

RESUM Altres actuacions professionals

Introducció

1. Treballs específics relacionats amb l'auditoria de comptes anuals

- 1.1 Informe especial sobre informació pública periòdica de les entitats emissores de valors admesos a negociació en borses de valors
- 1.2 Informe especial i complementari al d'auditoria dels comptes anuals d'entitats d'assegurança, sol·licitat per la DGSFP
- 1.3 Informe complementari al d'auditoria dels comptes anuals de les cooperatives amb secció de crèdit sol·licitat per determinades entitats supervisoras públiques
- 1.4 Informe especial requerit per l'article 3.6 del Reial decret 1251/1999, de 16 de juliol, sobre societats anònimes esportives, conforme a la redacció donada pel Reial decret 1412/2001
- 1.5 Informe especial relatiu a determinada informació semestral de les societats anònimes esportives (article 20.5 del Reial decret 1251/1999)
- 1.6 Informe complementari al d'auditoria dels comptes anuals de les entitats de crèdit
- 1.7 Informe complementari al d'auditoria dels comptes anuals de les empreses de serveis d'inversió i els seus grups

2. Treballs d'auditoria de comptes específics exigits per la legislació mercantil

- 2.1 Augment de capital amb càrrec a reserves
- 2.2 Augment de capital per compensació de crèdits

3. Treballs que no tenen la naturalesa d'auditoria de comptes assignats per la legislació mercantil a auditors de comptes

- 3.1 Obligacions convertibles en accions
- 3.2 Exclusió del dret de subscripció preferent
- 3.3 Valoració d'accions en els supòsits de transmissió per causa de mort o forçosa d'accions i en determinats supòsits de separació i exclusió de socis
- 3.4 Liquidació d'usdefruit sense acord o entre les parts sobre l'import a abonar

4. Altres treballs de valoració d'accions o participacions socials

5. Revisions limitades

6. Procediments acordats

7. Revisió de comptes justificatius de subvencions

Abreviatures

Introducció

Els censors participen, en qualitat d'auditors o en qualitat d'experts, en altres tipus d'actuacions diferents de l'auditoria de comptes, algunes d'aquestes derivades de la pròpia actuació com a auditor i d'altres, en canvi, en les quals es requereix formació i experiència en altres àmbits.

La dispersió de la legislació que regula aquestes actuacions així com els canvis normatius, tant en la legislació mercantil com en la pròpia legislació d'auditoria, dificulta controlar tota la normativa en vigor sobre un determinat tipus d'actuació per valorar si és pertinent o no la seva acceptació. No ajuda tampoc el fet que en aquelles actuacions amb norma tècnica emesa per l'ICAC, aquestes de moment no hagin estat actualitzades per adequar-les als diferents canvis normatius.

En aquest sentit i sense pretendre un detall exhaustiu de totes les possibles actuacions en les quals els censors participen, s'ha considerat d'interès recopilar la normativa i guies de referència d'aquelles actuacions més comunes, resumir-les i publicar-les en aquest i en el següent quadern tècnic.

Un resum similar es va publicar en els quaderns tècnics núm. 39 i 40 d'octubre 2005 i març 2006, respectivament, publicacions que pels canvis normatius comentats anteriorment, ja no són d'aplicació.

Les actuacions amb norma tècnica emesa per l'ICAC que es publiquen en aquest quadern s'han agrupat seguint la classificació que ha utilitzat l'ICAC en l'article 4 de Resolució de 31 de gener de 2013 per la qual se sotmeten a informació pública les noves Normes Tècniques d'Auditoria, segons el següent detall:

- Treballs específics relacionats amb l'auditoria de comptes anuals.
- Treballs d'auditoria de comptes específics exigits per la legislació mercantil.
- Treballs que no tenen la naturalesa d'auditoria de comptes assignats per la legislació mercantil a auditors de comptes.

És d'esperar que en un futur les normes tècniques d'aquests treballs siguin revisades, pel propi ICAC o per les Corporacions representatives dels auditors de comptes, per adequar-les a la Llei d'auditoria en vigor i per adaptar les referències normatives als canvis legislatius.

A més de les actuacions englobades en les classificacions anteriors s'inclouen també en aquest quadern les actuacions de valoració d'accions o participacions socials, revisions limitades, procediments acordats i revisió de comptes justificatius de subvencions, que tot i que és una actuació de procediments acordats, per la seva especificitat s'ha considerat oportú presentar-la per separat.

En totes les actuacions es descriu, de forma pautada en cada una o en una descripció general: tipus d'actuació en el qual s'explica breument el seu objectiu; referència normativa i material de referència en els quals, quan procedeix, es detallen la legislació en la qual es contempla l'actuació i guies d'actuació o notes tècniques emeses per l'ICJCE; informe en el qual s'indica si existeix un model d'informe o orientacions del seu contingut; nomenament amb detall dels requisits específics i un apartat en el qual s'inclouen de forma resumida els aspectes més destacats o a considerar de l'actuació.

En relació amb les possibles incompatibilitats d'aquestes actuacions amb la d'auditoria de comptes, no s'ha estimat oportú incloure un apartat amb valoracions generals, ja que és el propi auditor el responsable d'avaluar la seva independència i possibles supòsits d'incompatibilitat en cada cas i en vista de la normativa general i específica que li sigui aplicable.

1. Treballs específics relacionats amb l'auditoria de comptes anuals

La disposició final primera del TRLAC *Mecanismes de coordinació amb òrgans o institucions públiques amb competències de control o inspecció*, estableix que, «quan per disposicions amb rang de llei s'atribueixin a òrgans o institucions públiques competències de control o inspecció sobre entitats que se sotmetin a auditoria de comptes, el Govern, mitjançant Reial decret, ha d'establir els sistemes, normes i procediments que en facin possible l'adequada coordinació, i es pot sol·licitar als auditors de comptes i societats d'auditoria tota la informació que sigui necessària per a l'exercici de les dites competències [...]».

En desenvolupament d'allò disposat en l'apartat anterior, la disposició addicional vuitena de l'RLAC estableix, sense perjudici de l'establert en altres disposicions legals, «com un dels sistemes o procediments de coordinació entre els òrgans o institucions públiques que tinguin atribuïdes legalment competències de control i supervisió sobre empreses i entitats que sotmetin els seus comptes anuals a auditoria de comptes i els auditors de comptes de les empreses i entitats esmentades, la facultat d'exigir a aquestes empreses i entitats que, prèvia sol·licitud als seus auditors de comptes, circumstància que ha de figurar en el contracte d'auditoria de comptes anuals, se li remeti un informe complementari al d'auditoria de comptes anuals que contribueixi al millor exercici de les funcions de supervisió i control. A aquests efectes, els auditors de comptes han d'elaborar l'informe complementari al d'auditoria dels comptes anuals, que s'ha de desenvolupar dins l'àmbit de l'auditoria esmentada i l'elaboració del qual s'ha de subjectar en cada cas a la norma tècnica d'auditoria corresponent.»

En el marc de col·laboració entre les autoritats supervisores i els auditors de comptes reconegut per les disposicions anteriorment esmentades, l'ICAC ha emès les normes tècniques corresponents a treballs específics que es detallen en els apartats següents.

