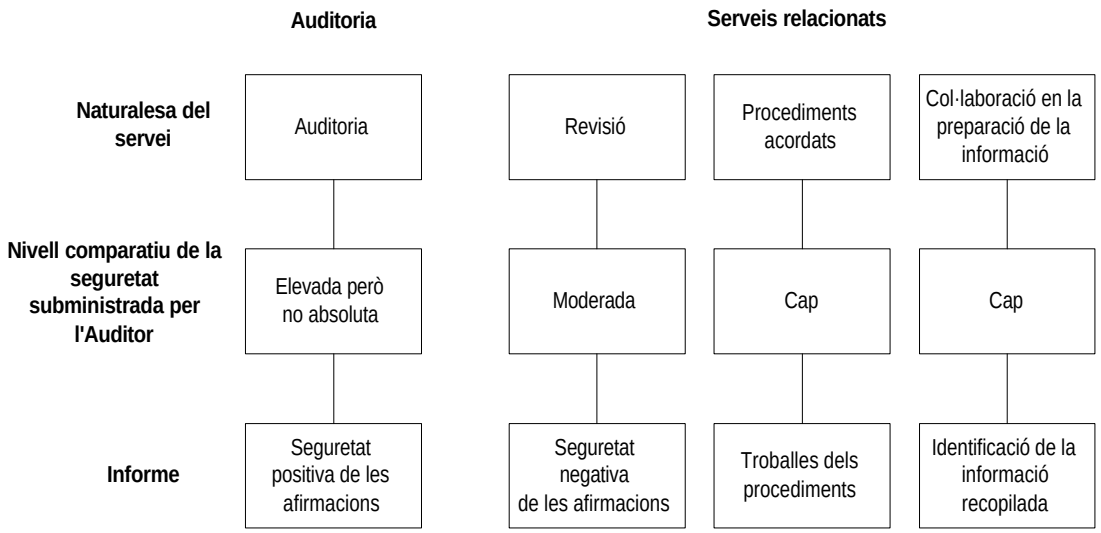
- Per evitar que una revisió es pugui interpretar d'alguna manera com a una "auditoria" de comptes anuals o estats financers o "revisió i verificació" d'altres estats o documents comptables, el terme **"revisió limitada"** aplicat als informes fa referència a revisions amb abast més limitat que el d'una auditoria o d'una revisió i verificació.

- En el context de la present Recomanació Tècnica, s'entén com a **"estat o document comptable"** tot estat o document que integra la comptabilitat del empresari per a la formulació dels comptes anuals (segons estableix el Codi de Comerç) i que (segons fa esment el Reglament d'Auditoria de Comptes), si bé ha de reflectir adequadament els fets econòmics esdevinguts, és diferent dels comptes anuals. En conseqüència tot "estat o document comptable" és objecte de l'auditoria de comptes, conforme ho contempla la Llei i el Reglament d'Auditoria de Comptes.

ANNEX II MARC DE REFERÈNCIA DE LES NORMES INTERNACIONALS D'AUDITORIA

L'objectiu d'aquest marc de referència és el d'orientar, tant a l'auditor com a l'usuari dels informes de l'auditor, sobre la naturalesa dels diferents tipus de serveis que pot prestar l'auditor (com a expert en tècniques de revisió i verificació).

En aquest marc de referència les Normes Internacionals d'Auditoria d'IFAC distingeixen entre auditoria i treballs relacionats. Els serveis relacionats comprenen revisions (revisions limitades en el context de la Recomanació Tècnica), procediments acordats i col· laboració en la preparació de la informació. En el diagrama que es mostra a continuació, es compara la naturalesa del servei, el nivell de seguretat que expressa l'auditor i el tipus d'informe:



Donat que en la col· laboració en la preparació de la informació financera l'auditor actua com a expert comptable, aquest tipus de treball no es desenvolupa en aquesta Recomanació Tècnica. En tot cas l'auditor hauria de considerar seriosament la seva independència, si actua com a expert comptable de l'entitat.

En establir els nivells de seguretat, les Normes Internacionals esmenten el següent:
En el context d'aquest marc de referència, la seguretat es refereix a la satisfacció de l'auditor sobre la fiabilitat de l'afirmació realitzada per una part sobre la informació que facilita per a ús d'altres parts. Per proporcionar seguretat sobre les afirmacions, l'auditor avalua l'evidència obtinguda com a resultat dels procediments aplicats i expressa les seves conclusions. El grau de satisfacció aconseguit i, en conseqüència, el nivell de seguretat que pot proporcionar està íntimament relacionat amb la naturalesa i extensió dels procediments aplicats i amb el resultat d'aquests.

