

GUIA DE ACTUACIÓN SOBRE CARTAS DE ENCARGO

Julio de 2014

Introducción

En abril de 2008 la Comisión Técnica del ICJCE emitió una guía de actuación con recomendaciones sobre posibles cláusulas a incluir en las cartas de encargo adicionales al contenido de carácter general establecido en la Norma Técnica de Auditoría sobre Contrato de Auditoría o Carta de Encargo en vigor en ese momento. Desde entonces se han producido diversas modificaciones legislativas con impacto en el trabajo del auditor y en el marco contractual del mismo.

Destacamos, en primer lugar, en este contexto, la publicación del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (TRLAC)¹ así como su desarrollo reglamentario² (RAC), disposiciones normativas en las que, entre otros, se incluyen requerimientos específicos en relación con el contenido de la carta de encargo. En segundo lugar, se han publicado las nuevas normas técnicas de auditoría³, resultado de la adaptación de las NIA para su aplicación en España, que incluyen una norma específica, la NIA-ES 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, que trata de las responsabilidades del auditor al acordar los términos del encargo de auditoría.

La Comisión Técnica y de Calidad del ICJCE ha considerado conveniente proceder a la emisión de una nueva Guía de actuación que recoja un modelo orientativo de carta de encargo así como recomendaciones sobre posibles cláusulas adicionales a incorporar en la misma, en el marco de la nueva normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas así como de la restante normativa actualmente en vigor con impacto en el marco contractual del auditor (p.ej. la nueva legislación sobre Prevención del Blanqueo de Capitales y la Financiación del Terrorismo).

Por tanto, a continuación se incluye un modelo orientativo de carta de encargo, adaptado a las NIA-ES y a los requisitos establecidos en nuestra normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, así como nuestras recomendaciones, actualizadas, sobre posibles cláusulas adicionales a incluir en la carta de encargo.

¹ Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio.

² Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre.

³ Resolución de 15 de octubre de 2013.

Modelo orientativo de carta de encargo (adaptado a las NIA-ES y a los requisitos del TRLAC y del RAC)

El presente modelo orientativo de carta encargo de auditoría, adaptado a las NIA-ES, incluye todos los aspectos que de acuerdo con el TRLAC y el RAC resultarían obligatorios en la carta de encargo de una auditoría de cuentas realizada de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas en vigor en España.

A este respecto, el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas en su artículo 3.2 establece que “el *informe de auditoría deberá ser emitido por el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría de conformidad con la normativa prevista en el artículo 6 y con el **contrato de auditoría suscrito entre las partes***” desarrollando en el RAC las condiciones a cumplir por dicho contrato de auditoría o carta de encargo en los términos que se reproducen a continuación:

“Artículo 8. Contrato de auditoría de cuentas anuales

1. Con carácter previo al inicio de la realización del trabajo de auditoría, deberá suscribirse un contrato de auditoría entre la entidad auditada y el auditor de cuentas.

El contrato de auditoría de cuentas anuales ha de formalizarse por escrito e incluirá, de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, al menos, la identificación de las cuentas anuales objeto de auditoría y los aspectos relevantes del trabajo de auditoría a realizar, referidos al período de contratación, los honorarios, finalidad o razón por la que se realiza el encargo y plazo de entrega del informe de auditoría, sin que puedan establecerse limitaciones al desarrollo del trabajo de auditoría ni estipulaciones contrarias a lo establecido en la citada normativa ni restricciones a la distribución o utilización del informe de auditoría.

2. En el momento de suscribirse el contrato de auditoría y, en todo caso, en el momento de aceptar la designación efectuada por la entidad, el auditor de cuentas deberá estar inscrito en la situación de ejerciente a que se refiere el artículo 27.a). Si el contrato de auditoría se suscribiese con una persona jurídica, ésta deberá estar inscrita en dicho momento como sociedad de auditoría en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.”