No obstant això, per a la seva correcta aplicació s'ha de considerar que des de la data de publicació de les diferents normes tècniques, aquestes no han estat actualitzades per recollir les modificacions de la legislació mercantil i d'auditoria de comptes que s'han anat succeïnt. Aquest aspecte ha de ser considerat en emetre els informes corresponents que hauran d'adaptar-se a la normativa vigent. És en aquest marc que s'han d'interpretar les referències incloses en els apartats següents en la **Circular núm. E12/2011 de 4 de maig de 2011 emesa per l'ICJCE**. Actualització dels models d'informes complementaris al d'auditoria després de la modificació de les Normes Tècniques sobre informes.

En les diferents actuacions d'aquest apartat s'ha omès un apartat específic corresponent al nomenament perquè, amb caràcter general, la realització d'aquests encàrrecs correspon als auditors de comptes de l'entitat.

1.1 Informe especial sobre informació pública periòdica de les entitats emissores de valors admesos a negociació en borses de valors

Tipus d'actuació

Les entitats emissores de valors admesos a negociació en les borses de valors han de remetre, entre altres aspectes, informació trimestral i semestral a la CNMV i a les societats rectores de les borses en les quals aquests es negociïn. L'estructura formal dels models d'informació trimestral i semestral a remetre, els terminis i les condicions de la seva publicitat es troben regulats en la normativa corresponent.

El paquet d'informació semestral a remetre per aquestes entitats a la CNMV quan el seu informe d'auditoria de comptes anuals de l'exercici immediatament anterior no hagi estat favorable, ha d'incloure un informe especial de l'auditor en el qual aquest es manifesta sobre la situació actual de les circumstàncies que van donar lloc a aquestes excepcions, fins i tot les no quantificables, i la seva incidència en la informació semestral que l'entitat remet. En particular, l'auditor ha de manifestar-se sobre:

- Si les excepcions han estat corregides totalment, en aquest cas s'indicarà la incidència de les dites correccions.
- Si les excepcions no han estat corregides totalment o parcial, en aquest cas s'indicarà aquest aspecte així com els efectes que se'n derivarien si s'haguessin incorporat.

L'objectiu que es persegueix és que els destinataris de la informació periòdica que les societats cotitzades presentin tinguin, en tot moment, una informació completa i veritable sense haver d'esperar a la publicació del següent informe d'auditoria de comptes anuals.

Referència normativa

Resolució de l'ICAC de 28 de juliol de 1994 (BOICAC núm. 17).

Material de referència

Informe

La Resolució de 28 de juliol de 1994 de l'ICAC inclou un model d'informe.

Aspectes a destacar

La norma tècnica inclou una relació detallada dels procediments que haurà d'aplicar l'auditor de comptes encarregat d'emetre l'informe especial, entre els quals s'inclouen l'aplicació de procediments analítics i la lectura d'actes fins a la data d'emissió de l'informe especial.

L'informe es dirigirà als administradors de la societat per a la seva posterior remissió per part d'aquest òrgan a la CNMV.

L'incompliment per part dels administradors de subministrar per escrit informació completa i adequada sobre el tractament en els comptes semestrals de les circumstàncies que van donar lloc a excepcions d'auditoria sobre els comptes anuals de l'exercici precedent o altres impediments a la informació requerida per l'auditor, s'ha de reflectir en l'informe especial ja que, en cap cas, l'auditor està obligat a incorporar la informació omesa pels administradors.

L'auditor podrà denegar l'emissió de l'informe quan no hagi obtingut la informació escrita dels administradors sobre l'evolució de les excepcions.

1.2 Informe especial i complementari al d'auditoria dels comptes anuals d'entitats d'assegurança, sol·licitat per la DGSFP

Tipus d'actuació

La DGSFP sol·licita a les entitats d'assegurances que, com a complement dels informes d'auditoria de comptes anuals, s'elabori un informe especial i complementari amb la finalitat de resumir l'abast dels treballs de revisió i verificació de comptes, així com l'aplicació de procediments addicionals sobre determinada informació útil a l'efecte de supervisió per la DGSFP. Aquest informe especial i complementari serà realitzat per l'auditor de comptes a petició dels administradors de l'entitat d'assegurances.

L'actuació de l'auditor s'ha d'entendre sota el paraigua de l'activitat supervisora de la DGSFP, a l'efecte que aquesta disposi d'informació addicional a la inclosa en els informes d'auditoria per dur a terme la seva comesa. En aquest sentit, l'informe especial i complementari inclou informació en detall d'aspectes del treball realitzat per l'auditor en el marc de l'auditoria de comptes anuals a l'efecte de verificar la raonabilitat de determinats epígrafs així com els resultats de l'aplicació de requeriments addicionals sobre determinada informació útil per a la funció de supervisió de la DGSFP (veure apartat d'«Aspectes a destacar» per a més informació).

Referència normativa

Resolució de l'ICAC d'1 de desembre de 1994 (BOICAC núm. 19).

Material de referència

Circular núm. E12/2011 de 4 de maig de 2011 emesa per l'ICJCE. Actualització dels models d'informes complementaris al d'auditoria després de la modificació de les Normes Tècniques sobre informes.

Informe

La Resolució d'1 de desembre de 1994 de l'ICAC inclou un model d'informe que s'ha d'actualitzar considerant el material de referència anterior.

Aspectes a destacar

L'informe s'estructura en una part introductòria, tres seccions i annexos:

- La secció primera inclou informació preparada directament per l'auditor de comptes, sota la seva responsabilitat, per respondre a informació sol·licitada per la DGSFP i l'explicació dels procediments d'auditoria duts a terme en relació amb les provisions tècniques, d'insolvències i primes pendents registrades per la societat.
- La secció segona recull informació complementària a la de la memòria de comptes anuals i està preparada, amb caràcter general, per l'entitat/grup consolidat, limitant-se l'auditor a comprovar la seva raonabilitat.
- La secció tercera inclou informació addicional requerida per la DGSFP així com els resultats de l'aplicació de procediments específics de revisió sobre la dita informació. Està preparada, amb caràcter general, per l'entitat/grup consolidat, limitant-se l'auditor a aplicar els procediments definits per la DGSFP.

1.2 Informe especial i complementari al d'auditoria dels comptes anuals d'entitats d'assegurança, sol·licitat per la DGSFP

Aspectes a destacar

- Els annexos incorporen informació preparada per l'entitat sobre diferents matèries i la descripció dels procediments aplicats per l'auditor en la comprovació de les provisions tècniques.

L'informe especial i complementari inclou consideracions particulars per als supòsits en què l'entitat d'assegurances estigui obligada a consolidar.

L'informe no modifica l'opinió expressada en l'informe d'auditoria de comptes i es dirigirà als administradors de la societat per a la seva posterior remissió per part d'aquest òrgan a la DGSFP. La data de l'informe especial i complementari ha de coincidir amb la data de l'informe d'auditoria de comptes de l'entitat.

