

**PAUTA DE ACTUACIÓN EN RELACIÓN CON EL DOCUMENTO TÉCNICO
NIA-ES Nº 3
“ACUERDO DE LOS TÉRMINOS DEL ENCARGO DE AUDITORÍA”**

Durante los meses de junio y julio de 2014 desde el Comité de Normas y Procedimientos (CNyP) del REA-REGA se han emitido varios documentos relativos a las NIA-ES que son de aplicación en España para los trabajos de auditoría de estados financieros iniciados con posterioridad al 1 de enero de 2014. Entre estos, se ha emitido el Documento Técnico NIA-ES nº 3 que hace referencia al acuerdo de los términos del encargo de auditoría.

Siendo la auditoría de las cuentas anuales del ejercicio 2014 las primeras en las que será de obligación la aplicación de las NIA-ES, entendemos que se hace necesario emitir una pauta de actuación sobre el particular con el fin de adecuar la situación mantenida hasta la fecha, a la nueva normativa.

La nueva NIA-ES 210 *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, contiene algunas diferencias, si bien no sustanciales, respecto a la norma anterior, de modo que con el fin de facilitar la labor del auditor se emitió, como anexo al Documento Técnico nº 3 señalado anteriormente, un modelo de carta de encargo adaptada a los requerimientos de la mencionada NIA-ES 210. Este modelo de Carta de Encargo será de aplicación para los nuevos encargos de auditoría de cuentas que se firmen en 2014 y adelante en referencia a auditorías de cuentas de estados financieros iniciados con posterioridad al 1 de enero de 2014. No obstante, existirán cartas de encargo firmadas con anterioridad a esta fecha y cuya vigencia sea plurianual incluyendo el propio ejercicio 2014, ejercicios anteriores y ejercicios posteriores al mismo.

En el caso de que el auditor tenga contratada la auditoría de cuentas de varios ejercicios que incluyan alguno o algunos iniciados con posterioridad al 1 de enero de 2014 sería recomendable, con el fin de cumplir con los requerimientos de la NIA-ES 210 sobre Acuerdo de los Términos del Encargo de Auditoría, proceder a una actualización de la carta de encargo en vigor y hacerlo para los ejercicios pendientes hasta el final de la vigencia del contrato; o bien, emitir una nueva carta de encargo por el periodo de contratación restante al que le resulta ya de aplicación la nueva normativa.

Si se decide la emisión de una nueva carta de encargo, de acuerdo con el modelo orientativo adaptado incluido en el Documento Técnico de Junio 2014 “Modelo de carta de encargo”, se sugiere explicar las razones de su emisión en una nota de acompañamiento en la que se hará referencia a la nueva normativa en vigor en función de la cual se ha considerado conveniente firmar la nueva carta de encargo que se acompaña y que sustituye a la firmada originalmente.

Si, por el contrario, se opta por la carta de actualización podría aprovecharse la carta de actualización de honorarios que se envía anualmente o, en otro caso, enviar una específica de actualización de la

carta de encargo por cambio de normativa. La carta debería enviarse antes del inicio del trabajo de auditoría y solicitar la firma del cliente como aceptación de la misma.

En definitiva, existen dos alternativas en relación con las auditorías de ejercicios iniciados con posterioridad al 1 de enero de 2014:

1. Emisión de una nueva carta de encargo, según modelo publicado en la Web REA+REGA, para los ejercicios restantes del contrato en vigor y posteriores al 01.01.2014; o
2. Una actualización de la Carta de Encargo en vigor:
 - 2.1. Por medio de la carta de actualización de honorarios; o
 - 2.2. Por medio de una carta específica de actualización por cambio de normativa.

En relación con lo indicado en el apartado 2 del párrafo anterior, adjuntamos a esta nota informativa un modelo orientativo de carta de actualización (ver ANEXO) que puede servir para adaptar a la nueva normativa de auditoría las cartas de encargo en vigor. El modelo adjunto deberá ser adaptado a cada cliente en función de los apartados que incorporara la carta de encargo original en vigor, y siempre teniendo en consideración lo establecido en la NIA-ES 210.

CNyP y Departamento Técnico

REA+REGA Auditores del CGE

MODELO ORIENTATIVO DE CARTA DE ACTUALIZACIÓN DE CARTA DE ENCARGO EN VIGOR

Fecha (*anterior al inicio del trabajo*)

Nombre de la entidad auditada

Dirección

Dirigida al representante de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad ABC:

Estimados señores:

Nos ponemos en contacto con ustedes en relación al acuerdo alcanzado según carta de encargo de fecha _____ para realizar la auditoría de las cuentas anuales de la entidad ABC por los ejercicios que se cierran al XXX de XXX de los ejercicios X, X+1 y X+2.