En un treball d'auditoria l'auditor subministra un alt nivell de seguretat, però no absoluta, que la informació subjecta a auditoria no conté errors importants. Això s'expressa positivament en l'informe d'auditoria com a una seguretat raonable.

En un treball de revisió, tanmateix, l'auditor expressa un nivell moderat de seguretat que la informació està lliure d'errors significatius. Això s'expressa en la forma d'una seguretat negativa.

Quan l'auditor es limita a presentar a l'usuari l'evidència recollida i només informa de les troballes obtingudes com a conseqüència dels procediments acordats, no està expressant cap seguretat de les afirmacions. En comptes d'això, el seu informe permetrà a l'usuari avaluar per ell mateix l'evidència que l'auditor ha recollit i obtenir les seves pròpies conclusions sobre la seguretat que aquell pot col· legir dels resultats dels procediments aplicats per l'auditor.

A continuació les Normes Internacionals, en el seu marc de referència, descriuen els diferents tipus de serveis:

Pel que fa l'auditoria

L'objectiu d'una auditoria dels estats financers és capacitar a l'auditor per formular una opinió sobre si els estats financers estan preparats en tots els seus aspectes significatius, d'acord amb el marc d'informació financera identificat. Les frases emprades per expressar l'opinió de l'auditor són "mostren la imatge fidel" o "presenten raonablement, en tots els aspectes significatius", que són termes equivalents.

Al formar la seva opinió, l'auditor obté evidència apropiada suficient per extraure conclusions sobre les quals basar dita opinió.

L'opinió de l'auditor contribueix a reforçar la credibilitat dels estats financers al subministrar un alt, però no absolut, nivell de seguretat. La seguretat absoluta no és possible en auditoria, degut a factors com ara la necessitat de parer, l'ús de proves, les limitacions inherents a qualsevol sistema de control comptable i intern i el fet que la majoria de l'evidència que disposa l'auditor és per naturalesa més persuasiva que concloent.

En aquest marc de referència l'auditoria es refereix bàsicament a la dels estats financers, tanmateix, entre els serveis amb propòsits especials, les Normes Internacionals d'Auditoria inclouen els relatius a:

- Informes sobre estats financers preparats d'acord amb una base comptable de presentació diferent a la de principis i normes comptables generalment acceptats.
- Informes sobre components dels estats financers.
- Informes de compliment.

Pel que fa als serveis relacionats, específicament esmenten:

1. Sobre les revisions

L'objectiu d'una revisió dels estats financers és permetre a l'auditor manifestar si, en el marc de la utilització de procediments que no proporcionen tota l'evidència que requereix una auditoria, res ha cridat la seva atenció que li faci suposar que els estats financers no estiguin preparats, en tots els seus aspectes significatius d'acord amb el marc d'informació financera identificat. Un objectiu similar és aplicable a la informació financera o altra informació preparada conforme a criteris apropiats.

Una revisió implica preguntes i procediments de revisió analítica dissenyats per determinar la fiabilitat d'una afirmació que és responsabilitat d'una part per a ús d'una altra part. Mentre que una revisió inclou l'aplicació de perícies i tècniques d'auditoria i l'obtenció d'evidència, no implica normalment una avaluació dels sistemes de control comptable i intern, proves dels registres i de les respostes a les preguntes per obtenir evidència corroborativa mitjançant inspecció, observació, confirmació o càlcul, que són procediments realitzats normalment en una auditoria.

Tot i que l'auditor procura tenir coneixement de totes les qüestions significatives, els procediments d'una revisió permeten la consecució de l'esmentat objectiu amb menor probabilitat que una auditoria, essent en conseqüència el nivell de seguretat d'un informe de revisió inferior al d'una auditoria.

2. Sobre procediments acordats

En un treball d'aquest tipus, s'encarrega a l'auditor l'aplicació d'aquells procediments d'una naturalesa d'auditoria que l'auditor, l'entitat i qualsevol tercera part apropiada hagin acordat i la informació de les troballes objectives. Els destinataris de l'informe s'han de formar les seves pròpies conclusions sobre l'informe de l'auditor. La destinació de l'informe s'ha de restringir a les parts que prèviament van acordar els procediments a aplicar, ja que tercers, per desconèixer les raons dels procediments acordats, podrien interpretar erròniament els resultats.

