

Guía de actuación sobre encargos de procedimientos acordados

Julio de 2008
(Actualizada en febrero 2022)

Condiciones de uso de la Guía de Actuación (GA)

El adecuado uso de esta GA por un profesional implica llevar a cabo el trabajo de acuerdo con los contenidos de la propia GA y con los requisitos establecidos en la [Norma Internacional de Servicios Relacionados 4400 \(Revisada\) Encargos de procedimientos acordados](#) (ISRS 4400R), emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), lo cual, supone a su vez, cumplir con los requerimientos de ética, fijados por el [Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad elaborado por IESBA – Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores de la IFAC](#) (Código IESBA) y cumplir la [Norma Internacional de Control de Calidad 1](#) (ISQC 1 o NCCI 1) emitida por IAASB. La referencia a la GA en el informe de procedimientos acordados implica el cumplimiento de todos estos requisitos.

Aquellos terceros que no sean miembros del ICJCE que decidan utilizar la GA, sólo podrán hacerlo con fines de estudio, investigación o docencia, sin que pueda utilizarse para fines profesionales. Por tanto, se prohíbe la copia, distribución, reproducción, total o parcial de este material por cualquier medio, por parte de terceros que no sean miembros del ICJCE salvo autorización expresa y por escrito de este.

ISBN: 978-84-17367-29-9

© Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, Madrid 2022. Todos los derechos reservados – All rights reserved.

Todos los derechos de propiedad intelectual sobre la obra, su edición y los materiales anejos o incorporados en ellas, pertenecen en exclusiva al Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE). Queda prohibida la explotación de la obra, su edición y/o materiales anejos o incorporados sin la previa autorización del titular de los derechos de propiedad intelectual, ya sea total o parcial, y, en especial su reproducción, distribución, comunicación pública, incluida su puesta a disposición, y transformación. La utilización de la obra, de los materiales anejos o incorporados por parte de los miembros del ICJCE queda autorizada de acuerdo con los términos y condiciones recogidos en <https://www.icjce.es/aviso-legal>

ÍNDICE

	Pág.
I. Introducción.....	3
II. Entrada en vigor.....	3
III. Principios generales de un encargo de realización de procedimientos acordados con el cliente.....	4
IV. Definición de encargo de procedimientos acordados.....	6
V. Consideraciones sobre la aceptación del encargo.....	8
VI. Aspectos a tener en cuenta en relación con los procedimientos acordados a aplicar.....	9
VII. Aspectos relacionados con el informe de procedimientos acordados.....	11
VIII. Carta de manifestaciones.....	13
IX. Otras consideraciones.....	13
X. Anexo: Modelo ilustrativo de informe de procedimientos acordados.....	14

I. Introducción

1. De acuerdo con el artículo 2 del Reglamento que desarrolla la Ley 22/2015 de Auditoría de cuentas aprobado por el Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, 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 en este tipo de trabajos es la ISRS 4400R *“Norma Internacional de Servicios Relacionados 4400 (Revisada) Encargos de procedimientos acordados”*¹, emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)) de la Federación Internacional de Contadores (International Federation of Accountants (IFAC)).

II. Entrada en vigor

3. La versión actualizada de la presente guía es aplicable a los encargos de procedimientos acordados cuyos términos del encargo se hayan acordado a partir del 1 de marzo de 2022, sin perjuicio de su aplicación anticipada de manera voluntaria para encargos formalizados a partir de la fecha de la publicación de la guía y antes del 1 de marzo de 2022. No obstante, aquellos encargos de procedimientos acordados en los que exista un usuario tercero con el que se haya convenido el contenido del informe a emitir en un momento anterior a la citada fecha o cuyas pautas de actuación se encuentren desarrolladas en una guía de actuación o circular técnica específica publicada por el ICJCE no se verán afectados por el contenido de la presente guía en tanto no se produzca una actualización específica. En este sentido, a continuación, se incluyen algunas guías de actuación y circulares técnicas sobre encargos basados en la ejecución de procedimientos acordados específicos que se encuentran publicadas por el ICJCE y pendientes de actualización tras la publicación de la presente guía, así como una relación no exhaustiva de encargos en los que los términos del informe han sido convenidos con anterioridad a la publicación de la presente guía:
 - Guía de Actuación 07R sobre mandatos para realizar Procedimientos Acordados sobre las cantidades de cada tipo de aparato eléctrico y electrónico (AEE) puestas en el mercado nacional por los productores adheridos a los sistemas integrados de gestión (SIG) creados al amparo del RD 110/2015, de 20 de febrero, sobre residuos de aparatos eléctricos y electrónicos.