En relación al mencionado acuerdo hemos de informarles que, de conformidad a lo establecido en la Resolución de 15 de octubre de 2013 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, los trabajos de auditoría de cuentas, referidos a cuentas anuales o estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien con posterioridad al 1 de enero de 2014, deberán realizarse de acuerdo a las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas para su aplicación en España (NIA-ES). Con el fin de cumplir con los requerimientos establecidos en la NIA-ES 210 referente al acuerdo de los Términos del Encargo de Auditoría les remitimos la presente carta de actualización del acuerdo señalado en el párrafo anterior para recoger los términos y condiciones modificados o adicionales a la carta de encargo original y que son los que se detallan en el Anexo adjunto.

Párrafo de actualización de honorarios (*salvo que se incluya en carta aparte de actualización de honorarios*)

Asimismo, de conformidad con lo establecido en el apartado de "Honorarios y facturación" de la carta encargo original, nuestros honorarios para la realización de la auditoría de las cuentas anuales del ejercicio ____ hemos estimado que ascenderán a _____ euros, habiéndose efectuado tal estimación.... (*explicar la razón del incremento: cambio de circunstancia y/o actualización de tarifa*).

Los restantes términos y condiciones de nuestra carta encargo de fecha _____ permanecen inalterables.

Confiamos en que la actualización de los términos del encargo y (*en su caso*) la estimación de nuestros honorarios para la realización de la auditoría de las cuentas anuales del ejercicio ____ merezca su conformidad, por lo que les rogamos nos devuelvan debidamente firmada la copia adjunta a esta carta.

Muy atentamente,

Nombre del auditor/Sociedad de Auditoría
Nombre y socio-auditor de cuentas

Recibido y conforme en nombre de la entidad ABC, por
(Firmado)

.....
Nombre y cargo

Fecha

Términos y condiciones modificados o adicionales a la Carta de Encargo de auditoría original de fecha .././..

1. Responsabilidades del auditor

Llevaremos a cabo nuestra auditoría de conformidad con las disposiciones legales vigentes, así como con las Normas de Auditoría vigentes publicadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales (*o, en su caso, estados financieros o documentos contables*) están libres de incorrección material. Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en las cuentas anuales (*o, en su caso, estados financieros o documentos contables*). Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en las cuentas anuales, debida a fraude o error. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global de las cuentas anuales (*o, en su caso, estados financieros o documentos contables*).

Debido a las limitaciones inherentes a la auditoría, junto con las limitaciones inherentes al control interno, existe un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales, aun cuando la auditoría se planifique y ejecute adecuadamente de conformidad con las Normas de Auditoría.

Aunque una estructura efectiva de control interno reduce la probabilidad de que puedan existir riesgos de fraude o error y de que no sean detectados, no elimina tal posibilidad. Por dicha razón, y dado que nuestro examen está basado principalmente en los procedimientos de auditoría seleccionados, que dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en las cuentas anuales (*o, en su caso, estados financieros o documentos contables*), no podemos garantizar que se detecten todo tipo de fraudes o errores, en caso de existir.

Asimismo, el trabajo de auditoría no está específicamente destinado a detectar fraudes de todo tipo e importe que se hayan podido cometer y, por lo tanto, no puede esperarse que sea uno de sus resultados. No obstante, el auditor debe planificar su examen teniendo en cuenta la posibilidad de que pudieran existir errores o fraudes con un efecto significativo en las cuentas anuales (*o, en su caso, estados financieros o documentos contables*).

Con la finalidad de prestar los servicios objeto de esta carta de encargo nos autorizan a revelar información confidencial, incluida la fiscal, a expertos de nuestra organización en aquellas materias que fuera necesario, extendiéndose a estos expertos la obligación de secreto profesional.

Protección de Datos (a incluir solo en el caso de que no figure en la carta de encargo original)

De acuerdo con lo establecido en el artículo 5 de la Ley Orgánica de Protección de Datos de Carácter Personal (en adelante LOPD), les informamos que los datos de personas de contacto que nos faciliten a lo largo de la prestación de los servicios objeto de estas condiciones generales, serán incorporados al fichero denominado “_____” titularidad de (AUDITOR O SOCIEDAD DE AUDITORÍA) con domicilio en _____. La finalidad de la recogida de sus datos es ofrecerle y gestionar los servicios objeto de este contrato, así como otros que pueda demandar la entidad auditada, y facilitarle, en su caso, información económica, contable o jurídica que pueda resultar de su interés, siendo los únicos destinatarios de sus datos los profesionales de (AUDITOR O SOCIEDAD DE AUDITORÍA) encargados de llevar a cabo dichas funciones. Dada la finalidad del fichero, los datos de personas de contacto serán conservados mientras el afectado no exprese su voluntad contraria. En cualquier caso, en todo momento, los afectados podrán ejercitar sus derechos de acceso, rectificación, cancelación y oposición mediante comunicación a (AUDITOR O SOCIEDAD DE AUDITORÍA) a la dirección arriba indicada.