ANNEX III (Exemple)

Informe d'examen independent d'estats preparats sobre la base de cobraments i pagaments

A _____

Hem examinat els estats preparats sobre la base de cobraments i pagaments de XYZ, SA adjunts, que comprenen l'estat d'actius i passius el 31 de desembre de 20XX, l'estat d'ingressos cobrats i despeses pagades i les notes explicatives corresponents a l'exercici anual acabat en aquesta data, la preparació i contingut del qual és responsabilitat de la Direcció de la Societat. La nostra responsabilitat és expressar una opinió sobre els esmentats estats adjunts en el seu conjunt, basada en el treball realitzat d'acord amb normes d'auditoria generalment acceptades, que requereixen l'examen, mitjançant la realització de proves selectives, de l'evidència justificativa dels estats adjunts i de l'avaluació de la seva presentació.

Els estats anteriorment esmentats han estat preparats per la Direcció de la Societat sobre la base del criteri de cobraments i pagaments. Per conseqüent, en la preparació d'aquests, els ingressos i les despeses es comptabilitzen a mesura que es rep l'efectiu o s'efectuen els pagaments, i els actius adquirits, els passius i despeses incorregudes però no pagades i ingressos meritats però no cobrats no es reflecteixen en aquests estats. En conseqüència, en els estats adjunts no es pretén expressar la imatge fidel del patrimoni i de la situació financera de XYZ, SA i dels resultats de les seves operacions i dels recursos obtinguts i aplicats en l'exercici de conformitat amb principis i normes comptables generalment acceptats, ja que aquests principis de comptabilitat requereixen la comptabilització de tots els ingressos meritats així com el registre de tots els actius adquirits i despeses incorregudes. (o: En els estats adjunts, resultants d'una comptabilitat portada sobre la base de cobraments i pagaments, conforme s'expliquen en la nota 1, no s'intenta expressar la imatge fidel del patrimoni i de la situació financera i dels resultats de les operacions i dels recursos obtinguts i aplicats de XYZ, SA de conformitat amb principis i normes comptables generalment acceptats).

Segons la nostra opinió, els Estats adjunts presenten adequadament, en tots els aspectes significatius, els actius i passius sobre la base de cobraments i pagaments de XYZ, SA el 31 de desembre de 20XX i els ingressos cobrats i despeses pagades durant l'exercici anual acabat en aquesta data, d'acord amb la base comptable de cobraments i pagaments, esmentada en el paràgraf precedent, l'aplicació de la qual manté uniformitat amb la de l'exercici anterior.

Aquest informe ha estat preparat per a ús exclusiu de la Direcció de XYZ, SA i, per conseqüent, no s'ha d'utilitzar per a cap altra finalitat.

Nom de l'auditor o societat membre del Registre
Signatura del soci signant
Nom del soci signant
Data
Nota.- Si l'opinió no fos favorable, les excepcions haurien de ser tractades en termes similars als establerts per les Normes Tècniques d'Auditoria.

ANNEX IV (Exemple)

INFORME DE COMPLIMENT

A _____

Hem auditat els comptes anuals de XYZ, SA, la formulació dels quals és responsabilitat dels administradors de la Societat, que comprenen el balanç el 31 de desembre de 20XX i el compte de pèrdues i guanys i la memòria corresponents a l'exercici anual acabat en aquesta data, d'acord amb normes d'auditoria generalment acceptades, havent emès el nostre informe d'auditoria amb data ... en el qual s'expressava la nostra opinió. (Incloure el tipus i si escau afegir: "Que incorporava les següents excepcions": -transcriure literalment tots els paràgrafs en els quals s'explicaven les excepcions-).

En el curs de l'esmentada auditoria (, excepte per allò relacionat en els paràgrafs a continuació,) no vàrem tenir coneixement de cap cas d'incompliment per part de XYZ, SA de qualsevol de les clàusules, condicions, pactes o estipulacions contingudes en els articles ..... al .... de l'escriptura de préstec amb .... (de ....) datada el ..... Tanmateix, s'ha d'observar que la nostra auditoria dels comptes anuals no es va encaminar específicament a detectar possibles casos d'incompliment.

(Paràgrafs amb detall d'incompliments).

Aquest informe ha estat preparat en relació amb el contingut dels articles ..... al ..... de l'escriptura de préstec amb ..... (de .....) datada el ..... i, per conseqüent, no s'ha d'utilitzar per a cap altra finalitat.

Nom de l'auditor o societat membre del Registre

Signatura de soci signant

Nom del soci signant

Data

Annex V (Exemple)

ANNEX V (Exemple)

EXEMPLE DE CARTA D'ENCÀRREC DE REVISIÓ LIMITADA

Al Consell d'Administració (o a la/les persona/es representativa/es de l'Alta Direcció):

Aquesta carta té com a finalitat confirmar el nostre enteniment dels termes i objectius del nostre acord, així com la naturalesa i limitacions dels serveis que prestarem.