¹ [Norma Internacional de Servicios Relacionados 4400 \(Revisada\) Encargos de procedimientos acordados](#)

- Guía de Actuación 13R sobre procedimientos para la emisión de informes de procedimientos acordados sobre ratios ligados a contratos de financiación y de adquisición.
- Circular ES03/2020 sobre la recomendación técnica para la emisión de informes de procedimientos acordados sobre los indicadores de transparencia y buen gobierno de las ONG.
- Circular ES09/2020 sobre la actualización de la Circular ES08/2020 sobre el Informe de procedimientos acordados a realizar por un auditor en relación con determinada información financiera preparada en el contexto del contrato marco firmado, entre otros por el ICO, BMERF y la entidad emisora de los pagarés para los que se solicita el aval.
- Circular ES02/2021 sobre la actualización de los modelos de carta de encargo, de informe y de carta de manifestaciones sobre encargos para la emisión de informes de procedimientos acordados sobre las declaraciones de envases a Ecoembes.
- Circular ES06/2021 sobre el Informe de procedimientos acordados sobre el Cálculo del Valor Añadido Bruto a los efectos de la certificación de la condición de consumidor electrointensivo.”
- Informes de procedimientos acordados en relación con las Ayudas COVID que se regulan en el Real Decreto-ley 5/2021, de 12 de marzo, de medidas extraordinarias de apoyo a la solvencia empresarial en respuesta a la pandemia COVID-19 cuya gestión y control corresponde a las comunidades autónomas.
- Informe de procedimientos acordados con el FROB sobre determinada información incluida en el Formulario elaborado por las entidades afectadas por la solicitud de la Junta Única de Resolución, en relación con las aportaciones ex ante al Fondo Único de Resolución (FUR) para el ejercicio 20XX.

Igualmente, tampoco se verán afectados por la distinta naturaleza de los encargos a los que se refieren las siguientes guías de actuación y circulares técnicas:

- Circular E05/2008 Guía de actuación 15R para la realización de los trabajos de revisión de cuentas justificativas de subvenciones, en el ámbito del sector público estatal.
- Circular ES16/2021 Revisión del modelo de informe de auditor referido a la “Información relativa al Sistema de Control Interno sobre la Información Financiera (SCIIF)”.

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

4. Cuando un miembro de la Corporación reciba un encargo por parte de una entidad 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 4400R, 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 4400R, está dirigida a encargos relacionados con información tanto

financiera como no financiera. En particular en lo relativo a la realización de encargos relativos a información no financiera, el auditor deberá tener el adecuado conocimiento y experiencia de la materia en cuestión y prestar 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.

Adicionalmente, el auditor en determinadas circunstancias puede considerar necesario utilizar el trabajo de un experto para ayudarle tanto en la discusión de los procedimientos a aplicar con la parte contratante como en la realización de uno o más de los procedimientos acordados, en cuyo caso, deberá realizar las actuaciones que se contienen en el apartado 29 de la ISRS 4400R, así como la conveniencia de incluir mención al respecto en la carta de encargo (apartado A39 de la ISRS 4400R) y en el informe (apartado 31 y A58 de la ISRS 4400R).

La emisión de un informe bajo las Normas Internacionales de Servicios Relacionados (ISRS por sus siglas en inglés) implica el cumplimiento con el Código Internacional de Ética Profesional de la IFAC (disponible en la siguiente dirección [International Code of Ethics for Professional Accountants | IFAC \(ethicsboard.org\)](https://www.ethicsboard.org/)), o directamente en la página web del Instituto, www.icjce.es/material-iesba). Por lo tanto, en la realización de un encargo de procedimientos acordados con el cliente conforme a lo establecido en la ISRS 4400R, los miembros del ICJCE deberán cumplir los requerimientos aplicables a este tipo de encargos establecidos en dicho Código de Ética en cuanto a integridad, objetividad, competencia y diligencia profesional, confidencialidad, actuación profesional y normas técnicas. El Código de Ética del IESBA no contiene requerimientos de independencia aplicables a este tipo de encargos, no obstante, sí hay otro tipo de requerimientos de ética en los párrafos A14 a A20 del material de aplicación de la ISRS 4400R, entre los que destaca la necesidad de mantener la objetividad en la realización de este tipo de encargos.

