



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

**GUÍA DE
ACTUACIÓN**

16R

GUIA DE ACTUACIÓN SOBRE CLÁUSULAS ADICIONALES EN LAS CARTAS DE ENCARGO¹

**Abril de 2008
(revisada en mayo de 2011)**

¹ La guía debe leerse conjuntamente con la Circular E 17/2011, que trata de la derogación de algunas cláusulas (tachadas en este documento).

1.- INTRODUCCIÓN

El auditor, en el ejercicio de su actividad está obligado a acordar por escrito con su cliente el objetivo y alcance del trabajo a realizar, tal como establece la Norma Técnica de Auditoría sobre Ejecución del Trabajo en su párrafo 2.2., publicada en el Boletín del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC) número 4.

La Norma Técnica de Auditoría sobre Contrato de auditoría o Carta de Encargo, publicada en el BOICAC 38, de junio de 1999, establece el contenido de carácter general de la carta de encargo o contrato de auditoría que el auditor de cuentas ha de formalizar por escrito para realizar su trabajo, relaciona otros aspectos cuya inclusión en dicha carta de encargo o contrato de auditoría pudiera ser conveniente y proporciona un modelo para su redacción.

El objetivo de esta guía es complementar la citada Norma Técnica de Auditoría sobre Contrato de Auditoría o Carta de Encargo, proponiendo una serie de cláusulas adicionales, que pretenden, fundamentalmente, dar respuesta a las novedades legislativas que se han producido en los últimos años y mejorar el marco contractual del auditor con su cliente.

2.- CONTENIDO DE LA CARTA DE ENCARGO

Los miembros del Instituto prepararán sus cartas de encargo o contratos de auditoría tomando como base lo establecido en la Norma Técnica de Auditoría sobre Contrato de Auditoría o Carta de Encargo y, adicionalmente, todos los apartados que se relacionan a continuación, para los que en el Anexo I se incluye un texto orientativo de cláusula.

Cláusulas obligatorias

(a) Riesgos Laborales

El objetivo de esta cláusula es dar cumplimiento a lo establecido en la Ley de Prevención de Riesgos Laborales.

El artículo 24 de la Ley 31/1995, de 8 de noviembre de Prevención de Riesgos Laborales, determina que cuando en un mismo centro de trabajo tengan que prestar servicios trabajadores de diversas empresas, estas empresas se coordinen al objeto de realizar prevención sobre riesgos laborales. Por ello, el empresario titular del centro de trabajo deberá comunicar su plan de riesgos laborales al otro empresario, y cerciorarse de que los trabajadores de la otra empresa hayan recibido la información precisa y necesaria sobre los riesgos laborales en dicho centro de trabajo.

(b) Protección de datos

El objetivo de esta cláusula es el establecer cuál será el tratamiento a dar a los datos de carácter personal a los que pudieran acceder durante la prestación de los servicios pactados, de conformidad con lo dispuesto en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal (LOPD).

El artículo 5 de la LOPD obliga al que recoja datos de carácter personal a informar de manera inequívoca de la existencia de un fichero con datos personales, del titular del mismo y su dirección, de la finalidad de dicho fichero, de los destinatarios de la información, así como de la posibilidad de ejercitar los derechos de acceso, rectificación, cancelación y oposición. Por su parte, cuando se realizan cesiones de datos personales a un tercero, el artículo 11 de la LOPD obliga a comunicar al sujeto titular del dato la cesión que se esté produciendo, salvo los casos en que la propia LOPD exonera de tal obligación de comunicación. A tal efecto, y para cuando se está prestando servicios profesionales al titular de los datos, el artículo 12 de la LOPD entiende que en ese caso no existe tal cesión al prestador de los servicios y por ello no hay que pedir consentimiento a los titulares de los datos.

(c) Entidades sujetas a régimen de supervisión especial

El objetivo de esta cláusula es cumplir con la regulación contenida, tanto en la Disposición Final Primera de la Ley 19/1988, de 12 de julio de Auditoría de cuentas, como en el Reglamento que la desarrolla. Igualmente es necesario cumplir con las Normas Técnicas de Auditoría en relación con los informes complementarios.