El nostre treball consistirà en la revisió limitada dels comptes anuals de XYZ, SA el 31 de desembre de 20XX, d'acord amb les recomanacions del Registre d'Economistes Auditors aplicables a les revisions d'aquesta naturalesa (optativament, es poden relacionar els procediments recomanats pel REA). No realitzarem una auditoria dels esmentats comptes anuals, per la qual, en conseqüència, no expressarem una opinió sobre aquests. Els termes esperats del nostre informe seran com segueixen:

(Incloure text del model d'informe que s'inclou en l'annex VII)

És responsabilitat dels Administradors de l'Entitat l'adequada preparació i contingut dels comptes anuals. Això inclou un adequat manteniment dels registres comptables i del sistema de control intern, així com la selecció i aplicació de polítiques comptables. Com a part del nostre procés de revisió limitada, requerirem una carta de la Direcció sobre les manifestacions realitzades en relació a la revisió limitada.

El nostre acord no té com a finalitat determinar si hi ha fraus o errors, o si s'han produït actes il· legals. En qualsevol cas, li informaríem sobre aquells aspectes d'importància que cridessin la nostra atenció al llarg del nostre treball de revisió limitada.

Esperem cooperació complerta del seu personal i confiem que posaran a la nostra disposició tots els registres, documentació o qualsevol altra informació requerida en relació amb el nostre encàrrec.

En virtut d'això exposat, al no constituir aquests serveis una auditoria subjecta a les normes d'auditoria, (nom de l'auditor) no serà responsable, amb excepció dels supòsits en els quals incorri en dol o negligència greu, per reclamació alguna que es pogués efectuar en base als serveis contemplats en aquesta carta d'encàrrec. En tot cas, la responsabilitat màxima de (nom de l'auditor), front a (nom de l'empresa) que es podria derivar, estarà limitada a una quantitat igual als honoraris que es rebin pels serveis prestats en virtut del present document.

Els nostres honoraris, que seran facturats conforme progressi el treball, ascendeixen a ..... pessetes i es basen en el temps estimat requerit pel personal assignat al treball més despeses. Les tarifes horàries varien d'acord amb el nivell de responsabilitat del personal assignat i l'experiència i coneixements requerits.

Li agrairíem signés i tornés la còpia adjunta a aquesta carta, indicant si està conforme amb el seu enteniment de l'encàrrec per a la nostra revisió limitada dels comptes anuals.

Societat XYZ, SA	L'auditor
(Signatura)	(Signatura)
Nom i càrrec	Nom
Data	

ANNEX VI

RELACIÓ IL· LUSTRATIVA DELS PROCEDIMENTS A REALITZAR EN EL PROCÉS DE REVISIÓ LIMITADA DELS COMPTES ANUALS O ESTATS FINANCERS

Els procediments d'investigació i revisió analítica realitzats en una revisió limitada dels estats financers són determinats pel parer de l'auditor.

Els procediments llistats a continuació únicament tenen un propòsit il· lustratiu, la qual cosa no significa que els procediments suggerits puguin ser aplicats a tots els encàrrecs de revisió limitada.

General

1. Comentar els termes i abast de l'encàrrec amb el client i amb l'equip de treball.

2. Preparar una carta d'encàrrec en la qual es determinin els termes i l'abast de l'encàrrec de revisió limitada.

3. Comprendre les activitats de negoci del client i el sistema de registre de la informació financera i de preparació dels estats financers.

4. Preguntar si la informació financera s'ha registrat:

(a) completament;
(b) puntualment; i
(c) després de la necessària autorització.

5. Obtenir el balanç de comprovació i determinar si aquest concorda amb el llibre major i amb els estats financers.

6. Considerar els resultats de les auditories i revisions limitades de períodes anteriors, inclosos els ajustaments comptables requerits en el seu moment.

7. Preguntar si s'han produït canvis significatius en l'entitat respecte a l'any anterior (p.e., canvis en la possessió o estructura del capital).

8. Preguntar sobre les polítiques de comptabilització i considerar si:

(a) La companyia compleix amb els principis i normes comptables generalment acceptats.
(b) Han estat aplicades apropiadament.
(c) Han estat aplicades consistentment i, en cas de que això no sigui així, considerar si s'han

revelat canvis en les polítiques de comptabilització.

9. Lectura de les actes de les Juntes d'Accionistes, reunions del Consell d'Administració i altres comitès a fi d'identificar assumptes que podrien ser importants per a la revisió.