5. Adicionalmente, tal y como indica el apartado 3 de la ISRS 4400R la emisión de un informe bajo dicha norma parte de la premisa que la firma está sujeta a la NICC1 o a requerimientos que sean, al menos, igual de exigentes. Ello implica que el socio del encargo se responsabilizará de la calidad del encargo de procedimientos acordados y de que dicho encargo se realiza de conformidad con las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma, lo que supone la realización de las siguientes actuaciones (ver apartado 19 de la ISRS 4400R):
 - a) Aplicar los procedimientos adecuados de aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos.
 - b) Asegurarse de que el equipo del encargo y cualquier experto del auditor poseen, en su conjunto, la competencia y la capacidad adecuadas.
 - c) Prestar especial atención a la existencia de indicios de incumplimiento de los requerimientos de ética aplicables.
 - d) Dirigir, supervisar y realizar el encargo de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.
 - e) Responsabilizarse de que se conserve una adecuada documentación del encargo.

IV. Definición de encargo de procedimientos acordados

6. Un encargo de procedimientos acordados es aquel en el que se contrata a un auditor para que éste aplique procedimientos, que ha acordado con la parte contratante y, en su caso, con los terceros interesados, con el objeto de emitir un informe sobre los procedimientos aplicados y los hallazgos detectados. Los procedimientos desarrollados no constituyen, en caso de información financiera, ni una auditoría ni una revisión limitada. Asimismo, en caso de información no financiera no constituyen un trabajo de aseguramiento. En consecuencia, el auditor no expresa ninguna opinión sobre la información sobre la que se aplican los procedimientos tomada en su conjunto. El auditor, sin embargo, proporciona un informe de los procedimientos aplicados y los correspondientes hallazgos, siendo los usuarios del informe los que por sí mismos deben obtener sus propias conclusiones sobre el trabajo realizado y los hallazgos 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 concreta suya o de esas terceras partes. Los procedimientos realizados pueden estar relacionados con una determinada transacción (subvenciones), partida individual de unos estados financieros, un estado de los mismos (por ejemplo, el balance), o incluso unos estados financieros completos. Algunos ejemplos de información financiera o no financiera sobre las que se puede realizar un encargo de procedimientos acordados se incluyen en el apartado 2 del material de aplicación de la ISRS4400R. Dado que esos usuarios requieren que los hallazgos provengan de unos procedimientos aplicados por un tercero, se requieren los servicios del auditor para realizar dichos procedimientos e informar de sus hallazgos.

Por tanto, de acuerdo con el apartado de “Definiciones” de la propia norma, cabe diferenciar **“Parte contratante”** de **“Usuarios a quienes se destina el informe”**. La primera se define como la parte o partes que contratan al auditor para realizar el encargo de procedimientos acordados, mientras que los segundos son aquellas personas, organizaciones o grupos de personas o de organizaciones que el auditor prevé que van a utilizar su informe de procedimientos acordados. En algunas ocasiones, pueden existir usuarios, a quienes se destina el informe, distintos de aquellos a los que va dirigido el informe de procedimientos acordados, por ejemplo, un organismo regulador. Adicionalmente a las cuestiones mencionadas anteriormente, el apartado de “Definiciones” de la norma identifica a la **“Parte responsable”** Como la parte o partes responsables de la materia objeto de análisis sobre la que se aplican los procedimientos acordados. En la mayoría de los casos la parte contratante es coincidente con la parte responsable, si no fuese así, sería necesario hacer matizaciones, tal y como establece la ISRS4400R tanto en la carta de encargo como en el modelo de informe.

En definitiva, se acuerdan con el cliente y, en su caso, con el usuario unos procedimientos a ser realizados por el auditor que el cliente y, en su caso, los usuarios concretos entienden que son apropiados para los propósitos perseguidos. Dado que las necesidades de esos usuarios varían ampliamente la naturaleza, periodo y extensión de los procedimientos acordados pueden verse modificados igualmente y, en consecuencia, el auditor no 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.