1.3 Informe complementari al d'auditoria dels comptes anuals de les cooperatives amb secció de crèdit sol·licitat per determinades entitats supervisores públiques

Tipus d'actuació	<p>Determinades entitats supervisores públiques sol·liciten a les cooperatives amb secció de crèdit que, com a complement dels informes d'auditoria de comptes anuals, s'elabori un informe complementari amb la finalitat de resumir els abastos dels treballs de revisió i verificació de comptes i certa informació en poder dels auditors útil a l'efecte de supervisió per les entitats supervisores públiques. Aquest informe complementari serà realitzat per l'auditor de comptes a petició del consell rector de l'entitat auditada.</p> <p>L'actuació de l'auditor s'ha d'entendre sota el paraigua de l'activitat supervisora de l'entitat supervisora pública corresponent, a l'efecte que aquesta disposi d'informació addicional a l'inclosa en els informes d'auditoria per a dur a terme la seva comesa (veure apartat d'«Aspectes a destacar» per a més informació).</p>
Referència normativa	Resolució de l'ICAC de 5 de desembre de 1995 (BOICAC núm. 24).
Material de referència	Circular núm. E12/2011 de 4 de maig de 2011 emesa per l'ICJCE. Actualització dels models d'informes complementaris al d'auditoria després de la modificació de les Normes Tècniques sobre informes.
Informe	La Resolució de 5 de desembre de 1995 de l'ICAC inclou un model d'informe que s'ha d'actualitzar considerant el material de referència anterior.
Aspectes a destacar	<p>L'informe s'estructura en una part introductòria, tres seccions i tants annexos com siguin necessaris en funció de les circumstàncies:</p> <ul style="list-style-type: none">– La secció primera inclou informació preparada directament per l'auditor de comptes, sota la seva responsabilitat, sobre aspectes considerats en la planificació de l'auditoria, l'avaluació de la situació financerapatrimonial de l'entitat i la raonabilitat dels fons especials.– La secció segona recull informació complementària a la de la memòria de comptes anuals sobre aspectes de l'operativa de l'entitat i els seus sistemes comptables. Aquesta informació està preparada, amb caràcter general, per l'entitat, limitant-se l'auditor a comprovar la seva raonabilitat.– La secció tercera inclou informació sobre aspectes de control intern i altres temes sol·licitats per les entitats supervisores públiques. <p>L'informe no modifica l'opinió expressada en l'informe d'auditoria de comptes i es dirigirà al consell rector de l'entitat auditada per a la seva posterior remissió per part d'aquest òrgan a les entitats supervisores públiques. La data de l'informe complementari haurà de coincidir amb la data de l'informe d'auditoria de comptes de l'entitat.</p>

1.4 Informe especial requerit per l'article 3.6 del Reial decret 1251/1999, de 16 de juliol, sobre societats anònimes esportives, conforme a la redacció donada pel Reial decret 1412/2001

Tipus d'actuació

Els clubs esportius que per accedir a una competició oficial s'hagin de transformar en societats anònimes esportives o les entitats que ja ostenten aquesta forma social, han de disposar d'un capital social mínim, la quantia del qual és fixada per una comissió mixta de transformació en funció de diversos factors i atenent al marge de seguretat raonable del saldo patrimonial net sobre la base de comptes anuals auditats del club que presenta la sol·licitud.

Quan l'informe d'auditoria corresponent als comptes anuals de la societat que presenta la sol·licitud inclou excepcions no quantificades, la societat podrà sol·licitar a l'auditor de comptes que va realitzar l'auditoria, l'emissió d'un informe especial l'objectiu del qual és el de quantificar, en la mesura del possible i atenent al cas concret, l'efecte potencial màxim de les excepcions per limitacions a l'abast o incerteses no quantificades sobre la base dels següents criteris:

- Passius, per la quantia màxima identificable.
- Actius, pel total del valor net comptable de l'actiu afectat.

Per la seva naturalesa, aquest informe especial únicament el pot emetre l'auditor de comptes a petició de la societat. En el cas que l'auditor de comptes no pugui determinar l'efecte potencial màxim haurà de comunicar a l'entitat aquest aspecte i emetre un informe explicant les raons de la impossibilitat.

Referència normativa

Resolució de l'ICAC de 25 de juny de 2003 (BOICAC núm. 54).

Material de referència

Informe

La Resolució de 25 de juny de 2003 de l'ICAC inclou un model d'informe.

Aspectes a destacar

Per a l'emissió d'aquest informe, l'auditor no ha de realitzar procediments d'auditoria addicionals als realitzats per a l'emissió del seu informe d'auditoria. L'informe especial no pot incloure cap conclusió que es pugui considerar una modificació de l'opinió expressada; en conseqüència, no suposa la modificació o extensió de la responsabilitat de l'auditor en relació amb l'informe d'auditoria emès.

Els comptes anuals juntament amb el corresponent informe d'auditoria s'han d'ajuntar a l'informe especial.

A causa de la naturalesa de l'informe especial, no es podrà emetre quan l'informe d'auditoria de comptes anuals inclogui una opinió desfavorable o denegada.

1.5 Informe especial relatiu a determinada informació semestral de les SAD (article 20.5 del Reial decret 1251/1999)

Tipus d'actuació

Les SAD han de remetre al CSD informació anual i semestral. L'estructura formal dels models d'informació a remetre així com els terminis es troben regulats en la normativa corresponent.

El paquet d'informació a remetre al final del primer semestre per les SAD al CSD, quan el seu informe d'auditoria de comptes anuals de l'exercici immediatament anterior no hagi estat favorable, ha d'incloure un informe especial de l'auditor en el qual aquest es manifesta sobre la situació actual de les circumstàncies que van donar lloc a aquestes excepcions, fins i tot les no quantificables, i la seva incidència en la informació semestral que l'entitat remet. En particular l'auditor s'ha de manifestar sobre:

- Si les excepcions han estat corregides totalment, en aquest cas s'indicarà la incidència de les dites correccions sobre la informació periòdica de l'exercici en curs.
- Si les excepcions no han estat corregides totalment o parcial, en aquest cas s'indicarà aquest aspecte així com els efectes que se'n derivarien si s'haguessin efectuat els ajustaments necessaris en els comptes anuals o documents auditats perquè no figuressin en l'informe d'auditoria les corresponents excepcions.

Referència normativa

Resolució de l'ICAC de 26 de juny de 2003 (BOICAC núm. 54).

Material de referència

Informe

La Resolució de 26 de juny de 2003 de l'ICAC inclou un model d'informe.

Aspectes a destacar

La norma tècnica específica inclou una relació detallada dels procediments que ha d'aplicar l'auditor de comptes encarregat d'emetre l'informe especial, entre els quals s'inclouen l'aplicació de procediments analítics i la lectura d'actes fins a la data d'emissió de l'informe especial.

L'informe es dirigirà als administradors de la SAD per a la seva posterior remissió per part d'aquest òrgan al CSD.

L'incompliment per part dels administradors de subministrar per escrit informació completa i adequada sobre el tractament en els comptes semestrals de les circumstàncies que van donar lloc a excepcions d'auditoria sobre els comptes anuals de l'exercici precedent o altres impediments a l'obtenció de la informació requerida per l'auditor, s'ha de reflectir en l'informe especial ja que, en cap cas, l'auditor està obligat a incorporar la informació omesa pels administradors.