10. Preguntar si les decisions adoptades en les Juntes d'Accionistes, Consells d'Administració o altres comitès que afectin als estats financers han estat apropiadament reflectides en aquests.

11. Preguntar sobre l'existència de transaccions amb parts relacionades, de com aquestes transaccions han estat comptabilitzades, i si han estat degudament revelades.

12. Preguntar per contingències i compromisos.

13. Preguntar sobre els plans de venda dels principals actius o segments de negoci.

14. Obtenir els estats financers i comentar-los amb la direcció.

15. Considerar la idoneïtat de les revelacions contingudes en els estats financers, així com la seva adequada classificació i presentació.

16. Comparar els resultats mostrats en els estats financers de l'exercici actual amb els mostrats en els estats financers d'exercicis anteriors, i si és possible, amb pressupostos i previsions.

17. Obtenir les oportunes explicacions de la direcció sobre fluctuacions inusuals o inconsistències dels estats financers.

18. Considerar els efectes dels errors no ajustats – individualment i en conjunt. Informar a la direcció d'aquests errors i determinar com influiran aquests en l'informe de revisió.

19. Obtenir una carta de manifestacions de la Direcció.

Tresoreria

20. Obtenir les conciliacions bancàries. Preguntar al personal del client sobre aquelles partides antigues o inusuals.

21. Preguntar sobre transferències entre els comptes corrents al llarg del període abans i després de la data de revisió.

22. Preguntar si hi ha restriccions en els comptes corrents.

Comptes a cobrar

23. Preguntar les polítiques de comptabilització utilitzades per al registre inicial dels comptes a cobrar i determinar si es realitzen descomptes en aquestes transaccions.

24. Obtenir una relació dels comptes a cobrar i determinar si el total quadra amb el balanç de comprovació.

25. Obtenir les oportunes explicacions sobre les variacions significatives existents en els comptes de balanç respecte a períodes anteriors o respecte a les previsions realitzades.

26. Obtenir una anàlisi de l'antiguitat de saldos de comptes a cobrar. Esbrinar les raons de l'existència de comptes anormalment significatives, saldos creditors a compte o altres saldos no usuals i preguntar sobre la cobrabilitat dels comptes a cobrar.

27. Discutir amb la direcció sobre la classificació dels comptes a cobrar, incloent saldos no corrents, saldos creditors nets, i quantitats degudes per accionistes, directors o altres parts relacionades, en els estats financers.

28. Preguntar els mètodes d'identificació dels comptes de "morosos" i sobre l'establiment de provisions per a insolvències de saldos de dubtós cobrament i considerar la seva raonabilitat.

29. Preguntar si els comptes a cobrar han estat donades en penyora, "factoritzades" o descomptades.

30. Preguntes sobre els procediments aplicats per assegurar que s'ha aconseguit un adequat tall de les transaccions de vendes i devolucions de vendes.

31. Preguntar si els comptes representen mercaderia enviada en consignació, i si és així, si s'han realitzat els corresponents ajustaments per revertir aquestes transaccions i incloure aquesta mercaderia a existències.

32. Preguntar si alguna nota d'abonament important relacionada amb els ingressos registrats s'ha emès després de la data del balanç i si s'ha creat la corresponent provisió per a aquestes quantitats.

Existències

33. Obtenir la relació d'existències i determinar si:

a) el total quadra amb el saldo del balanç de comprovació i
b) la relació està basada en un inventari físic.

34. Preguntar els mètodes utilitzats per al comptat d'existències.

35. Si no s'ha realitzat un comptat d'existències a la data del balanç, preguntar si:

a) s'utilitza un sistema d'inventari permanent i si es realitzen comparacions periòdiques amb les quantitats reals existents i
b) s'utilitza un sistema de cost integrat i si aquest ha produït informació fiable en el passat.

36. Comentar els ajustaments realitzats com a conseqüència de l'últim inventari físic.

37. Preguntar sobre els procediments aplicats per al control de tall i per a qualsevol moviment d'existències.

38. Preguntar les bases utilitzades per a la valoració de cada categoria d'existències i, en particular, respecte a l'eliminació de beneficis entre divisions o sucursals. Preguntar si les existències estan valorades al menor de cost o del valor net de realització.

39. Considerar la consistència amb la qual els mètodes de valoració han estat aplicats, tenint en compte factors com material, mà d'obra i despeses indirectes.

40. Comparar les quantitats de les principals categories d'existències amb les d'exercicis anteriors i amb les quantitats previstes per al present exercici. Preguntar sobre les fluctuacions i diferències més importants.