7. Por este motivo, cuando el informe vaya a ser utilizado por terceros, antes de acordar la calificación de un tercero como usuario específico, es altamente recomendable, con el fin de obtener la necesaria cobertura del riesgo profesional, que se obtenga evidencia de que el mismo está de acuerdo con el contenido y alcance de los procedimientos planteados por la entidad contratante y, en su caso, se solicite de dicho tercero un reconocimiento de su aceptación de los procedimientos acordados en cuanto a que dichos procedimientos son adecuados para sus propósitos.

Asimismo, es altamente recomendable que el auditor considere la posibilidad de que el tercero acepte la limitación de responsabilidad que, en su caso, se incluya en la carta de encargo (ver apartado 10 siguiente).

En este contexto, en la medida en que el contenido de este tipo de informes responde a una finalidad concreta, es altamente recomendable que el uso de este tipo de informes quede restringido a quienes han acordado los procedimientos a desarrollar dado que aquellas personas que desconozcan las razones por los que se aplicaron unos procedimientos y no otros podrían interpretar incorrectamente los resultados. A estos efectos, en el modelo de informe que figura en el ANEXO de esta Guía se ha incluido en el apartado “*Fines de este informe de procedimientos acordados y restricciones a su utilización y distribución*” un párrafo orientativo de limitación de uso que el auditor podría utilizar en estas circunstancias.

8. La distribución posterior del informe a terceros distintos de aquellos contemplados inicialmente (véase párrafo 7) en el proceso de contratación es una acción que supone incrementar el riesgo que inicialmente se acordó por lo que se deberían evaluar el riesgo profesional asociado a la vista de las circunstancias específicas, uso previsible y otros aspectos relevantes, incluyendo la posibilidad de obtener una aceptación previa y expresa por parte de los nuevos actores que solicitan el acceso al informe de los procedimientos realizados y de la suficiencia de los mismos para los propósitos perseguidos por ellos.

En este sentido, si tras la firma de la carta propuesta se planteara la ampliación de los usuarios del informe resultado del trabajo, bien como nuevos destinatarios o bien como partes con derecho de acceso al informe, el auditor deberá evaluar la situación considerando que acceder a esta petición supone incrementar el riesgo que inicialmente se acordó. En estas circunstancias, el auditor puede considerar adecuado incluir en el propio informe de procedimientos acordados algún párrafo que establezca claramente que el propio acceso y uso del informe por parte de cualquier usuario supone la aceptación del alcance de los procedimientos y de las limitaciones de responsabilidad que, en su caso se hayan pactado en la carta propuesta. A estos efectos se podría adaptar la Sección *Finalidad de este informe de procedimientos acordados y restricción a su utilización y distribución* utilizando párrafos como los indicados a continuación:

Nuestro informe de procedimientos acordados sobre (materia objeto de análisis de la Parte responsable del periodo concreto) se emite únicamente para (propósito para el que se aplican los procedimientos en cuestión) y puede no ser adecuado para otra finalidad. En consecuencia, puede no ser adecuado para otra finalidad o ser distribuido a terceros, distintos de (identificación de otro/s destinatario/s), sin nuestro consentimiento previo escrito. Cualquier usuario de este informe previamente a acceder al mismo deberá aceptar la suficiencia de los

procedimientos para sus propósitos y la limitación de responsabilidad indicada en el siguiente apartado.

Nuestra responsabilidad máxima frente a [Parte contratante y cualquier usuario del informe] por daños y perjuicios derivados de culpa o negligencia nuestra en la prestación de estos servicios ha sido establecida en nuestra carta de encargo de fecha XX de XXXX de 20XX. (Destinatario...) podrá utilizar este informe únicamente previa aceptación de nuestra limitación de responsabilidad mencionada en este mismo. En ningún caso, asumimos responsabilidad alguna frente a terceros distintos de los destinatarios de este informe que puedan acceder al mismo sin contar con nuestro consentimiento escrito previo¹.