En relación con la prestación de servicios objeto de esta carta de encargo, les informamos que (AUDITOR O SOCIEDAD DE AUDITORÍA), trataremos los datos de carácter personal a los que pudiera acceder durante la misma de conformidad con lo dispuesto en el artículo 12 de la LOPD: que únicamente tratará los datos con arreglo a las instrucciones de la entidad auditada; que no los aplicará o utilizará con un fin distinto al previsto en los servicios pactados ni los comunicará a otras personas, a excepción de lo dispuesto en el párrafo siguiente, y que implantará y mantendrá en los ficheros que contengan datos de carácter personal, propiedad de la entidad auditada a los que tenga acceso, las medidas de índole técnica y organizativa oportunas para alcanzar el nivel de seguridad exigible conforme a lo establecido en el artículo 9 de la LOPD y en el Real Decreto 1720/2007, de 21 de diciembre, y en cualquier otra norma que lo complemente, modifique o derogue en el futuro.

Por la presente, ustedes autorizan expresamente a (AUDITOR O SOCIEDAD DE AUDITORÍA) para que subcontrate en su nombre con terceros la custodia de las copias de seguridad de los datos y el mantenimiento de los servidores donde se mantiene la información, los cuales estarán sujetos a cumplir las mismas medidas de seguridad mencionadas en el párrafo anterior.

Una vez finalizados los servicios pactados (AUDITOR O SOCIEDAD DE AUDITORÍA) procederemos a destruir o devolver los datos personales obtenidos durante la ejecución de los servicios, con independencia del soporte o documento en que éstos consten, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 10 de la LOPD. No obstante, (AUDITOR O SOCIEDAD DE AUDITORÍA) quedamos autorizados a conservar aquellos datos estrictamente necesarios para poder justificar la prestación de servicios profesionales para el caso de que la misma fuera cuestionada y por el tiempo para la prescripción legalmente establecido.

2- Responsabilidades de la dirección e identificación del marco de información financiera aplicable

Realizaremos la auditoría partiendo de la premisa de que la dirección (y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad) reconocen y comprenden que son responsables de:

- (a) la preparación y presentación fiel de las cuentas anuales (o, en su caso, estados financieros o documentos contables) financieros de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación.
- (b) el control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de las cuentas anuales (o, en su caso, estados financieros o documentos contables) libres de incorrección material, debida a fraude o error; y
- (c) proporcionarnos:
 - (i) acceso a toda la información de la que tenga conocimiento la dirección y que sea relevante para la preparación de las cuentas anuales (o, en su caso, estados financieros o documentos contables), tal como registros, documentación y otro material;
 - (ii) información adicional que podamos solicitar a la dirección para los fines de la auditoría; y
 - (iii) acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales consideremos necesario obtener evidencia de auditoría.

El marco normativo de información financiera que resulta aplicable a la preparación de las cuentas anuales (o, en su caso, estados financieros o documentos contables) es XXX (identificación del marco normativo de información financiera aplicable).

La dirección pondrá a disposición del auditor un borrador de las cuentas anuales (o, en su caso, estados financieros o documentos contables) y cualquier otra información complementaria con tiempo suficiente para que el auditor pueda terminar la auditoría según el calendario propuesto.

La dirección informará al auditor sobre los hechos que puedan afectar a las cuentas anuales (o, en su caso, estados financieros o documentos contables) y que lleguen a conocimiento de la dirección durante el periodo que media entre la fecha del informe de auditoría y la fecha de publicación de las cuentas anuales (o, en su caso, estados financieros o documentos contables).

