



**INSTITUTO DE
CENSORES JURADOS DE
CUENTAS DE ESPAÑA**

**GUÍA DE
ACTUACIÓN**

19R

**GUÍA DE ACTUACIÓN EN RELACIÓN
CON LOS ENCARGOS PARA REALIZAR
PROCEDIMIENTOS ACORDADOS SOBRE
INFORMACIÓN FINANCIERA**

**Julio de 2008
(Revisión Abril 2012)**

Guía de actuación en relación con los encargos para realizar procedimientos acordados sobre información financiera

Introducción

1. De acuerdo con el artículo 3 del Reglamento que desarrolla el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de cuentas aprobado por el Real Decreto 1/2011, de 1 de julio, no se consideran comprendidos en ninguna de las modalidades de auditoría de cuentas establecidas en el citado reglamento, los trabajos realizados sobre cuentas anuales, estados financieros o documentos contables consistentes en la comprobación específica de hechos concretos. No obstante, ante el cada vez mayor número de circunstancias en las que se solicitan de los auditores prestar servicios consistentes en la comprobación específica de hechos concretos mediante la realización de procedimientos acordados, resulta necesario la elaboración por parte de nuestra Corporación de unas recomendaciones técnicas sobre cómo proceder cuando se nos solicitan tales encargos. En concreto, la presente Guía de Actuación tiene por objeto facilitar una norma de referencia y un modelo de informe para la realización de este tipo de encargos cada vez más frecuentes, así como recoger ciertas recomendaciones para su ejecución.
2. En el ámbito internacional, la norma de referencia que regula la actuación del auditor en este tipo de trabajos es la ISRS 4400 *“Engagements to perform agreed-upon procedures regarding financial information”* (“Encargos para realizar procedimientos acordados sobre información financiera”), emitida por el International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) de la International Federation of Accountants (IFAC).

Principios generales de un encargo de realización de procedimientos acordados con el cliente

3. Cuando un miembro de la Corporación reciba un encargo por parte de un cliente (para el que puede actuar o no como auditor de cuentas anuales) que consista en la realización de un encargo de procedimientos acordados, deberá considerar lo establecido en la presente guía, que se basa en la mencionada ISRS 4400, en todo aquello que no esté expresamente contemplado en ésta. En los siguientes apartados de esta Guía de Actuación se recogen una serie de recomendaciones, a tener en cuenta por los miembros de la Corporación, que la Comisión Técnica del ICJCE ha considerado necesarias para adaptar dicha norma a la práctica habitual española a la hora de realizar este tipo de trabajos.

Esta guía, al igual que la ISRS 4400, está dirigida a encargos relacionados con información financiera. No obstante, la Comisión Técnica considera que puede constituir una guía adecuada y útil en la realización de encargos relativos a información no financiera, siempre que el auditor tenga el adecuado conocimiento y experiencia de la materia en cuestión y preste especial atención a que los procedimientos a aplicar reúnen las características generales de concreción y especificidad propias de un encargo de procedimientos acordados, tal y como se describen en los apartados siguientes.

4. La emisión de un informe bajo las Normas Internacionales de Auditoría implica el cumplimiento con el Código de Ética Profesional de la IFAC (disponible en la siguiente dirección <http://www.ifac.org/Ethics/Pronouncements.php>, o directamente en la página web del Instituto, www.icjce.es – apartado “El Instituto – Código de Ética”). Por lo tanto, en la realización de un encargo de procedimientos acordados con el cliente conforme a lo establecido en la ISRS 4400, los miembros del ICJCE deberán cumplir los requerimientos aplicables a este tipo de encargos establecidos en dicho Código de Ética en cuanto a independencia, integridad, objetividad, competencia y diligencia profesional, confidencialidad, actuación profesional y normas técnicas, todo ello sin perjuicio de las obligaciones que en

Guía de actuación en relación con los encargos para realizar procedimientos acordados sobre información financiera

materia de independencia establece el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de cuentas aprobado por el Real Decreto 1/2011, de 1 de julio y su normativa de desarrollo, en el caso de ser asimismo el auditor que recibe dicho encargo de realizar unos procedimientos acordados, el auditor de las cuentas anuales del cliente. En este sentido, si bien, normalmente, este tipo de trabajos no tienen impacto alguno, deberá considerarse su posible influencia en la posterior evaluación de independencia que deba hacerse en el contexto de la auditoría de cuentas.