41. Comparar la producció d'existències amb exercicis anteriors.

42. Preguntar els mètodes utilitzats per a la identificació d'existències de lent moviment i si aquestes existències han estat comptabilitzades pel seu valor net de realització.

43. Preguntar si hi ha existències dipositades a l'entitat, i si és així, si s'han realitzat els corresponents ajustaments per excloure aquestes existències de l'inventari.

44. Preguntar si hi ha existències donades en penyora, emmagatzemades en altres localitzacions o en consignació i considerar si aquestes transaccions han estat comptabilitzades correctament.

Inversions (incloent companyies associades i valors negociables)

45. Obtenir un detall de les inversions a la data del balanç, i determinar si quadra amb el balanç de comprovació.

46. Preguntar les polítiques de comptabilització aplicades a les inversions.

47. Preguntar a la direcció sobre els valors actuals de les inversions. Considerar si hi ha problemes de realització d'aquestes inversions.

48. Considerar si s'han comptabilitzat adequadament els guanys, pèrdues i ingressos d'aquestes inversions.

49. Preguntar sobre la classificació a llarg i a curt termini de les inversions.

Immobilitzat i amortització

50. Obtenir un detall d'immobilitzat indicant el cost i l'amortització acumulada, i determinar si aquest detall quadra amb el balanç de comprovació.

51. Preguntar sobre les polítiques de comptabilització relatives a les provisions per depreciació, i de distinció entre partides capitalitzables i de manteniment. Considerar si l'immobilitzat ha sofert un important i permanent deteriorament en el seu valor.

52. Comentar amb la direcció les addicions i eliminacions realitzades en els comptes d'immobilitzat i la comptabilització dels guanys o pèrdues de les vendes o retirades.
Preguntar si aquestes transaccions han estat comptabilitzades.

53. Preguntar sobre la consistència amb la qual els mètodes d'amortització i coeficients han estat aplicats i comparar les provisions per depreciació amb les d'exercicis anteriors.

54. Preguntar si hi ha càrregues sobre l'immobilitzat.

55. Discutir si els contractes d'arrendament han estat correctament reflectits en els estats financers de conformitat amb els actuals procediments comptables.

Despeses anticipades, actius immaterials i altres actius

56. Obtenir un detall identificant la naturalesa d'aquests comptes i discutir amb la direcció la recuperabilitat d'aquests.

57. Preguntar les bases de registre d'aquests comptes i els mètodes d'amortització utilitzats.

58. Comparar els saldos referents als comptes de despeses amb els d'exercicis anteriors i comentar amb la direcció les variacions més significatives.

59. Comentar amb la direcció la classificació entre els comptes a llarg o curt termini.

Préstecs a pagar

60. Obtenir de la direcció un desglossament dels préstecs a pagar i determinar si quadra amb el balanç de comprovació.

61. Preguntar si hi ha préstecs en els quals no s'hagi complert amb les condicions del contracte de préstec i, si és així, preguntar sobre les accions de la direcció al respecte, i si s'han realitzat els corresponents ajustaments en els estats financers.

62. Considerar el raonament de les despeses per interessos en relació amb els saldos dels préstecs.

63. Preguntar si els préstecs a pagar estan garantits.

64. Preguntar si els préstecs a pagar han estat classificats com a corrents i no corrents.

Comptes a pagar

65. Investigar les polítiques comptables per registrar els comptes a pagar, i si l'entitat té dret a descomptes en aquestes transaccions.

66. Obtenir i analitzar les explicacions referents a les variacions significatives en els saldos dels comptes respecte a exercicis anteriors o respecte a les previsions realitzades.

67. Obtenir un detall dels comptes a pagar i determinar si els totals coincideixen amb el balanç de comprovació.

68. Investigar si els saldos són conciliats amb les confirmacions dels creditors o proveïdors, i comparar amb els saldos d'exercicis anteriors. Comparar la rotació amb els exercicis anteriors.

69. Considerar si podrien haver-hi passius omesos significatius.

70. Investigar si els comptes a pagar a accionistes, directius i altres parts relacionades han estat presentades separadament.

Provisions i passius contingents

71. Obtenir un desglossament de les provisions i determinar si els totals coincideixen amb el balanç de comprovació.

72. Comparar els saldos més significatius dels comptes de despeses relacionats amb els comptes equiparables de períodes anteriors.

73. Investigar sobre aprovacions de dites provisions, terminis de pagament, compliment amb els terminis, garanties i classificació.