La Disposición Final Primera regula que si en el plazo de una semana desde la fecha de entrega del informe de auditoría de cuentas anuales, el auditor no tuviera constancia de la remisión del mismo por parte de la entidad auditada a las entidades supervisoras, deberá enviar directamente el informe a las citadas entidades.

Por otra parte, el Reglamento que desarrolla la Ley de Auditoría de cuentas determina la obligación de incluir en la carta de encargo o contrato de auditoría de cuentas anuales la emisión por parte del auditor de un informe, complementario al de auditoría de cuentas anuales, que contribuya al mejor desempeño de las funciones de supervisión y control por parte de los organismos públicos sobre las entidades auditadas y sometidas a dicha supervisión y control.

Cláusulas recomendables

(d) Comunicaciones por correo electrónico/fax

Este tipo de cláusulas tratan de regular y advertir del peligro que el uso del correo electrónico como medio de comunicación con los clientes puede llegar a ocasionar, debido a que no se puede garantizar absolutamente el secreto de las comunicaciones conforme al estado de la técnica a fecha de hoy. De esta manera si ambas partes contratantes han aceptado el uso del correo electrónico como medio de comunicación de información y documentación, posteriormente no podrían basar una reclamación de daños contra la otra parte en la vulneración de las comunicaciones por parte de un tercero.

Guía de actuación sobre cláusulas adicionales en las cartas de encargo

(e) Indemnidad

Dada la importancia que las manifestaciones de los administradores y de la Dirección tienen para el resultado de la auditoría, la introducción de esta cláusula en las cartas de encargo pretende liberar expresamente al auditor de cuentas y a su personal de cualquier responsabilidad por daños que se pudieran ocasionar por las manifestaciones falsas o inexactas de los administradores y de la Dirección.

(f) Limitación de ofertas de trabajo

Con esta cláusula se pretende evitar que las partes traten de captar de la otra trabajadores participantes en el proyecto, bajo la sanción de pagar una determinada compensación económica en caso de que incumplieran tal obligación.

(g) Designación de interlocutores por parte del cliente

El modelo de carta de encargo incluido en la Norma Técnica de Auditoría sobre Contrato de Auditoría o Carta de Encargo (BOICAC 38) hace referencia a que *"la sociedad designará al personal a quienes el auditor deba dirigir las consultas necesarias para realizar su trabajo"*.

Esta Guía de actuación recomienda que el contrato o carta de encargo establezca que este personal deberá tener la cualificación, conocimiento y experiencia requeridos para la adecuada ejecución de los trabajos.

(h) Acceso a expertos de la propia organización de la empresa auditora

Con el objetivo de prestar los servicios cubiertos por la carta de encargo, así como cualquier otro servicio demandado por el cliente, con la inclusión de esta cláusula el auditor podrá revelar información confidencial del cliente, incluida la información fiscal, a los expertos de su propia organización que considere facultados, extendiéndose a éstos la obligación de secreto profesional del auditor

(i) Disposición de medios

El objetivo de esta cláusula es resaltar la obligación del cliente de facilitar los medios adecuados para la prestación de los servicios en sus instalaciones: acceso a redes, entorno apropiado, información relevante en materia de prevención de riesgos laborales e inclusiva de no infracción de derechos de la propiedad intelectual por el uso de medios del cliente.

(j) No exclusividad en la prestación de servicios

Mediante esta cláusula, el auditor manifiesta que no puede garantizar la exclusividad en la prestación de sus servicios.