Definición de encargo de procedimientos acordados

5. Un encargo de procedimientos acordados es aquel en el que se contrata a un auditor para que éste aplique procedimientos, de naturaleza similar a los de auditoría, que ha acordado con el cliente y, en su caso, con terceros interesados, con el objeto de emitir un informe sobre los hechos concretos detectados. Los procedimientos desarrollados no constituyen ni una auditoría ni una revisión limitada y, en consecuencia, el auditor no expresa ninguna opinión sobre la información revisada. El auditor, sin embargo, proporciona un informe de hechos observados, siendo los usuarios del informe los que por sí mismos deben obtener sus propias conclusiones sobre el trabajo realizado y los hechos detectados.

El cliente contrata al auditor para ayudarle o, en casos excepcionales, ayudar a determinados terceros en la evaluación de una materia o afirmación como resultado de una necesidad o necesidades suyas o de esas terceras partes. La realización de procedimientos pueden estar relacionados con una partida individual de unos estados financieros, un componente de los mismos (por ejemplo, el balance), o incluso unos estados financieros completos. Dado que esos usuarios requieren que los hechos detectados provengan de unos procedimientos aplicados independientemente, se requieren los servicios del auditor para realizar dichos procedimientos e informar de sus hallazgos.

En definitiva, se acuerdan con el cliente unos procedimientos a ser realizados por el auditor que el cliente y, en su caso, los usuarios concretos entienden que son apropiados. Dado que las necesidades de esos usuarios podrían variar ampliamente de ser éstos otros distintos, la naturaleza, periodo y extensión de los procedimientos acordados podrían igualmente verse modificados; en consecuencia no se asume responsabilidad alguna acerca de la suficiencia de los procedimientos aplicados desde el momento que el cliente y, en su caso, el tercero son los que mejor determinan sus propias necesidades, no teniendo el auditor obligación alguna de realizar procedimientos adicionales a los incluidos en la carta de encargo.

6. El uso de este tipo de informes debe quedar restringido a quienes han acordado los procedimientos a desarrollar dado que, como establece la norma internacional de referencia, aquellas personas que desconozcan las razones de los procedimientos aplicados podrían interpretar incorrectamente los resultados. Por lo tanto, el informe debe indicar claramente que su uso está restringido al cliente y a dichos usuarios.

Por ello, antes de acordar la calificación de un tercero como usuario específico de un informe de procedimientos acordados, con el fin de obtener la necesaria cobertura del riesgo profesional se solicitaría de dicho tercero un reconocimiento de su aceptación de los procedimientos acordados realizados y de su aceptación en cuanto a que dichos procedimientos son suficientes.

Aspectos a tener en cuenta en relación con los procedimientos acordados a aplicar

7. En relación con los procedimientos específicos que se aplicarán sobre la información

Guía de actuación en relación con los encargos para realizar procedimientos acordados sobre información financiera

financiera, es recomendable que se redacten de forma que contengan una descripción específica del trabajo que se realizará, evitando referencias genéricas o términos que puedan dar lugar a diferentes interpretaciones por incluir un grado de subjetividad que no responde al objetivo de un trabajo de procedimientos acordados, que consiste en informar sobre los hechos concretos detectados de la aplicación de procedimientos concretos acordados. Es por ello, que la descripción de los procedimientos debe ser concisa y no implicar juicio.