L'auditor podrà denegar l'emissió de l'informe quan no hagi obtingut la informació escrita dels administradors sobre l'evolució de les excepcions.

1.6 Informe complementari al d'auditoria dels comptes anuals de les entitats de crèdit

Tipus d'actuació	El BE sol·licita a les entitats de crèdit i els seus grups que, com a complement dels informes d'auditoria de comptes anuals, s'elabori un informe complementari amb la finalitat de descriure i resumir l'abast dels treballs de revisió i verificació de comptes que en l'àmbit de l'auditoria de comptes anuals han realitzat els auditors en determinades àrees i sobre certa informació en poder dels auditors útil a l'efecte de supervisió del BE. Aquest informe complementari, en els terminis legalment establerts, serà dut a terme per l'auditor de comptes a petició dels administradors de l'entitat. L'actuació de l'auditor s'ha d'entendre sota el paraigua de l'activitat supervisora del BE, a l'efecte que aquesta disposi d'informació addicional a la inclosa en els informes d'auditoria per dur a terme la seva comesa (veure apartat d'«Aspectes a destacar» per a més informació).
Referència normativa	Resolució de l'ICAC d'1 de març de 2007 (BOICAC núm. 69).
Material de referència	Circular núm. E12/2011 de 4 de maig de 2011 emesa per l'ICJCE. Actualització dels models d'informes complementaris al d'auditoria després de la modificació de les Normes Tècniques sobre informes.
Informe	La Resolució d'1 de març de 2007 de l'ICAC inclou un model d'informe que s'ha d'actualitzar considerant el material de referència anterior.
Aspectes a destacar	<p>L'informe s'estructura en una part introductòria, tres seccions i tants annexos com siguin necessaris en funció de les circumstàncies:</p> <ul style="list-style-type: none"> – La secció primera inclou informació preparada directament per l'auditor de comptes, sota la seva responsabilitat, sobre aspectes considerats en la planificació de l'auditoria, l'avaluació de la situació financera patrimonial i la raonabilitat de les correccions valoratives i provisions registrades per l'entitat/grup. – La secció segona recull informació complementària a la de la memòria de comptes anuals sobre aspectes de l'operativa de l'entitat/grup i els seus sistemes comptables. Aquesta informació està preparada, amb caràcter general, per l'entitat/grup limitant-se l'auditor a comprovar la seva raonabilitat. – La secció tercera inclou informació sobre aspectes de control intern i altres temes sol·licitats pel BE. <p>Quan l'informe complementari es realitzi sobre uns comptes anuals consolidats, s'inclouran les mateixes seccions i apartats però fent referència als informes individuals preparats per a cadascuna de les entitats del grup.</p> <p>L'informe no modifica l'opinió expressada en l'informe d'auditoria de comptes i es dirigirà al consell d'administració de l'entitat auditada per a la seva posterior remissió per part d'aquest òrgan al BE. La data de l'informe complementari ha de coincidir amb la data de l'informe d'auditoria de comptes de l'entitat.</p>

1.7 Informe complementari al d'auditoria dels comptes anuals de les empreses de serveis d'inversió i els seus grups

Tipus d'actuació	La CNMV sol·licita a les empreses de serveis d'inversió i els seus grups que, com a complement dels informes d'auditoria de comptes anuals, s'elabori un informe complementari amb la finalitat de descriure i resumir l'abast dels treballs de revisió i verificació de comptes que en l'àmbit de l'auditoria de comptes anuals han realitzat els auditors en determinades àrees i sobre certa informació en poder dels auditors, útil a l'efecte de supervisió de la CNMV. Aquest informe complementari serà dut a terme per l'auditor de comptes a petició dels administradors de l'entitat. L'actuació de l'auditor s'ha d'entendre sota el paraigua de l'activitat supervisora de la CNMV, a l'efecte que aquesta disposi d'informació addicional a la inclosa en els informes d'auditoria dur a terme la seva comesa (veure apartat d'«Aspectes a destacar» per a més informació).
Referència normativa	Resolució de l'ICAC de 7 de juliol de 2010 (BOICAC núm. 82).
Material de referència	Circular núm. E12/2011 de 4 de maig de 2011 emesa per l'ICJCE. Actualització dels models d'informes complementaris al d'auditoria després de la modificació de les Normes Tècniques sobre informes.
Informe	La Resolució de 7 de juliol de 2010 de l'ICAC inclou un model d'informe que s'ha d'actualitzar considerant el material de referència anterior.
Aspectes a destacar	<p>L'informe s'estructura en una part introductòria, tres seccions i tants annexos com siguin necessaris en funció de les circumstàncies:</p> <ul style="list-style-type: none">– La secció primera inclou informació preparada directament per l'auditor de comptes, sota la seva responsabilitat, sobre aspectes considerats en la planificació de l'auditoria, l'avaluació de la situació financerapatrimonial i la raonabilitat de determinats saldos registrats per l'entitat/grup.– La secció segona recull informació complementària a la de la memòria de comptes anuals sobre aspectes de l'operativa de l'entitat/grup i els seus sistemes comptables. Aquesta informació està preparada, normalment, per l'entitat o grup, limitant-se l'auditor a comprovar la seva raonabilitat.– La secció tercera inclou informació comptable sobre aspectes específics sol·licitats per la CNMV. <p>Quan l'informe complementari es realitzi sobre uns comptes anuals consolidats, s'inclouran les mateixes seccions i apartats però fent referència als informes individuals preparats per a cadascuna de les entitats que formen part de la dita consolidació.</p> <p>L'informe no modifica l'opinió expressada en l'informe d'auditoria de comptes i es dirigirà al consell d'administració de l'entitat auditada per a la seva posterior remissió per part d'aquest òrgan a la CNMV. La data de l'informe complementari ha de coincidir amb la data de l'informe d'auditoria de comptes de l'entitat.</p>

2. Treballs d'auditoria de comptes específics exigits per la legislació mercantil

Igual que l'indicat en les actuacions anteriors, s'ha de considerar que les normes tècniques emeses per l'ICAC per regular les actuacions d'aquest apartat no han estat actualitzades amb les modificacions de la legislació mercantil i d'auditoria de comptes que s'han anat succeïnt. Així, mentre no siguin revisades, els informes corresponents que s'emetin hauran d'adaptar-se segons la normativa vigent en cada moment.