V. Consideraciones sobre la aceptación del encargo

9. Antes de aceptar o continuar un encargo de procedimientos acordados, el auditor debe obtener un entendimiento de su finalidad, de modo que no aceptará o continuará un encargo si llega a su conocimiento cualquier hecho o circunstancia indicativa de que los procedimientos a aplicar no son adecuados para la finalidad del encargo. En este sentido el apartado 22 de la ISRS 4400R, incluye determinados requerimientos que es necesario que se cumplan para poder aceptar un encargo de procedimientos acordados o, en el caso de proyectos plurianuales, la continuación del mismo.
10. En ausencia de una norma técnica española específica para la realización de este tipo de trabajos, es necesario que el auditor acuerde los términos de un encargo de procedimientos acordados con la parte contratante, mediante la oportuna carta de encargo. Es recomendable que el contenido y la redacción de la carta de encargo sean lo suficientemente claros como para que permitan entender las condiciones de un encargo de procedimientos acordados. Con esta finalidad, se incluirá en la carta de encargo como mínimo los aspectos que se recogen en el apartado 24 de la ISRS 4400R.

En este sentido, en relación con el contenido de la carta propuesta es necesario prestar especial atención a los siguientes aspectos que, o bien resultan novedosos en la nueva ISRS 4400R, o bien por su importancia es necesario resaltar:

- Con carácter general, este tipo de encargos no se encuentra sujeto a requerimientos de independencia. No obstante, si existen requerimientos de independencia aplicables porque la parte contratante así lo requiriese o porque así lo establezca la normativa de aplicación que regule, en su caso, el encargo de procedimientos acordados, en la carta de encargo se deberá incluir una cláusula específica indicando cuáles serían los requerimientos de independencia específicos que aplicarían al encargo y que se requiere que el auditor cumpla con los mismos.
- Adicionalmente al contenido mínimo establecido en el párrafo 24 de la norma, al que se ha hecho referencia, es práctica habitual y recomendable que, como parte de la gestión de riesgo profesional, las cartas de encargo y los propios informes recojan de forma expresa determinados párrafos de delimitación de responsabilidad ligados con la naturaleza del trabajo realizado. A tal efecto, en la carta de encargo (dentro del apartado de alcance o responsabilidad del auditor), se podrían incluir párrafos similares a

los siguientes:

Nuestro trabajo sobre (.....) se realizará siguiendo normas profesionales de general aceptación en España aplicables a los encargos de procedimientos acordados basadas en la norma internacional ISRS 4400R 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 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 /(en caso de información financiera) ni una auditoría hecha de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría vigente en España, ni una revisión realizada de acuerdo con las Normas Internacionales de Encargos de Revisión/(en caso de información no financiera) un encargo de aseguramiento realizado de acuerdo con las Normas Internacionales de Encargos de Aseguramientos, no expresaremos una opinión sobre la información contenida en (...). Si se aplicaran procedimientos adicionales, se podrían poner de manifiesto otros asuntos sobre los cuales les informaríamos.

En cuanto al informe, en el anexo se muestra un modelo ilustrativo, basado en la ISRS 4400R, que incluye los párrafos indicados anteriormente.

- 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 que el auditor, dentro de su política de gestión del riesgo, considere más adecuado. A título orientativo dicho párrafo podría tener la siguiente redacción:

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, en su caso, sobre la limitación de uso contemplada en el párrafo 7 de esta Guía. A estos efectos se recuerda que la redacción de esta cláusula contractual deberá ser similar a la limitación que vaya a ser incorporada, en su caso, en el informe de procedimientos acordados.

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

11. Tal y como se establece en el apartado 22(c) de la ISRS 4400R, una condición para aceptar un encargo de procedimientos acordados es que el auditor haya determinado que los procedimientos acordados y los hallazgos se pueden describir de manera objetiva, en términos claros, que no inducen a error y no están sujetos a diferentes interpretaciones. En este sentido y en relación con los procedimientos específicos que se aplicarán, 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. Es por ello, que la descripción de los procedimientos debe ser concisa, no implicar juicio, con un grado de detalle suficiente que permite que un usuario a quien se destina el informe comprenda la naturaleza, y en su caso, el momento de realización de los procedimientos aplicados.

Algunos ejemplos de términos a utilizar en las descripciones de procedimientos que pueden ser aceptables son:

Terminología recomendada en la descripción de procedimientos (véase asimismo siguiente apartado sobre terminología no recomendada)
Confirmar
Comparar
Comprobar
Inspeccionar
Indagar
Recalcular
Observar

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

En general, se debe evitar el uso de términos que den a entender la aplicación de juicio, parezcan proporcionar algún tipo de seguridad sobre las partidas analizadas o puedan estar sujetos a distintas interpretaciones. En este sentido, en la descripción de los procedimientos que se ejecutarán deben evitarse términos o descripciones como las incluidas a continuación:

- asociados con el aseguramiento en las Normas del IAASB, como «presenta fielmente» o «expresan la imagen fiel», «auditoría», «revisión», «aseguramiento o grado de seguridad», «opinión» o «conclusión».
- que implican la expresión de una opinión o conclusión de aseguramiento, como «certificamos», «verificamos», «hemos comprobado» o «nos aseguramos» con relación a los hallazgos.
- frases poco claras o vagas como, por ejemplo, «obtuvimos todas las explicaciones y aplicamos dichos procedimientos en la medida que consideramos necesario».
- que están sujetos a diferentes interpretaciones como «material» o «significativo».
- poco precisas de procedimientos, tales como, «discutir», «evaluar», «comprobar», «analizar» o «examinar» sin especificar la naturaleza y extensión y, en su caso, el momento de realización de los procedimientos a aplicar. Por ejemplo, utilizar la palabra «discutir» puede ser poco preciso sin especificar con quién se mantiene la discusión o las cuestiones concretas planteadas.
- que sugieren que los hallazgos no reflejan resultados obtenidos, tales como, «en nuestra opinión», «desde nuestro punto de vista» o «adoptamos la posición».

VII. Aspectos relacionados con el informe de procedimientos acordados

12. En este tipo de encargos se emite un informe sobre los procedimientos aplicados, así como los correspondientes hallazgos. Los hallazgos son los resultados obtenidos de los procedimientos acordados aplicados y se pueden verificar de manera objetiva. Es decir, un hallazgo excluye cualquier forma de opinión, interpretación o recomendación que el auditor pueda hacer. Por tanto, al igual que se indica en el apartado 11 anterior en relación con la descripción de los procedimientos, al informar sobre los hallazgos, debe evitarse la utilización de expresiones que puedan ser entendidas como 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 los hallazgos
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: (Incluir un detalle de todas las excepciones)
Descripción no recomendada de los hallazgos
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...
Términos que sugieren que los hallazgos no reflejan resultados obtenidos, tales como, «en nuestra opinión», «desde nuestro punto de vista» o «adoptamos la posición»

Con respecto a independencia:

- Cuando sí que existan requerimientos de independencia aplicables porque la parte contratante así lo requiriese o porque así lo establezca la normativa de aplicación que regule, en su caso, el encargo de procedimientos acordados, el informe incluirá una declaración sobre el cumplimiento de esos requerimientos de independencia aplicables, identificando cuáles son dichos requerimientos.
- En el caso de que el encargo de procedimientos acordados no se encuentre sujeto a requerimientos de independencia o no se haya acordado en la carta de encargo el cumplimiento de requerimientos de independencia, el informe incluirá una declaración sobre la no existencia de requerimientos de independencia aplicables que el auditor deba cumplir.

VIII. Carta de manifestaciones

13. Dada la naturaleza y objetivo de este tipo de encargos es apropiado que 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 entidad (Dirección o Consejo de Administración o análogo) con respecto a la preparación y contenido de la información sobre la que se han aplicado los procedimientos concretos (materia objeto de análisis).
- La responsabilidad de la entidad 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 o responsables del gobierno de la entidad son conocedores de que la opinión de auditoría se emite sobre las cuentas anuales tomadas en su conjunto, lo cual excluye una opinión o cualquier otro tipo de manifestación sobre saldos individuales, datos concretos, transacciones o sobre cualquier información financiera en particular.
- La responsabilidad de la entidad en relación con la suficiencia de los procedimientos llevados a cabo para los propósitos perseguidos.

Adicionalmente al contenido mínimo indicado anteriormente, dependiendo de las circunstancias el auditor puede decidir solicitar manifestaciones escritas sobre otros asuntos, como, por ejemplo:

- Cuando los procedimientos acordados implican indagaciones, solicitar ratificaciones escritas acerca de las respuestas que se hayan proporcionado verbalmente en el transcurso del trabajo.
- En el caso de que la parte contratante no sea la parte responsable de la preparación de la materia sobre la que se aplican los procedimientos acordados, el auditor puede acordar con ésta obtener igualmente manifestaciones escritas de la parte responsable.

IX. Otras consideraciones

14. Estos trabajos no tienen la naturaleza de auditoría de cuentas. Aun cuando, de acuerdo con la redacción dada al art. 73.g) 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 y tras la correspondiente evaluación de riesgos, de incluir o no los datos identificativos del auditor, corresponde a cada uno de los miembros de la Corporación.