Algunos ejemplos de terminología no recomendada para la descripción de procedimientos son:

Terminología no recomendada en la descripción de procedimientos
Revisar
Analizar (si no está específicamente definido y está sujeto a juicio o interpretación)
Averiguar
Evaluar (la razonabilidad, la imputación de,)
Determinar (si es apropiado)
Discutir/debatir
Asegurar
Interpretar
Preparar

El uso de esta terminología no es, en general, adecuado porque da a entender la aplicación de juicio, parece proporcionar algún tipo de seguridad sobre las partidas analizadas y/o puede estar sujeta a distintas interpretaciones.

Consideraciones sobre la aceptación del encargo

8. En ausencia de una norma técnica española específica para la realización de este tipo de trabajos, es necesario que las cartas de encargo sean lo suficientemente claras como para que permitan al destinatario del informe entender las condiciones de un encargo de procedimientos acordados. Con esta finalidad, se incluirá en la carta de encargo al menos la siguiente información:
- La naturaleza del informe;
 - El propósito del encargo, es decir, la situación que ha generado la necesidad de la solicitud de un informe de este tipo;
 - Identificación de la información financiera (o no financiera) sobre la que se van a realizar los procedimientos acordados;
 - La naturaleza, momento y extensión de los procedimientos específicos a ser aplicados y un detalle de los procedimientos a realizar.; y
 - Se recomienda anticipar cuál va a ser el formato del informe.

Asimismo, para la realización de este tipo de trabajos, es conveniente que las cartas de encargo y los propios informes recojan de forma expresa limitaciones a la responsabilidad profesional, como se indica en el apartado de definición de este tipo de encargos. A tal efecto, se recomienda que, en ambos documentos, se incluyan párrafos similares a los siguientes:

Nuestro trabajo sobre (.....) se ha realizado siguiendo normas profesionales de general aceptación en España aplicables a los encargos de procedimientos acordados basadas en la norma internacional ISRS 4400 que regula la actuación del auditor en este tipo de encargos. En un trabajo de procedimientos acordados es el lector del informe quien obtiene sus propias conclusiones a la luz de los hallazgos objetivos sobre los que se le informa, derivados de la

Guía de actuación en relación con los encargos para realizar procedimientos acordados sobre información financiera

*aplicación de los procedimientos concretos definidos por Vdes. con el propósito de permitirles la evaluación de ... (propósito para el que se aplican los procedimientos en cuestión). Asimismo, el destinatario del informe es responsable de la suficiencia de los procedimientos llevados a cabo para los propósitos perseguidos. **En consecuencia, no asumimos responsabilidad alguna sobre la suficiencia de los procedimientos aplicados.***

*Debido a que los procedimientos descritos no constituyen ni una auditoría, ni una revisión hecha de acuerdo con Normas Técnicas de Auditoría, no expresamos una opinión sobre la información contenida en (...). **Si se hubieran aplicado procedimientos adicionales, se podrían haber puesto de manifiesto otros asuntos sobre los cuales les habríamos informado.***

Adicionalmente, en las cartas de encargo se recomienda hacer mención a la responsabilidad máxima derivada de la actuación realizada tanto en cuantía como en plazo. Por ejemplo:

Nuestra responsabilidad máxima ascenderá al importe de los honorarios (o a un múltiplo de honorarios) percibidos por este trabajo y no podrá ser reclamada en un plazo superior a (completar).

Por otro lado, se advertirá sobre la limitación de uso que se explica en el párrafo 10 siguiente de esta Guía, indicando que el informe no podrá ser usado con ningún otro propósito distinto al a la finalidad establecida para los procedimientos acordados y que es sólo para información y uso del cliente y usuarios especificados conforme a los términos y limitaciones que se establezcan en la carta de encargo.

Aspectos relacionados con el informe de procedimientos acordados

9. En este tipo de encargos se emite un informe sobre hechos observados. Al igual que se indica en el apartado 7 anterior en relación con la descripción de los procedimientos, al informar sobre los hechos concretos detectados, debe evitarse la utilización de expresiones que denoten una opinión o interpretación por parte del auditor.