2.1 Augment de capital amb càrrec a reserves

Tipus d'actuació	<p>Carta que acompanya l'opinió d'auditoria de balanç (veure nota aclaratòria al final d'aquesta actuació).</p> <p>L'article 303 del TRLSC relatiu a les operacions d'augment de capital amb càrrec a reserves no exigeixen de l'auditor cap actuació addicional a l'auditoria de balanç. Si bé l'ICAC va contemplar en la seva resolució de referència que la societat pogués sol·licitar a l'auditor que acompanyarà l'opinió d'auditoria de balanç d'una carta, denominada informe especial.</p>
Referència normativa	Resolució de 27 de juliol de 1992 (BOICAC núm. 10). Correcció d'errors en els BOICAC 11 i 12.
Material de referència	---
Informe	Els models de carta o informes especials s'inclouen en el BOICAC núm. 11.
Nomenament	No procedeix nomenament específic.
Aspectes a destacar	<p>En la norma tècnica i en els models de carta o informe especial que adjunta, es contempla la possibilitat d'incorporar un resum quantificat de les excepcions que s'hagin inclòs en l'opinió d'auditoria. En els supòsits que s'inclouguin excepcions per limitació a l'abast, la norma indica que no resulta «procedent incorporar un resum quantificat d'aquestes quan això contradigui la posició de no quantificació prèviament adoptada en l'opinió d'auditoria», si bé indica que en situacions excepcionals i a l'exclusiu efecte de l'emissió d'aquest informe «podria esmentar-se, a títol merament orientatiu, el seu efecte màxim».</p> <p>En cap cas la informació que es detalla en aquest informe pot induir a interpretar que s'està oferint una opinió d'auditoria diferent a l'emesa.</p>

L'auditoria de balanç detallada en aquesta actuació està regulada en l'article 303 del TRLSC en el qual, entre altres aspectes, s'indica que:

- l'Informe d'auditoria serà emès per l'«auditor de comptes de la societat, o per un auditor nomenat pel Registre Mercantil a sol·licitud dels administradors, si la societat no estigués obligada a verificació comptable».
- El balanç verificat pels auditors de comptes i aprovat per la junta general ha d'estar referit a una data compresa dins dels sis mesos immediatament anteriors a l'acord d'augment o reducció de capital.
- En aquest sentit, i segons indica la pròpia Resolució de 27 de juliol de 1992, en el supòsit que la societat tingui nomenat auditor i els comptes anuals corresponents a l'últim exercici tancat haguessin estat objecte d'auditoria, aquests comptes anuals seran utilitzats com a base de la decisió a adoptar per la junta d'accionistes si a la data de l'acord d'augment de capital no haguessin transcorregut sis mesos des de la data de tancament; per tant, no serà necessari que l'auditor desenvolupi cap treball addicional (auditoria de balanç) des de la data de l'informe de comptes anuals de l'exercici precedent fins a la data de l'informe especial.

En relació amb l'estructura i contingut del balanç objecte d'auditoria, assenyalar que l'article 35.7 del Codi de Comerç indica que, «l'estructura i el contingut dels documents que integren els comptes anuals s'ajustarà als models aprovats reglamentàriament» i a la data de publicació d'aquest quadern tècnic l'únic desenvolupament de l'estructura i contingut del balanç està regulat en el Pla General de Comptabilitat. Per això, es considera que en la formulació d'un balanç s'han d'aplicar les Normes d'elaboració de comptes anuals relatives a aquest estat comptable, incorporant xifres comparatives i el contingut de la memòria necessari per al desglossament, anàlisi i comprensió del balanç.

Pel que fa a l'auditoria de balanç, els articles 10 a 12 de l'RLAC regulen aspectes de l'auditoria d'altres estats financers i documents comptables diferents al dels comptes anuals, indicant, entre altres aspectes, que és aplicable amb la corresponent adaptació i en tot allò que no hi és regulat, el previst per als treballs d'informes d'auditoria de comptes anuals. Es recomana identificar en un paràgraf d'altres qüestions de l'informe el requeriment legal que ha obligat a la formulació d'aquest balanç.

2.2 Augment de capital per compensació de crèdits

Tipus d'actuació	<p>Acreditat en els augments de capital per compensació de crèdits de les societats anònimes que les dades ofertes pels administradors sobre els crèdits a compensar resulten exactes. La responsabilitat dels administradors és oferir als accionistes una informació exacta sobre els crèdits en qüestió, i la de l'auditor comprovar si la informació oferta és adequada. Si els crèdits a compensar no són d'accionistes també s'ha de realitzar un informe sobre exclusió del dret de subscripció preferent. Veure actuació núm. 3.2 d'aquest quadern tècnic.</p>
Referència normativa	<ul style="list-style-type: none"> – Article 301 del TRLSC. – Resolució de 10 d'abril de 1992 de l'ICAC (BOICAC núm. 9).
Material de referència	---
Informe	<p>La Resolució de 10 d'abril de 1992 de l'ICAC inclou un model d'informe.</p>
Nomenament	<p>Auditor de comptes de la societat i si aquesta no en tingués, que sigui un auditor nomenat pel Registre Mercantil a sol·licitud dels administradors.</p>
Aspectes a destacar	<p>L'article 301.1 del TRLSC exigeix a les societats anònimes que quan l'augment del capital «es faci per compensació de crèdits, almenys, un vint-i-cinc per cent dels crèdits a compensar han de ser líquids, estar vençuts i ser exigibles, i el venciment de la resta no pot ser superior a cinc anys». Respecte als requisits enumerats, destacar:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Que siguin líquids implica que la quantia ha de ser determinada, sense que sigui precisa la intervenció judicial o l'arbitratge de tercers per a la seva determinació, o que per a la seva determinació només es precisi d'una operació matemàtica el resultat de la qual no admeti cap tipus de discussió. – Que el venciment es produeix en la data en què l'obligació s'ha de complir, bé per haver transcorregut el termini legal, bé per haver finalitzat el termini pactat per les parts. – Que els crèdits són exigibles en el moment del venciment. No són exigibles els crèdits que, essent líquids i vençuts, han prescrit. – Que el valor a considerar és el nominal, que ha d'incloure el principal més els interessos pactats, vençuts i exigibles. <p>En relació amb si per calcular els límits (vint-i-cinc per cent dels crèdits a compensar han de ser líquids, estar vençuts i ser exigibles) s'ha de prendre en consideració els crèdits individualment o conjunta, la Resolució de 10 d'abril de 1992 de l'ICAC estableix que «per al càlcul dels anteriors límits es prendran en consideració els crèdits individualment considerats». Tanmateix, l'article 301.1 del TRLSC no recull cap restricció que impedeixi que puguin valorar-se de manera conjunta, en el mateix sentit de compliment conjunt es pronuncia la Sentència del Tribunal Suprem 3507/2006. La Resolució també indica, entre altres aspectes, que per a aquesta actuació la mesura de la importància relativa ha d'estar en relació amb cada compte o partida individual examinada i el tipus de proves a realitzar.</p>

2.2 Augment de capital per compensació de crèdits

3. Treballs que no tenen la naturalesa d'auditoria de comptes assignats per la legislació mercantil a auditors de comptes

Tal com s'indica en la disposició derogatòria de la Resolució de 31 de gener de 2013, per la qual se sotmet a informació pública les noves Normes tècniques d'auditoria, les normes tècniques recollides en les actuacions núm. 3.1 a 3.3 següents seran vigents fins que no entrin en vigor les guies que aprovin conjuntament les Corporacions representatives dels auditors de comptes i les publiqui l'ICAC. No obstant això, igual que les actuacions detallades en els apartats 1 i 2 anteriors, per a la seva correcta aplicació s'han d'adaptar amb la finalitat de considerar les modificacions de la legislació mercantil i d'auditoria de comptes que s'han anat produïnt amb posterioritat a la seva emissió.