El modelo orientativo, que se adjunta como ANEXO I a esta guía de actuación, se presenta a continuación en formato comparativo a doble columna: en la primera, el ejemplo recogido en el Anexo 1 de la NIA-ES 210, y, en la segunda, el modelo adaptado de acuerdo con la normativa reguladora de la auditoría de cuentas en España.

La referencia se hace únicamente a la carta de encargo, de acuerdo con la terminología usada en las NIA-ES. No obstante, el documento puede formalizarse como contrato, sin apenas modificaciones.

Por último, queremos indicar que la terminología y definiciones incluidas en el modelo adjunto referentes a los responsables del gobierno y a la Dirección de la entidad se interpretarán en

Guía de actuación sobre cartas de encargo

cada caso conforme a lo establecido en la normativa española que resulte de aplicación de acuerdo con la naturaleza jurídica de la entidad auditada.

En todo caso, las referencias realizadas en las diferentes NIA-ES a las afirmaciones o manifestaciones de la dirección incluidas en los estados financieros o a las directrices de la dirección sobre las actividades de control interno de la entidad se entenderán sin perjuicio de las que realicen los órganos de administración u órganos equivalentes de la entidad auditada que tengan atribuidas las competencias para la formulación, suscripción o emisión de dichos estados financieros, así como de la responsabilidad de estos órganos en relación con el sistema de control interno a estos efectos.

En este sentido, como se establece en los criterios de interpretación recogidos en la Resolución del ICAC de 15 de octubre de 2013 por la que se publican las NIA-ES, de acuerdo con lo prevenido en el artículo 25.2 del Código de Comercio, la responsabilidad sobre el resultado final de las cuentas anuales, atribuida a los administradores, conlleva la asunción de responsabilidad sobre todo el proceso seguido para su elaboración, quedando excluida cualquier exención de responsabilidad sobre el resultado final basada en la actuación de un tercero que ha intervenido en el proceso con la autorización o aquiescencia del responsable, de conformidad con los principios generales que rigen la responsabilidad civil. En particular, y a estos efectos, ese proceso incluye expresamente la responsabilidad de los administradores sobre el sistema de control interno necesario para permitir la preparación de dichas cuentas anuales libres de incorrecciones materiales debidas a fraude o error.

<p>(Extracto de la NIA-ES 210) Anexo 1 Ejemplo de carta de encargo de auditoría (NIA-ES)</p> <p>El siguiente es un ejemplo de carta de encargo de auditoría para una auditoría de estados financieros con fines generales preparados de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera. Esta carta no es de uso obligatorio, sino que solo pretende ser una orientación que pueda utilizarse junto con las consideraciones recogidas en esta NIA. Será necesario modificarla en función de los requerimientos y de las circunstancias particulares. Está diseñada con referencia a una auditoría de estados financieros de un único periodo, y sería preciso adaptarla en caso de pretender o prever aplicarla a auditorías recurrentes (véase el apartado 13 de esta NIA). Puede resultar adecuado solicitar asesoramiento jurídico sobre la idoneidad de cualquier carta propuesta.</p> <p style="text-align: center;">***</p> <p>Dirigida al representante adecuado de la dirección o de los responsables del gobierno de la sociedad ABC :</p> <p><i>(Objetivo y alcance de la auditoría)</i></p> <p>Han solicitado ustedes que auditemos los estados financieros de la sociedad ABC, que comprenden el balance de situación a 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en</p>	<p>MODELO ORIENTATIVO DE CARTA DE ENCARGO (Adaptado a la normativa reguladora de la auditoría de cuentas en España)⁴</p> <p>El siguiente es un modelo orientativo de carta de encargo de auditoría para una auditoría de cuentas anuales preparadas de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación. Este modelo será necesario modificarlo en función de los requerimientos y de las circunstancias particulares. Está diseñado para su utilización, tanto para el período inicial de contratación, como para ejercicios posteriores.</p> <p style="text-align: center;">***</p> <p>(Fecha)</p> <p>(Dirigida al representante adecuado de la dirección o de los responsables del gobierno de la sociedad ABC)</p> <p>Estimados señores:</p> <p>Objetivo y alcance de la auditoría</p> <p>A) Cuando se trate del período inicial de contratación. <i>(No podrá ser inferior a tres años ni superior a nueve).</i></p> <p>Nos han solicitado que auditemos las cuentas anuales de la sociedad ABC, que comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria, por un período de.....años, comprendiendo, por tanto, la realización de la auditoría de las cuentas anuales correspondientes a todos los ejercicios</p>
---	---