(k) Terminación del acuerdo

~~Con la inclusión de esta cláusula se pretende determinar aquellas situaciones que podrían dar lugar a la resolución o rescisión del acuerdo contractual, así como regular la liquidación de honorarios y gastos incurridos hasta la fecha de tal circunstancia.~~

Guía de actuación sobre cláusulas adicionales en las cartas de encargo

~~En este sentido y dado que el pago de los honorarios es la contraprestación esencial por parte del cliente dentro del marco del contrato de arrendamiento de servicios, el Código Civil en el artículo 1.124 determina la posibilidad de resolver el contrato por parte de la entidad auditora en caso de que existiera tal incumplimiento de pago, posibilidad legal que igualmente ha sido aceptada por el ICAC mediante la consulta de 1 de marzo de 1993 publicada en el BOICAC 42.~~

~~Igualmente por tal motivo el contrato podría ser resuelto por imperativo del artículo 1.124 ya citado, así como del propio artículo 1.184 del mismo Código Civil, cuando la prestación resultara de imposible cumplimiento, como por ejemplo si el auditor incurriera, de manera sobrevenida e imprevista, en una de las incompatibilidades descritas en la Ley de Auditoría.~~

(1) Información y confidencialidad

Esta cláusula pretende restringir la distribución a terceras partes de informes (distintos al de auditoría), cartas, asesoramiento y cualquier otra información que facilite el auditor al cliente, salvo que medie consentimiento previo por parte del auditor.

(m) Secreto profesional versus deber legal

~~Esta cláusula tiene por objeto articular en la carta de encargo la obligación impuesta al auditor de cuentas por el artículo 13 de la Ley 9/1988, de 12 de julio de Auditoría de Cuentas, de mantener el secreto de cuanta información conozca en el ejercicio de su actividad, excepcionándose de tal obligación cuando una ley imponga al auditor la obligación de revelar dicha información, como puede ser el caso del artículo 14 de la misma Ley o la misma obligación de revelar la información que viene impuesta por la Ley 19/1993, de 28 de diciembre sobre Prevención del Blanqueo de Capitales, así como los casos en que el auditor tenga la autorización escrita del cliente para dicha revelación.~~

3.- FIRMA E IDENTIFICACIÓN DEL CLIENTE

Firma del contrato o carta de encargo

El contrato de auditoría o carta de encargo debe ser firmado por personas autorizadas para contratar y, recomendablemente, en todas sus páginas.

Identificación del cliente

La Ley 19/1993, de 28 de diciembre, regula las obligaciones, actuaciones y procedimientos dirigidos a prevenir e impedir la utilización del sistema financiero, así como de otros sectores de actividad económica, para el blanqueo de capitales procedentes de cualquier tipo de participación delictiva. Dicha Ley ha sido modificada por la Ley 19/2003, de 4 de junio, en el sentido de incorporar un apartado 2º al artículo 2 de aquella Ley, por el que quedan sujetas a las obligaciones de la misma, las personas físicas o jurídicas que actúen en el ejercicio de su profesión como auditores (art. 2, apar. 2º, letra c).

La Ley 19/1993 ha sido desarrollada por el Real Decreto 925/1995, de 9 de junio, que aprobó el Reglamento sobre medidas para la prevención del blanqueo de capitales. Este Reglamento, de conformidad con la propia Ley de Prevención del Blanqueo de Capitales, impone diversos requerimientos a los sujetos obligados, como es el caso de los auditores por el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, y entre ellos se encuentra el de identificar debidamente a sus clientes. Para ello, siendo el cliente una persona jurídica, el auditor deberá obtener copia de los poderes del representante legal que actúa en nombre del cliente y firma el contrato de auditoría o carta de encargo, así como copia del DNI, permiso de residencia o pasaporte de dicho representante. Adicionalmente el auditor deberá obtener documento fehaciente en el que conste la denominación, forma jurídica, domicilio, objeto social y NIF del cliente.

4.- OTROS TRABAJOS DISTINTOS DE LA AUDITORÍA DE CUENTAS

Para la elaboración de los contratos o cartas de encargo referentes a otros trabajos distintos de la auditoría de cuentas, deberá tomarse en consideración lo indicado en los apartados anteriores, en lo que resulte de aplicación, así como otros aspectos derivados de la naturaleza específica del trabajo.

En particular se recomienda que, siempre que la legislación lo permita, se incluya una cláusula de limitación de responsabilidad, estableciendo una indemnización máxima, equivalente a un múltiplo de los honorarios estipulados por los servicios prestados, en caso de daños y perjuicios causados al cliente derivados de culpa o negligencia. No será de aplicación esta limitación de responsabilidad en los casos de actuación dolosa o gravemente negligente.