74. Preguntar la metodologia utilitzada per determinar les provisions registrades.

75. Investigar sobre la naturalesa de les quantitats incloses com a passius contingents i possibles obligacions.

76. Investigar si hi ha passius reals o contingents que no hagin estat inclosos en els comptes anuals o estats financers. En el cas de que n'hi hagin, comentar amb la

direcció sobre la necessitat de registrar una provisió en els comptes anuals o estats financers, o d'incloure informació sobre això en la memòria.

Impost sobre Societats i altres impostos

77. Preguntar a la direcció si hi ha hagut algun fet, incloent discrepàncies amb les autoritats fiscals, que pogués afectar de manera significativa els impostos a pagar per l'entitat.

78. Considerar la despesa per impost en relació amb els beneficis de la societat en el període comptable.

79. Preguntar a la direcció sobre la correcció dels impostos diferits i impostos a pagar, incloent provisions referents a anys anteriors.

Fets posteriors

80. Obtenir de la direcció els estats financers més recents i comparar-los amb els comptes anuals o estats financers que estiguin sent revisats o amb els estats del mateix període de l'any anterior.

81. Investigar qualsevol fet posterior que pogués tenir un efecte material sobre els comptes anuals o estats financers revisats, i en particular preguntar si:

(a) algun compromís o incertesa significatiu ha esdevingut després de la data de tancament;
(b) algun canvi significatiu en l'accionariat, deute a llarg termini o capital social ha tingut lloc fins la data actual i
(c) s'ha fet algun ajustament inusual des de la data de tancament fins a la data actual.

Considerar la necessitat de possibles ajustaments o revelacions en la memòria dels comptes anuals.

82. Obtenir i llegir les actes del Consell d'Administració, Junta d'Accionistes i altres òrgans rellevants celebrades amb posterioritat al tancament.

Litigis

83. Investigar si la societat està subjecta a accions judicials (amenaçada, en procés o pendent de resolució). Considerar els seus possibles efectes en els comptes anuals o estats financers de l'entitat.

Recursos propis

84. Obtenir un detall dels moviments dels recursos propis, incloent noves emissions, retirades i dividends.

85. Preguntar si hi ha restriccions sobre els comptes de reserves i altres comptes dels recursos propis.

Resultats

86. Comparar els resultats amb exercicis anteriors, i amb les expectatives per a aquest exercici. Comentar les variacions significatives amb la direcció.

87. Analitzar si el reconeixement d'ingressos i despeses significatius s'ha realitzat en el període apropiat.

88. Analitzar partides extraordinàries o no usuals.

89. Analitzar i discutir amb la direcció la relació existent entre els comptes d'ingressos, i determinar el raonament d'aquests en el context de relacions similars existents en anys anteriors, i informació addicional disponible per a l'auditor.

ANNEX VII (Exemple)

INFORME DE REVISIÓ LIMITADA DE COMPTES ANUALS

Al Consell d'Administració de XYZ, SA:

Hem efectuat una revisió limitada dels comptes anuals de XYZ, SA, que comprenen el balanç el 31 de desembre de 20XX, el compte de pèrdues i guanys i la memòria corresponents a l'exercici anual acabat en aquesta data, la formulació dels quals és responsabilitat dels Administradors de la Societat. La nostra responsabilitat és emetre un informe sobre aquests comptes anuals basat en la nostra revisió limitada.

La nostra revisió limitada s'ha realitzat seguint les guies de la Recomanació Tècnica del Registre d'Economistes Auditors relatives a revisions limitades, que es planifiquen i executen a fi d'obtenir una seguretat moderada de que els comptes anuals no contenen errors significatius (optativament, es poden relacionar els procediments aplicables anteriorment contemplats en la secció de procediments i evidència, o fer referència a un annex en el qual es relacionin aquests procediments). Una revisió limitada es redueix fonamentalment a la formulació de preguntes al personal de l'Entitat i a l'aplicació de certs procediments analítics sobre les dades financeres i proporciona una seguretat inferior a la que s'obté d'una auditoria. Donat que una revisió limitada no constitueix una auditoria, no expressem una opinió d'auditoria sobre els comptes anuals adjunts.

Com a resultat de la nostra revisió limitada, res ha cridat la nostra atenció que ens faci creure que els comptes anuals adjunts no expressen, en tots els seus aspectes significatius, la imatge fidel de (no presenten, en tots els seus aspectes significatius,) la situació financera de XYZ, SA el 31 de desembre de 20XX i dels resultats de les seves operacions d'acord amb els principis i normes comptables generalment acceptats.

Aquest Informe de revisió limitada ha estat preparat per a ús exclusiu de la Direcció de XYZ, SA i, per conseqüent, no s'ha d'utilitzar per a cap altre finalitat.