⁴ Aplicable a los encargos de auditoría de cuentas anuales o estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 1 de enero de 2014. En todo caso, serán de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2015, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo.

Guía de actuación sobre cartas de encargo

<p>dicha fecha, y un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa. Nos complace confirmarles mediante esta carta que aceptamos el encargo de auditoría y comprendemos su contenido. Realizaremos nuestra auditoría con el objetivo de expresar una opinión sobre los estados financieros.</p>	<p>de Sociedad ABC. que se cierren entre el 1 de enero de 20xx y el 31 de diciembre de 20xx.</p> <p>Al completar la auditoría, emitiremos nuestro informe que contendrá nuestra opinión técnica sobre las cuentas anuales examinadas y sobre la concordancia de la información contable contemplada en el informe de gestión con el contenido de las cuentas anuales correspondientes.</p> <p>B) Para los ejercicios posteriores al período inicial de contratación.⁵</p> <p>Nos han solicitado que auditemos las cuentas anuales de la sociedad ABC, que comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio 20XX (<i>para cada ejercicio posterior al período inicial de contratación</i>).</p> <p>Al completar la auditoría, emitiremos nuestro informe que contendrá nuestra opinión técnica sobre las cuentas anuales examinadas y sobre la concordancia de la información contable contemplada en el informe de gestión con el contenido de las cuentas anuales correspondientes.</p>
<p><i>(Responsabilidades del auditor)</i></p> <p>Llevaremos a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). 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 los estados financieros 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 los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables</p>	<p>Responsabilidades de los auditores</p> <p>Realizaremos nuestro trabajo de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, así como con las normas de auditoría en vigor publicadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, resultado de la adaptación de las NIA para su aplicación en España (NIA-ES), así como las normas técnicas complementarias publicadas por el ICAC y que se encuentren en vigor. Dicha normativa exige 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 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.</p>

⁵ Véase notas adicionales al modelo orientativo en relación con la **prórroga tácita**.

Guía de actuación sobre cartas de encargo

<p>aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros.</p> <p>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 NIA.</p> <p>Al efectuar nuestras valoraciones del riesgo, tenemos en cuenta el control interno relevante para la preparación de los estados financieros por parte de la entidad con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. No obstante, les comunicaremos por escrito cualquier deficiencia significativa en el control interno relevante para la auditoría de los estados financieros que identifiquemos durante la realización de la auditoría.</p>	<p>Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en las cuentas anuales, debida a fraude (tal como se define en la NIA 240, <i>Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude</i>, apartado 11) 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.</p> <p>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 NIA-ES.</p> <p>Al efectuar nuestras valoraciones del riesgo, tenemos en cuenta el control interno relevante para la preparación de las cuentas anuales por parte de la entidad con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. No obstante, les comunicaremos por escrito cualquier deficiencia significativa en el control interno relevante para la auditoría de las cuentas anuales que identifiquemos durante la realización de la auditoría.</p>
<p><i>(Responsabilidades de la dirección e identificación del marco de información financiera aplicable (a los efectos de este ejemplo, se supone que el auditor no ha determinado que las disposiciones legales o reglamentarias prescriban dichas responsabilidades en términos adecuados; se emplean, por tanto, las descripciones del apartado 6(b) de esta NIA)</i></p> <p>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:</p>	<p>Responsabilidad y Manifestaciones de los Administradores.</p> <p>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:</p>