3.1 Obligacions convertibles en accions

Tipus d'actuació

En el supòsit d'obligacions convertibles en accions, l'actuació ha de permetre manifestar si l'informe redactat pels administradors de la societat conté la informació requerida, que inclou les explicacions de les bases i modalitats de la conversió.

Si la conversió s'efectua amb supressió del dret de subscripció preferent, veure actuació núm. 3.2 d'aquest quadern tècnic.

Referència normativa

- Article 414 del TRLSC.
- Resolució de 23 d'octubre de 1991 de l'ICAC (BOICAC núm. 7).

Material de referència

Informe

La Resolució de 23 d'octubre de 1991 de l'ICAC inclou un model d'informe sobre emissió d'obligacions convertibles.

Nomenament

Auditor de comptes, diferent a l'auditor de la societat, designat a aquest efecte pel Registre Mercantil.

Aspectes a destacar

L'article 414 del TRLSC atribueix als administradors la responsabilitat de redactar un informe que expliqui les bases i modalitats de la conversió, que se sometrà a l'aprovació de la junta general per a la seva determinació. L'auditor en el seu informe únicament ha d'expressar si aquest conté la informació requerida i, per tant, no ha d'expressar cap opinió sobre la raonabilitat del preu al qual les obligacions han de ser emeses, ni redactar l'informe de forma que pugui donar a entendre que està expressant aquesta opinió.

L'apartat 8 de la Resolució de 23 d'octubre de 1991 de l'ICAC estableix els procediments que ha de seguir l'auditor en aquesta actuació.

3.2 Exclusió del dret de subscripció preferent

Tipus d'actuació	<p>En el cas d'exclusió de dret de preferència en l'execució d'un acord d'augment de capital d'una societat anònima, l'article 308 del TRLSC estableix que l'actuació ha de consistir en emetre un judici professional, com a expert independent, «el valor raonable de les accions de la societat, sobre el valor teòric del dret de preferència, l'exercici del qual es proposa suprimir o limitar i sobre la raonabilitat de les dades contingudes en l'informe dels administradors». L'article 505 del TRLSC estableix per a l'exclusió del dret de subscripció preferent d'accions en societats anònimes cotitzades que en l'informe es determini, a més, el valor patrimonial net de les accions.</p> <p>En el cas de supressió del dret de subscripció preferent en l'emissió d'obligacions convertibles, l'article 417 del TRLSC indica que l'actuació ha de permetre emetre un judici tècnic o sobre «la raonabilitat de les dades contingudes en l'informe dels administradors i sobre la idoneïtat de la relació de conversió i, si s'escau, de les seves fòrmules d'ajust, per a compensar una eventual dilució de la participació econòmica dels accionistes».</p>
Referència normativa	<ul style="list-style-type: none"> – Exclusió del dret de preferència en l'execució d'un acord d'augment de capital: article 308 TRLSC i en el cas de les societats anònimes cotitzades a considerar, addicionalment, els articles 505 i 506 del TRLSC. – Supressió del dret de subscripció preferent en l'emissió d'obligacions convertibles: article 417 TRLSC. – Resolució de 16 de juny de 2004 de l'ICAC (BOICAC núm. 58).
Material de referència	<p>---</p>
Informe	<p>La Resolució de 23 d'octubre de 1991 de l'ICAC inclou un model d'informe general i dos models específics per a supòsits de societats anònimes cotitzades (preu d'emissió diferent del de mercat i superior al valor net patrimonial i supòsit en que la junta general delega l'ampliació de capital i la facultat d'excloure aquest dret en els administradors).</p>
Nomenament	<p>Auditor de comptes, diferent a l'auditor de la societat, designat a aquest efecte pel Registre Mercantil.</p>
Aspectes a destacar	<p>La resolució de 16 de juny de 2004 de l'ICAC és anterior a l'entrada en vigor del TRLSC i, per tant, es basa en el redactat establert en el derogat article 159 del TRLSA. La norma estableix els principis que han de regir l'actuació, la relació entre auditors, els procediments a aplicar així com consideracions específiques aplicables a societats cotitzades que emetin a valor diferent del de mercat. No obstant això, en allò referent a la relació entre auditors, la Guia d'actuació davant sol·licituds d'accés a papers de treball referents a treballs d'auditoria de comptes emesa per l'ICJCE (Guia d'actuació 08R de maig de 2007 i revisada el novembre de 2011) no recomana que l'auditor de comptes permeti l'accés als seus papers de treball a l'auditor que actua en qualitat d'expert.</p>

3.3 Valoració d'accions en els supòsits de transmissió per causa de mort o forçosa d'accions i en determinats supòsits de separació i exclusió de socis

Tipus d'actuació

- Determinació del valor raonable de les accions d'una societat anònima en cas de transmissions per causa de mort o conseqüència d'un procediment judicial o administratiu d'execució.
- Valoració de les participacions o de les accions del soci en cas de separació i exclusió de socis en els quals no hi hagi acord «entre la societat i el soci sobre el valor raonable de les participacions socials o de les accions, o sobre la persona o persones que hagin de valorar-les i el procediment a seguir per a la seva valoració».

Referència normativa

- Els articles 124, 125 del TRLSC regulen les transmissions per causa de mort o forçoses i els articles 353 a 359 del TRLSC, les normes comunes a la separació i exclusió de socis. Els diferents supòsits de separació i exclusió contemplats en el TRLSC i en la Llei 3/2009 remeten a les normes comunes del TRLSC.
- Resolució de 23 d'octubre de 1991 de l'ICAC (BOICAC núm. 7).

Material de referència

Consulta núm. 3 d'auditoria – BOICAC 89

Informe

En la resolució de l'ICAC es dona un detall del contingut genèric dels aspectes a incloure en l'informe. En el cas de separació i exclusió de socis, l'article 354.2 estableix un termini màxim de dos mesos per a l'emissió de l'informe, a comptar des del nomenament, havent de notificar-lo immediatament per conducte notarial a la societat i als socis afectats, acompanyant còpia, i dipositar una altra còpia en el Registre Mercantil.

Nomenament

- En els supòsits de transmissió per causa de mort o forçoses: els administradors de la societat nomenen a un auditor de comptes, diferent a l'auditor de la societat, a sol·licitud de qualsevol interessat.
- En els supòsits de separació i exclusió de socis: el registrador mercantil del domicili social nomena un auditor de comptes diferent al de la societat, a sol·licitud de la societat o de qualsevol dels socis titulars de les participacions o de les accions objecte de valoració.

Aspectes a destacar

La resolució de 23 d'octubre de 1991 de l'ICAC que regula aquestes actuacions professionals és anterior a l'entrada en vigor del TRLSC i, per tant, es basa en el redactat establert en els articles 64, 147, 149 i 225 del text refós de la Llei de societats anònimes ja derogat.