Nom de l'auditor o societat membre del Registre

Signatura del soci signant

Nom del soci signant

Data

ANNEX VIII

EXEMPLE DE CARTA D'ENCÀRREC DE PROCEDIMENTS ACORDATS

Al Consell d'Administració o representants apropiats del client que va contractar a l'auditor

Aquesta carta és per confirmar el nostre enteniment dels termes i objectius del nostre encàrrec i la naturalesa i limitació dels serveis que prestarem sobre (identificació de la informació sobre la qual s'han aplicat els procediments acordats) de XYZ, SA, la preparació de la qual és responsabilitat de la Direcció. El nostre treball es realitzarà d'acord amb les guies de la Recomanació Tècnica del Registre d'Economistes Auditors aplicables a procediments acordats i així ho indicarem en l'informe.

Hem acordat realitzar els següents procediments i informar de les troballes resultants del nostre treball:

(Descriure la naturalesa, dates i abast dels procediments a realitzar, incloses les referències específiques, en els casos aplicables, per identificar els documents i registres a llegir, persones a contactar i les parts de les quals s'obtindrà confirmació).

Els procediments que realitzarem seran només per assistir-lo en (indicar propòsit). El nostre informe no ha de ser utilitzat per a cap altre propòsit i és només per a la seva informació.

Els procediments que realitzarem no constituiran una auditoria o revisió limitada i, en conseqüència, no expressarem cap seguretat.

Esperem cooperació complerta del seu personal i confiem que posaran a la nostra disposició tots els registres, documentació o qualsevol altra informació sol· licitada en relació amb el nostre encàrrec.

En virtut d'això exposat, al no constituir aquests serveis una auditoria subjecta a les normes d'auditoria, (nom de l'auditor) no serà responsable, amb excepció dels supòsits en els quals incorri en dol o negligència greu, per cap reclamació que es pogués efectuar amb base als serveis contemplats en aquesta carta d'encàrrec. En tot cas, la responsabilitat màxima de (nom de l'auditor), front a (nom de l'entitat) que es podria derivar, estarà limitada a una quantitat igual als honoraris que es rebin pels serveis prestats en virtut del present document.

Els nostres honoraris, que seran facturats conforme progressi el treball, ascendeixen a ..... pessetes i es basen en el temps estimat requerit pel personal assignat al treball més despeses. Les tarifes horàries varien d'acord amb el nivell de responsabilitat del personal assignat i l'experiència i coneixements requerits.

Li agrairíem signés i tornés la còpia adjunta a aquesta carta, per indicar que està conforme amb els termes de l'encàrrec, inclosos els procediments específics que hem acordat realitzar.

Representant apropiat de l'Entitat que va contractar a l'auditor	L'auditor
(Signatura)	(Signatura)
Nom i càrrec	Nom
Data	

ANNEX IX (Exemple)

INFORME DE PROCEDIMENTS ACORDATS

A (aquells amb els quals es va contractar l'encàrrec)

Hem realitzat els procediments acordats amb vostès i relacionats més endavant, sobre (identificació de la informació sobre la qual s'han aplicat els procediments acordats) de XYZ, SA el (data), que es mostra en l'annex x, la preparació de la qual és responsabilitat de la Direcció de la Societat. El nostre treball s'ha realitzat seguint les guies de la Recomanació Tècnica del Registre d'Economistes Auditors relatives a procediments acordats.

Els procediments van ser efectuats només a fi de (identificar els objectius) van consistir en:
(Detallar procediments o, si es considera més adient, relacionar-los en un annex fent referència a aquest).

A continuació informem de les nostre troballes sobre els procediments aplicats:
(Detallar les troballes de cada un dels procediments aplicats).

Com el treball resultant dels procediments acordats anteriorment esmentats té, en qualsevol cas, un abast reduït i substancialment menor que el d'una auditoria o revisió limitada, no expressem cap seguretat sobre (identificació de la informació sobre la qual s'han aplicat els procediments acordats) de XYZ, SA el (data).

Si haguéssim aplicat procediments addicionals o realitzat una auditoria o revisió limitada dels comptes anuals, es podrien haver posat de manifest altres fets o aspectes sobre els quals hauríem informat.

Aquest informe ha estat preparat amb l'objecte anteriorment esmentat per a ús exclusiu de vostès i, per conseqüent, no s'ha d'utilitzar per a cap altra finalitat o ser distribuït a tercers. Aquest informe fa referència exclusivament als elements o partides anteriorment esmentades i no als comptes anuals de XYZ, SA considerats en el seu conjunt.

Nom de l'auditor o societat membre del Registre

Signatura del Soci signant

Nom del Soci signant

Data