Anexo

Modelo ilustrativo de informe de procedimientos acordados

A efectos de este Modelo ilustrativo de informe de procedimientos acordados se asumen las siguientes circunstancias:

- La parte contratante es la parte responsable. El usuario a quien se destina el informe, que es distinto de la parte contratante, es un destinatario adicional a la parte contratante (por ejemplo, el regulador es el usuario a quien se destina el informe y la entidad supervisada por el regulador es la parte contratante y responsable).
- Se restringe la utilización y la distribución del informe.
- No existen requerimientos de independencia que el auditor deba cumplir.
- El profesional que emite el informe de procedimientos acordados es el auditor de cuentas de la entidad.

INFORME DE PROCEDIMIENTOS ACORDADOS SOBRE *(especificar)*.

A destinatario del informe:

Finalidad de este informe de procedimientos acordados y restricciones a su utilización y distribución.

Nuestro informe de procedimientos acordados sobre *(materia objeto de análisis de la Parte responsable del periodo concreto)* se emite únicamente para *(propósito para el que se aplican los procedimientos en cuestión)* y puede no ser adecuado para otra finalidad. En consecuencia, no puede ser usado para ningún otro fin o ser distribuido a terceros, distintos de *(identificación de otro/s destinatario/s)*, sin nuestro consentimiento previo escrito.

En ningún caso, asumimos responsabilidad alguna frente a terceros distintos de los destinatarios de este informe que puedan acceder al mismo sin nuestro consentimiento escrito previo².

Responsabilidad de la parte contratante.

[Parte contratante] ha confirmado que los procedimientos acordados son adecuados para la finalidad del encargo. *[Parte contratante (también es la parte responsable)]* es asimismo responsable de *(materia objeto de análisis de la Parte responsable del periodo concreto)* sobre la que se aplican los procedimientos acordados.

Los destinatarios del informe son responsables de la suficiencia de los procedimientos llevados a cabo para los propósitos perseguidos.

² La redacción final de estos párrafos dependerá de las circunstancias específicas de cada encargo concreto. En ocasiones será necesario adaptar los mismos, de acuerdo con el contenido la presente guía.

Responsabilidad del auditor.

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 4400R 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 aplicación de los procedimientos concretos definidos por Vds. con el mencionado propósito. En ningún caso asumimos responsabilidad alguna sobre la suficiencia de los procedimientos aplicados.

Debido a que los procedimientos descritos no constituyen una auditoría, ni una revisión, ni un encargo de aseguramiento, no expresamos una opinión o conclusión sobre la información contenida en (...), tomada en su conjunto. Si se hubieran aplicado procedimientos adicionales, se podrían haber puesto de manifiesto otros asuntos sobre los cuales les habríamos informado.

Ética profesional y gestión de la calidad.

Hemos cumplido los requerimientos de ética del Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Profesionales de la Contabilidad (Código de ética del IESBA por sus siglas en inglés) [*describir en su caso otros requerimientos de ética aplicables*]. Para los fines de este encargo, no existen requerimientos de independencia que estemos obligados a cumplir³.

Nuestra firma aplica la Norma Internacional de Gestión de la Calidad (NIGC) 1, que requiere que la firma diseñe, implemente y opere un sistema de gestión de la calidad que incluya políticas o procedimientos relativos al cumplimiento de los requerimientos de ética, normas profesionales y requerimientos legales y reglamentarios aplicables.

Procedimientos y hallazgos.

Los procedimientos aplicados y hallazgos obtenidos 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 los hallazgos específicos relativos a cada uno de los procedimientos aplicados, tanto si se han detectado como si no se han detectado excepciones.

³ En el caso de que existan requerimientos de independencia aplicables porque la parte contratante así lo requiriese o porque así lo establezca la normativa de aplicación que regule, en su caso, el encargo de procedimientos acordados, el informe ha de incluir una declaración del cumplimiento de los requerimientos de independencia aplicables, identificando cuáles son dichos requerimientos.

	Procedimientos	Hallazgos
1.		
....		

Alternativamente, podría optar por informar del resultado de los procedimientos de la forma indicada a continuación:)

ESCENARIO B (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.)

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 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.

Firma del auditor

Fecha del informe del auditor

Dirección del auditor