ANEXO I

TEXTO ORIENTATIVO DE LAS CLÁUSULAS

Cláusulas obligatorias

(a) Riesgos Laborales

La entidad contratante y el auditor serán responsables de cumplir las obligaciones en materia de coordinación empresarial establecidas en el artículo 24 de la Ley 31/1995, de 11 de noviembre, de Prevención de Riesgos Laborales así como las disposiciones que lo desarrollan y complementan para garantizar los máximos niveles de seguridad y protección frente a los riesgos laborales.

Por tal motivo, cada una de las partes contratantes pondrá a disposición de la otra la información y dará las instrucciones adecuadas en relación con los riesgos existentes, así como las medidas de prevención y emergencia que corresponda, en el centro de trabajo al que en su caso se desplacen los profesionales de las partes contratantes asignados a los servicios pactados y, en general, dará cumplimiento a lo dispuesto por la normativa en materia de prevención de riesgos laborales.

(b) Protección de datos

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] 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] 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] a la dirección arriba indicada.

En relación con la prestación de servicios objeto de esta carta de encargo, les informamos que [AUDITOR] tratará 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.

Guía de actuación sobre cláusulas adicionales en las cartas de encargo

Por el presente, el Cliente autoriza expresamente a [AUDITOR] 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] procederá 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] queda autorizado 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.

(c) Entidades sujetas a régimen de supervisión especial

En tanto que entidad sujeta a régimen de supervisión especial de las previstas en la Disposición Final Primera de la Ley 19/1988, de 12 de julio de Auditoría de Cuentas y su Reglamento, la entidad contratante declara conocer que el auditor deberá emitir un informe complementario al de auditoría destinado al organismo competente para su supervisión y control y que, si en el plazo de una semana contada a partir de la entrega del informe de auditoría de cuentas anuales, el auditor no tuviera constancia de la remisión del mismo por parte de la entidad auditada al organismo supervisor, éste deberá enviar directamente el informe al referido organismo supervisor.

Cláusulas recomendables

(d) Comunicaciones por correo electrónico/fax

La sociedad contratante manifiesta su consentimiento expreso para que las comunicaciones con el auditor se realicen, entre otros medios, a través de correo electrónico y fax y, a tal efecto, declara conocer y acepta que el uso de tales medios de comunicación no garantiza con certeza absoluta ni la confidencialidad ni la integridad ni, incluso, la recepción de la información que se transmita por lo que expresamente renuncia a ejercitar cualesquiera acciones de reclamación de daños y perjuicios como consecuencia de la pérdida, no recepción o acceso por un tercero no autorizado a la información transmitida por estos medios.

(e) Indemnidad

La entidad contratante es plenamente responsable de la información que ponga a disposición o entregue al auditor en el ejercicio de su actividad, y en consecuencia libera expresamente a este último de cualquier responsabilidad por daños que se pudiera derivar de la falsedad o inexactitud de cualquier información suministrada al auditor o a su personal particularmente por la Dirección de la entidad o sus administradores.

Guía de actuación sobre cláusulas adicionales en las cartas de encargo

(f) Limitación de ofertas de trabajo

La entidad contratante, desde el momento de la firma del presente documento y por un periodo de 36 meses desde la fecha del informe, se compromete en relación con cualquier trabajador, prestador de servicios, representante, consultor o agente de la entidad auditora², a abstenerse, sin previo consentimiento de ésta, de:

- (i) ofrecerles o inducirles a abandonar la entidad auditora;
- (ii) ofrecerles trabajo en la entidad contratante;
- (iii) solicitarles la prestación de servicios individual o conjunta ya sea para la propia entidad contratante o cualquier entidad relacionada con ella, inclusive, sus clientes;
- (iv) interferir de cualquier manera en la relación de empleo o prestación de servicios con la entidad de auditoría.

En caso de incumplimiento de lo previsto en el párrafo anterior, la entidad contratante deberá indemnizar a la entidad de auditoría con la cantidad de Euros.

(g) Designación de interlocutores por parte del cliente

La entidad contratante deberá comunicar por escrito y por cualquier medio del que pueda quedar constancia en derecho al personal al que deberá dirigirse el auditor al objeto de formular cuantas consultas resulten necesarias para la realización de su actividad.