En la resolució es detallen els principis que han de regir l'actuació de l'auditor i els procediments a aplicar, separant aquells supòsits en els quals les accions cotitzin en un mercat secundari de la resta. Entre els procediments s'inclou realitzar una auditoria, que no s'ha de realitzar en cap cas sobre uns comptes «a una data anterior als últims comptes anuals aprovats».

En aquest sentit, veure l'establert en la Consulta núm. 3 d'auditoria – BOICAC 89 i recordar, tal com hem esmentat en l'actuació anterior, que la **Guia d'actuació davant sol·licituds d'accés a papers de treball referents a treballs d'auditoria de comptes** emesa per l'ICJCE no recomana que l'auditor de comptes permeti l'accés a papers de treball a l'auditor que actua en qualitat d'expert.

3.4 Liquidació d'usdefruit de participacions socials o d'accions sense acord entre les parts sobre l'import a abonar

L'article 128 del TRLSC estableix les regles de liquidació de l'usdefruit, assenyalant en el seu apartat 3 que «si les parts no arriben a un acord sobre l'import a abonar [...], aquest l'ha de fixar, a petició de qualsevol de les parts i a costa de totes dues, un auditor de comptes, diferent de l'auditor de la societat, que designa a aqueste efecte el Registre Mercantil».

Igual que en l'actuació anterior, aquest treball, que no té la naturalesa d'auditoria de comptes, és atribuït per la legislació mercantil als auditors de comptes, però sense haver-se desenvolupat, en aquest cas, una norma tècnica específica per l'ICAC. Haurà de ser l'auditor de comptes, en qualitat d'expert, qui determini els principis que han de regir la seva actuació i els procediments a aplicar. També, igual que l'anterior, aquesta actuació està inclosa en les causes d'incompatibilitat establertes en l'article 13.e) del TRLAC.

4 Altres treballs de valoració d'accions o participacions socials

En determinats supòsits previstos en la legislació, com per exemple en els articles 67 i 72 del TRLSC, que regulen les aportacions no dineràries i les adquisicions de béns a títol oneros, es requereix, per a les societats anònimes i en determinats supòsits, la participació d'un o més experts independents perquè elaborin un informe de valoració. Així mateix succeeix que clients d'auditoria sol·liciten, per motius diversos, actuacions de valoració d'accions o participacions.

Aquests treballs no tenen la naturalesa d'auditoria de comptes i, en aquells supòsits que són establerts per la legislació, s'indica expressament que s'assignen a experts independents. En no tenir la consideració d'auditoria de comptes ni estar reservats a auditors de comptes, manquen de normes elaborades per l'ICAC respecte a això i és el propi expert, sobre la base de la seva competència professional, qui ha de determinar els principis que han de regir la seva actuació i els procediments a aplicar.

5. Revisions limitades

Tipus d'actuació	Tal com indica la NITR 2400, aquest tipus d'actuacions ha de permetre a l'auditor «manifestar si, basat en la utilització de procediments que no proporcionen tota l'evidència que requereix una auditoria, ha arribat al seu coneixement algun assumpte que li faci pensar que la informació no està preparada, en tots els seus aspectes significatius, d'acord amb el marc normatiu comptable aplicables (seguretat negativa)».
Referència normativa	No existeix norma tècnica específica per a aquesta actuació.
Material de referència	<p>Guia d'actuació emesa per l'ICJCE núm. 18R de juny de 2008 (revisada l'octubre de 2012)</p> <p>La guia té per objecte facilitar una norma de referència i uns models d'informe per a la realització d'aquest tipus d'encàrrecs, així com recollir determinades recomanacions per a la seva execució. Aquestes recomanacions s'han de considerar conjuntament amb la NITR 2400 –Encàrrecs de revisió d'estats financers– o la 2410 –Revisió d'informació financera intermitja realitzada per l'auditor independent de l'entitat– de les quals s'inclouen com a annexos a la guia les traduccions oficials.</p>
Informe	En l'annex de la guia d'actuació núm. 18R s'incorporen models d'informe de revisió limitada de comptes anuals o estats financers complets (tant intermedis com anuals) i d'estats financers condensats/resumits, que són traduccions adaptades dels recollits en la NITR 2410 i 2400.
Nomenament	No hi ha requisits legals específics per a aquesta actuació.
Aspectes a destacar	<p>L'abast d'una revisió limitada és substancialment menor que el d'una auditoria, per la qual cosa abans d'acceptar l'encàrrec, l'auditor ha de considerar la utilització que s'espera donar al seu informe i la forma en què el seu nom hi estarà associat, amb l'objectiu d'assegurar-se que sigui compatible amb el nivell de seguretat compromès amb el client en la carta d'encàrrec.</p> <p>A diferència dels treballs de procediments acordats (veure apartat 6) en una revisió limitada no s'acorden els procediments a executar amb el client, sinó que els determina el propi auditor en funció de les circumstàncies i dels riscos associats al client i encàrrec i, per tant, és responsabilitat de l'auditor determinar la naturalesa i l'abast dels procediments que s'apliquen.</p> <p>La utilització de la NITR 2410 per part de l'auditor de comptes en un entorn de revisió de comptes anuals és una situació que, a la pràctica, és poc freqüent ja que l'habitual és que l'auditor emeti directament l'informe d'auditoria sobre els comptes anuals. Aquest tipus d'encàrrec normalment se circumscriu a encàrrecs de revisió realitzats en l'àmbit d'auditories de grup per a components no significatius. En cas d'efectuar una revisió limitada, essent l'auditor independent de l'entitat, ha de considerar a més de la NITR 2410, el document <i>Amendments to International Standards on Review Engagements</i> emès per l'IAASB el febrer de 2008, en el qual s'aclareix que aquesta Norma Internacional és aplicable tant a la revisió limitada d'estats financers intermedis com de comptes anuals.</p>

6. Procediments acordats

Tipus d'actuació

Aplicació de procediments acordats amb el client i, si s'escau, amb tercers interessats, informant sobre els fets detectats.

Per la seva pròpia naturalesa, el ventall de situacions en què aquest treball resulta aplicable és molt ampli, essent habitual la seva utilització per cobrir exigències d'entitats adscrites a sistemes de gestió de residus (declaracions d'envasos, aparells elèctrics o electrònics, etc.) o en encàrrecs en els quals es demana realitzar determinades proves per a comprovar, per exemple, el cost de producció d'una pel·lícula o les vendes o consums de biocarburants.

Referència normativa

No existeix norma tècnica específica per a aquesta actuació.

Material de referència

Guies d'actuació de l'ICJCE:

Guia 19R de juliol de 2008 (revisada l'abril de 2012)

Guia d'actuació en relació amb els encàrrecs per realitzar procediments acordats sobre informació financera.

Guia basada en l'ISRS 4400 *"Engagements to perform agreed-upon procedures regarding financial information"*, de la qual s'inclou una traducció en la guia.

La guia, igual que l'ISRS 4400, està dirigida a encàrrecs relacionats amb informació financera, encara que pot ser adequada i útil en la realització d'encàrrecs relatius a informació no financera sempre que l'auditor tingui un coneixement adequat de les qüestions relatives a l'encàrrec i existeixin criteris raonables en els quals l'auditor pugui basar les seves conclusions.