Algunos ejemplos de descripciones adecuadas y descripciones no recomendadas de hechos detectados se muestran a continuación:

Descripción adecuada de hechos detectados
Como resultado de la aplicación del procedimiento acordado descrito no hemos encontrado ninguna excepción.
Como resultado de la aplicación del procedimiento acordado descrito hemos encontrado las siguientes excepciones: <i>(Incluir un detalle de todas las excepciones)</i>

Descripción no recomendada de hechos detectados
El porcentaje calculado se aproxima al porcentaje mostrado en la tabla
Hemos observado un % de error relativamente pequeño en la aplicación de los procedimientos
Nada ha llamado nuestra atención como resultado de la aplicación de los procedimientos
Todos los documentos revisados estaban en su mayoría correctos
Todos los documentos revisados parecen cumplir con...

Guía de actuación en relación con los encargos para realizar procedimientos acordados sobre información financiera

10. Asimismo, dado que la emisión de un informe de procedimientos acordados debe quedar restringida a quienes han acordado los procedimientos, será necesaria la inclusión de un párrafo de limitación de uso, que se situaría tras la descripción, en su caso, de los hechos detectados. Por ejemplo:

“Nuestro informe de procedimientos acordados se emite únicamente para la finalidad establecida en el (...) párrafo de este informe y para su información y no puede ser usado para ningún otro fin o ser distribuido a terceros, distintos de (...), sin nuestro consentimiento previo. No asumimos ninguna responsabilidad frente a terceros distintos de los destinatarios de este informe.”

El consentimiento previo a la distribución del informe a terceros distintos del cliente que encargó los procedimientos se otorgará, generalmente, cuando se obtenga una aceptación expresa por parte de los mismos de los procedimientos realizados y de la suficiencia de los mismos para los propósitos perseguidos. En caso contrario, se evaluará el riesgo profesional asociado a la vista de las circunstancias específicas, uso previsible y otros aspectos relevantes.

Como anexo se incluye un modelo de informe, basado en la normativa internacional (ISRS 4400), que incluye los párrafos sugeridos en este apartado.

Carta de manifestaciones

11. Dada la naturaleza y objetivo de este tipo de encargos es apropiado que, en general, uno de los procedimientos que se aplique sea la obtención de una carta de manifestaciones en la que se incluyan al menos los siguientes aspectos:
- La responsabilidad de la Sociedad (Dirección o Consejo de Administración) con respecto a la preparación y contenido de la información sobre la que se han aplicado los procedimientos concretos.
 - La responsabilidad de la Sociedad en relación con la exactitud e integridad de la información suministrada al auditor.
 - En aquellos casos en los que se incluyan datos obtenidos de las cuentas anuales y éstas hayan sido auditadas previamente, una confirmación de que los Administradores son conocedores de que la opinión de auditoría se emite sobre las cuentas anuales tomadas en su conjunto, lo cual excluye opinión o cualquier otro tipo de manifestación sobre saldos individuales, datos concretos, transacciones o sobre cualquier información financiera en particular.
 - La responsabilidad de la Sociedad en relación con la suficiencia de los procedimientos llevados a cabo para los propósitos perseguidos.

Otras consideraciones

12. Estos trabajos no tienen la naturaleza de auditoría de cuentas. Aun cuando, de acuerdo con la nueva redacción dada al art. 34 g) del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, la identificación como auditor de cuentas, siempre y cuando el informe, por su redacción o presentación, no pueda inducir al lector a confusión respecto a la naturaleza y alcance del trabajo, no es una situación sancionable, la Comisión Técnica del ICJCE recomienda no utilizar dicha identificación para trabajos que no estén directamente relacionados con la auditoría de cuentas. La decisión última a la luz de las circunstancias de incluir o no los datos identificativos del auditor corresponde a los miembros de la Corporación.