3- Informes

De acuerdo con la normativa de auditoría vigente, la estructura y contenido del informe de auditoría que emitiremos deberá tener, al menos, los siguientes datos:

- a) Identificación de la entidad auditada, de las cuentas anuales (o, en su caso, estados financieros o documentos contables) que son objeto de la auditoría, del marco normativo de información financiera que se aplicó en su elaboración, de las personas físicas o jurídicas que encargaron el

trabajo y, en su caso, de las personas a quienes vaya destinado; así como la referencia a que las cuentas anuales han sido formuladas por el órgano de administración de la entidad auditada.

b) Una descripción general del alcance de la auditoría realizada, con referencia a las normas de auditoría conforme a las cuales ésta se ha llevado a cabo y, en su caso, de los procedimientos previstos en ellas que no haya sido posible aplicar como consecuencia de cualquier limitación puesta de manifiesto en el desarrollo de la auditoría. Asimismo, se informará sobre la responsabilidad del auditor de cuentas o sociedad de auditoría de expresar una opinión sobre las citadas cuentas en su conjunto.

c) Una opinión en la que el auditor de cuentas manifestará en el informe, de forma clara y precisa, su opinión técnica sobre si las cuentas anuales de un determinado ejercicio expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la entidad auditada, a la fecha de cierre del ejercicio, así como del resultado de sus operaciones y, en su caso, de los flujos de efectivo correspondientes al ejercicio finalizado en dicha fecha, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación. La opinión podrá ser favorable, con salvedades, desfavorable o denegada.

d) Una opinión sobre la concordancia o no del informe de gestión con las cuentas correspondientes al mismo ejercicio, en el caso de que el citado informe de gestión acompañe a las cuentas anuales.

e) Fecha y firma del auditor o auditores de cuentas que lo hubieran realizado.

Dicha estructura tendrá un reflejo en el informe de auditoría independiente de cuentas anuales (*o, en su caso, estados financieros o documentos contables*) del siguiente modo:

- Descripción general del alcance de la auditoría;
- Responsabilidad de los administradores en relación con las cuentas anuales;
- Responsabilidad del auditor;
- Fundamento de la opinión con salvedades (o, en su caso, desfavorable o denegada);
- Opinión (o, en su caso, Opinión con salvedades, desfavorable, o denegada);
- Párrafo de énfasis (en su caso);
- Párrafos sobre otras cuestiones (en su caso); e
- Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios (informe de gestión).

Por lo tanto, la estructura y contenido de nuestro informe puede tener que ser modificada en función de los hallazgos de nuestra auditoría.

El informe de auditoría será emitido de conformidad con la normativa de auditoría y con la presente carta de encargo de auditoría suscrita entre las partes. La falta de emisión del informe de auditoría o la renuncia a continuar con el contrato de auditoría, tan sólo podrá producirse por la existencia de justa causa y en aquellos supuestos en los que concurra alguna de las circunstancias previstas en la normativa de auditoría de cuentas (artículos 3.2 y 19 del TRLAC y su normativa de desarrollo).

4.- Otra información relevante

Calendario de trabajo y plazo de entrega

Les informamos de nuestros planes relativos a la planificación y ejecución de la auditoría.

El desarrollo del trabajo tendría lugar según la siguiente propuesta de calendario:

Meses Breve descripción de los trabajos

XX

Ejemplo:

Diciembre/Enero.- Inicio de los trabajos, planificación de la auditoría y evaluación de los sistemas de control interno.

Febrero/Marzo.- Circularización, pruebas de cumplimiento, etc.

Abril/Mayo.- Pruebas de saldos y discusión de informes.

La emisión del informe y su entrega a la entidad se realizará de forma que el informe pueda cumplir con la finalidad para la que es contratada la auditoría de cuentas, teniendo como límite la fecha de la convocatoria para la aprobación de las cuenta anuales por la Junta General que está fijado en la Ley de Sociedades de Capital (*o normativa que afecte a la entidad auditada*).

No obstante lo anterior, si en el transcurso del trabajo detectásemos la existencia de circunstancias, no imputables a nosotros (los auditores), que pudieran afectar a la fecha de emisión del informe, esta circunstancia se detallará en un escrito, que les remitiremos en el que indicaremos las circunstancias y sus posibles efectos en la emisión del informe de auditoría.

Modificación de los términos del encargo

De acuerdo con lo establecido en la normativa de auditoría, sólo se pueden aceptar modificaciones en los términos del encargo de auditoría si existe una justificación razonable para ello.

En cualquier caso, si antes de finalizar el encargo de auditoría nos solicitaran convertir el encargo de auditoría en un encargo que ofrezca un menor grado de seguridad, habrá que tener en cuenta, en todo caso, lo exigido en los artículos 3.2 y 19 del TRLAC y su normativa de desarrollo y, en concreto, lo establecido en el artículo 7 del RAC.

De modificarse los términos del presente encargo haremos constar los nuevos términos en una nueva carta de encargo.