Adicionalment, per a aquelles actuacions més comunes de procediments acordats, l'ICJCE ha emès guies, circulars o notes tècniques específiques, segons el detall següent:

- Quantitats de cada tipus d'aparell elèctric i electrònic posades en el mercat nacional pels productors adherits als sistemes integrats de gestió (RD208/2005, de 25 de febrer).

Guia 07–Febrer 2007

- Ràtios lligades a contractes de finançament o d'adquisició.

Guia 13–Desembre 2007

- Declaracions d'envasos a Ecoembes.

Circulars E07/2008–Març 2008 i E33/2008–Desembre 2008

- Indicadors de transparència i bon govern de les ONG de desenvolupament.

Guia 30–Juny 2010 i Recomanació Tècnica–Desembre 2012, elaborades conjuntament per les tres Corporacions.

6. Procediments acordats

Informe

La guia d'actuació **19R de juliol de 2008** inclou un model d'informe. També s'inclouen models en aquelles guies, circulars o notes tècniques esmentades anteriorment en què s'ha considerat necessari.

Nomenament

No hi ha requisits legals específics per a aquesta actuació.

Aspectes a destacar

Els procediments desenvolupats no constitueixen ni una auditoria ni una revisió limitada i, per tant, l'auditor no expressa cap opinió sobre la informació revisada. Són els mateixos usuaris de l'informe els qui, per si mateixos, han d'obtenir les seves pròpies conclusions sobre el treball realitzat i els fets detectats.

Els procediments aplicats són els acordats amb el client i, si s'escau, amb els tercers interessats per l'auditor, el qual no assumeix cap responsabilitat sobre la seva suficiència ni està obligat a realitzar procediments addicionals als acordats.

Sobre la base de l'anterior, l'informe ha d'indicar de forma clara que el seu ús queda restringit al client i, si s'escau, a tercers interessats, ja que persones alienes que desconeguin les seves raons podrien interpretar incorrectament els resultats.

7. Revisió de comptes justificatius de subvencions

Tipus d'actuació

La revisió de comptes justificatius de subvencions forma part de les actuacions de procediments acordats descrites anteriorment però per la seva especificitat s'ha considerat oportú presentar-la com una actuació separada.

Els comptes justificatius amb aportació d'informe d'auditor són un mitjà de justificació per al beneficiari del compliment de les condicions imposades i de la consecució dels objectius previstos en la concessió d'una subvenció.

Referència normativa

- **Llei 38/2003, de 17 de novembre, general de subvencions.**
- **Reglament de la Llei de subvencions** aprovat pel Reial decret 887/2006, de 21 de juliol.
- **Ordre EHA/1434/2007, de 17 de maig**, per la qual s'aprova la norma d'actuació dels auditors de comptes en la realització dels treballs de revisió de comptes justificatius de subvencions.
Aquesta Ordre concreta l'abast dels treballs a realitzar i el contingut de l'informe a emetre un cop finalitzada la revisió.

El capítol I de la Llei 38/2003 estableix el seu àmbit d'aplicació. L'Ordre EHA/1434/2007 és, en principi, aplicable a la revisió de comptes justificatius emesos en l'àmbit del sector públic estatal ja que l'article 74 del Reglament no té caràcter bàsic. No obstant això, si les comunitats autònomes no han dictat la seva pròpia normativa reguladora en aquesta matèria, l'Ordre EHA/1434/2007 es pot considerar també d'aplicació.

Material de referència

Guia d'actuació emesa per l'ICJCE núm. 15 de març de 2008 (revisada el febrer i el juliol de 2011)

Guia d'actuació per a l'emissió d'informe de revisió de comptes justificatius de subvencions.

La guia orienta sobre el contingut de l'**Ordre EHA/1434/2007, de 17 de maig**, i sobre l'execució d'aquest tipus de treballs, incloent-hi models orientatius d'alguns procediments (carta d'encàrrec, informe, etc.).

Adicionalment, l'ICJCE ha emès guies, circulars o notes tècniques específiques, sobre la revisió de comptes justificatius per a les següents actuacions:

- 7è Programa Marc de la Unió Europea sobre investigació i desenvolupament tecnològic.

Circular E31–juny 2009

- Programa CENIT de subvencions gestionades pel Centre per al Desenvolupament Tecnològic Industrial (CDTI).

Circular E10–Març de 2010

- Projectes IDI gestionats pel CDTI.

Circular E13/2010–abril 2010

- Presentació telemàtica dels informes de revisió de comptes justificatius per als programes de subvencions gestionades pel CDTI.

Circular E09–juliol 2012

7. Revisió de comptes justificatius de subvencions

Informe

L'article 7 de l'Ordre EHA/1434/2007, de 17 de maig, a la qual s'ha fet referència anteriorment, recull els aspectes que s'han d'incloure en l'informe.

Nomenament

L'article 74 del **Reglament de la Llei de subvencions** indica que si el beneficiari està obligat a auditar els seus comptes anuals, «la revisió del compte justificatiu es durà a terme pel mateix auditor, excepte que les bases reguladores prevegin el nomenament d'un altre auditor».

Aspectes a destacar

En aquelles subvencions que estiguin fora de l'àmbit de la dita Llei 38/2003 en les quals se sol·liciti un informe d'auditor com a medi de justificació (com per exemple en les subvencions atorgades per incentius regionals), és recomanable seguir el model establert en l'**Ordre EHA/1434/2007** adaptant-la a les circumstàncies i procediments específics.

Abreviatures (sigles en castellà/anglès)

BE	Banc d'Espanya
BOICAC	Butlletí Oficial de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes
CNMV	Comissió Nacional del Mercat de Valors
CSD	Consell Superior d'Esports
DGSFP	Direcció General d'Assegurances i Fons de Pensions
ICAC	Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes
ICJCE	Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IFAC	International Federation of Accountants
ISRS	International Standard on Related Services
LLei 3/2009	Llei 3/2009, de 3 d'abril, sobre modificacions estructurals de les societats mercantils
NECA	Normes d'elaboració dels comptes anuals
NITR	Norma Internacional de Treballs de Revisió
PGC	Reial decret 1514/2007, de 16 de novembre, pel qual s'aprova el Pla General de Comptabilitat
RRM	Reial decret 1784/1996, de 19 de juliol, pel qual s'aprova el Reglament del Registre Mercantil
SAD	Societats Anònimes Esportives
TRLSA	Reial decret legislatiu 1564/1989, de 22 de desembre, pel qual s'aprova el text refós de la Llei de societats anònimes (vigent fins l'1 de setembre de 2010)
TRLSC	Reial decret legislatiu 1/2010, de 2 de juliol, pel qual s'aprova el text refós de la Llei de societats de capital
TRLAC	Reial decret legislatiu 1/2011, d'1 de juliol, pel qual s'aprova el text refós de la Llei d'auditoria de comptes
RLAC	Reial decret 1517/2011, de 31 d'octubre, pel qual s'aprova el Reglament que desenvolupa el text refós de la Llei d'auditoria de comptes, aprovat pel Reial decret legislatiu 1/2011, d'1 de juliol