13. La emisión de este tipo de informes no devenga tasa por informes a pagar al ICAC.

Anexo

Modelo de informe sobre un encargo de procedimientos acordados

A (*Destinatario del informe*)

Hemos llevado a cabo los procedimientos acordados con Vds. que se indican a continuación en relación con (*Identificación de los elementos concretos, saldos o estados financieros sobre los que se aplican los procedimientos acordados*) a (*fecha, si procede*) de la Empresa ABC. Nuestro trabajo se ha realizado siguiendo normas profesionales de general aceptación en España aplicables a los encargos de procedimientos acordados basadas en la norma internacional ISRS 4400 que regula la actuación del auditor en este tipo de encargos. En un trabajo de este tipo es el lector del informe quien obtiene sus propias conclusiones a la luz de los hallazgos objetivos sobre los que se le informa, derivados de la aplicación de los procedimientos concretos definidos por Vds. con el propósito de permitirles la evaluación de (*propósito para el que se aplican los procedimientos en cuestión*). Asimismo, el destinatario del informe es responsable de la suficiencia de los procedimientos llevados a cabo para los propósitos perseguidos. En consecuencia, no asumimos responsabilidad alguna sobre la suficiencia de los procedimientos aplicados.

Conforme a lo anterior, los procedimientos aplicados han sido los siguientes:

ESCENARIO A: (*Enumeración y descripción de los procedimientos concretos aplicados. En todo caso los procedimientos específicos aplicados deberán coincidir con los acordados en la carta de encargo.*)

(*A la luz de las circunstancias específicas el auditor que emita este tipo de informes podría optar por informar del resultado de los procedimientos a continuación de cada procedimiento por medio de conclusiones específicas relativas a cada uno de los procedimientos aplicados, tanto si se han detectado como si no se han detectado excepciones. Alternativamente, podría optar por informar del resultado de los procedimientos de la forma indicada a continuación*)

ESCENARIO B1: [*En el caso de que en la aplicación de los procedimientos indicados anteriormente se hubiesen detectado excepciones, detallar todas las excepciones, teniendo en cuenta que no hay umbral de materialidad a la hora de reportar incidencias e incumplimientos detectados y que es el usuario quien debe obtener sus propias conclusiones.*]

Como resultado de la aplicación de los procedimientos acordados indicados anteriormente, a continuación les informamos de las excepciones que hemos encontrado:

(*Descripción de los hechos concretos detectados, incluido el nivel de detalle adecuado, así como los errores u otras excepciones que se hayan podido encontrar*)

ESCENARIO B2: [*En el caso de que en la aplicación de los procedimientos indicados anteriormente no se hubiese detectado ninguna excepción.*]

Como resultado de la aplicación de los procedimientos acordados indicados anteriormente no hemos encontrado excepciones.

Guía de actuación en relación con los encargos para realizar procedimientos acordados sobre información financiera

Debido a que los procedimientos descritos no constituyen ni una auditoría, ni una revisión hecha de acuerdo con Normas Técnicas de Auditoría, no expresamos una opinión sobre la información contenida en (...). Si se hubieran aplicado procedimientos adicionales, se podrían haber puesto de manifiesto otros asuntos sobre los cuales les habríamos informado.

Nuestro informe de procedimientos acordados se emite únicamente para la finalidad establecida en el (..) párrafo de este informe y para su información y no puede ser usado para ningún otro fin o ser distribuido a terceros, distintos de (...), sin nuestro consentimiento previo. No asumimos ninguna responsabilidad frente a terceros distintos de los destinatarios de este informe.

Este informe se refiere exclusivamente a (*Identificación de los elementos concretos, saldos o estados financieros sobre los que se aplican los procedimientos acordados*) y no a los estados financieros de la Empresa ABC, considerados en su conjunto.

Firma

Fecha