La entidad contratante se hace responsable de que las personas designadas como interlocutores posean, puedan acceder o requerir toda la información necesaria para el auditor en el ejercicio de su actividad así como que posean la cualificación, conocimiento y experiencia suficientes y necesarios para la adecuada colaboración con el auditor en la ejecución de su trabajo.

(h) Acceso a expertos de la propia organización de la empresa auditora

La entidad contratante, con la finalidad de que el auditor le pueda prestar los servicios objeto de esta carta de encargo o cualquier otro servicio que demande del auditor o su personal, autoriza a éste último a fin de que pueda revelar información confidencial, incluida la fiscal, de la entidad contratante a expertos de la propia organización del auditor en aquellas materias que fueran necesario tal peritaje para la prestación de los servicios contratados, extendiéndose a estos expertos la obligación de secreto profesional.

(i) Disposición de medios

La entidad contratante proporcionará al auditor los medios adecuados para la prestación de los servicios objeto del encargo en sus instalaciones, en particular, facilitando un entorno apropiado para la realización de los trabajos y el acceso a las redes y medios de comunicación que se pacten.

² Como se indica en la Circular E17/2011, esta cláusula se puede acotar para que el compromiso de la entidad contratante sea sólo respecto al auditor de cuentas firmante del informe, a los socios de la sociedad de auditoría y a los auditores designados para realizar auditorías en nombre de ésta.

Guía de actuación sobre cláusulas adicionales en las cartas de encargo

(j) No exclusividad en la prestación de servicios

La entidad contratante toma conocimiento y acepta que los servicios contratados al auditor en ningún caso se prestan en régimen de exclusividad.

(k) Terminación del acuerdo

~~1.- El incumplimiento por cualquiera de las partes de las obligaciones fijadas en el presente contrato facultará a la parte que haya cumplido para optar entre exigir el cumplimiento o la resolución del contrato, en ambos casos con la indemnización de daños y perjuicios a que haya lugar.~~

~~En particular y sin perjuicio de la aplicación en su caso de las demás causas previstas en la legislación vigente y en el presente contrato, constituirá causa de resolución del presente contrato el incumplimiento por la entidad contratante de las obligaciones de pago de provisiones de fondos y honorarios establecidas en el presente documento.~~

~~2.- Sin perjuicio de la aplicación, en su caso, de las causas generales de extinción de las obligaciones, se considerará causa de extinción anticipada del contrato que no dará lugar a indemnización alguna sin que ello impida el abono de los honorarios correspondientes a los servicios efectivamente prestados, la imposibilidad sobrevenida del cumplimiento de la prestación del servicio, particularmente, cuando el auditor incurra, de manera sobrevenida e imprevista, en alguna de las situaciones de incompatibilidad establecidas en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.~~

(l) Información y confidencialidad

La entidad contratante, sin límite temporal ninguno a partir de la firma del presente contrato, queda expresamente obligada a mantener absoluta confidencialidad y reserva acerca de la información a la que haya tenido acceso en el curso de la relación profesional con el auditor o haya podido conocer con ocasión del cumplimiento del contrato de tal forma que la entidad contratante no podrá copiar o utilizar dicha información con fin distinto al que figura en este contrato, ni revelarla o cederla a terceros ajenos al presente contrato, ni siquiera a efectos de conservación, salvo expreso consentimiento escrito de la entidad auditora o imperativo legal.

(m) Secreto profesional versus deber legal

~~Por su parte, de conformidad con lo previsto en el artículo 13 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, la entidad auditada y su personal estarán obligados a mantener el secreto de cuanta información conozca en el ejercicio de su actividad, no pudiendo hacer uso de la misma para finalidades distintas de las de la propia auditoría de cuentas, salvo expreso consentimiento escrito de la entidad auditora o imperativo legal (como sería lo establecido en el art. 14.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas o en el art. 3 de la Ley 19/1993, de 28 de diciembre, sobre determinadas medidas de Prevención del Blanqueo de Capitales).~~