Guía de actuación sobre cartas de encargo

<p>(a) la preparación y presentación fiel de los estados financieros de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera ;</p>	<p>(a) la formulación de las cuentas anuales que expresen la imagen fiel, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación que, de acuerdo con la información que ustedes nos han facilitado, es el establecido en:</p> <ul style="list-style-type: none">• Código de Comercio y la restante legislación mercantil [en el caso de entidades no lucrativas y entidades no mercantiles analizar previamente a la emisión de la carta de encargo la normativa concreta que les resulta de aplicación y adaptar según corresponda]• Plan General de Contabilidad y sus Adaptaciones sectoriales⁶[en el caso de entidades sometidas al régimen de supervisión y control atribuido al Banco de España, a la Comisión Nacional del Mercado de Valores, a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, este apartado deberá adaptarse para añadir la referencia concreta a la normativa que resulte de aplicación, p. ej. Circular 4/2004 del Banco de España, Plan de Contabilidad de las Entidades Aseguradoras, Circular X/ 20XX de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, etc.]• Las normas de obligado cumplimiento aprobadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en desarrollo del Plan General de Contabilidad y sus normas complementarias [en el caso de entidades sometidas al régimen de supervisión y control mencionado anteriormente se complementará este apartado con la referencia a las normas de obligado cumplimiento aprobadas por el Banco de España, Dirección General de Seguros,
--	---

⁶ En el caso particular de que la entidad se encuentre dentro del ámbito de aplicación de una Adaptación Sectorial concreta se añadirá la siguiente frase: “ y, en particular, la Adaptación Sectorial del Plan General de Contabilidad aaprobado por”

Guía de actuación sobre cartas de encargo

<p>(b) el control interno que [la dirección] considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error; y</p> <p>(c) proporcionarnos:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) acceso a toda la información de la que tenga conocimiento [la dirección] y que sea relevante para la preparación de los estados financieros, 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. <p>Como parte de nuestro proceso de auditoría, solicitaremos a [la dirección, y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad] confirmación escrita de las manifestaciones realizadas a nuestra atención en relación con la auditoría.</p>	<p>Comisión Nacional del Mercado de Valores, según corresponda, en desarrollo de la norma contable principal de la que se trate]</p> <ul style="list-style-type: none"> • El resto de la normativa contable española que resulte de aplicación. <p>(b) el control interno que [la dirección] considere necesario para permitir la preparación de cuentas anuales libres de incorrección material, debida a fraude o error; y</p> <p>(c) proporcionarnos:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) acceso a toda la información de la que tenga conocimiento [la dirección] y que sea relevante para la preparación de las cuentas anuales, tal como libros, registros contables o sistemas de contabilidad, 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. <p>Como parte de nuestro proceso de auditoría, solicitaremos a [la dirección, y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad] confirmación escrita de las manifestaciones realizadas a nuestra atención en relación con la auditoría.</p> <p>Asimismo, cumpliremos con lo establecido en la normativa reguladora de auditoría de cuentas respecto a la comunicación con la Dirección y los Administradores. En cumplimiento de estas obligaciones nos pondremos en contacto directamente con los miembros del Consejo de Administración [adaptar según corresponda a los miembros del órgano de administración o equivalente de la entidad auditada] durante nuestra auditoría si las circunstancias así lo requieren.</p> <p>[Aplicable solamente a auditorías de sociedades cotizadas] Dada la condición de la</p>
---	--

Guía de actuación sobre cartas de encargo

<p>Esperamos contar con la plena colaboración de sus empleados durante nuestra auditoría.</p>	<p>Sociedad de entidad emisora de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores, entendemos que el Comité de Auditoría es el responsable directo de establecer las oportunas relaciones con nosotros para recibir información sobre aquellas cuestiones que puedan poner en riesgo nuestra independencia y sobre cualesquiera otras relacionadas con el proceso de desarrollo de la auditoría de cuentas, así como aquellas otras comunicaciones previstas en la legislación de auditoría de cuentas y en las normas de auditoría. En consecuencia, las comunicaciones a las que se refieren el párrafo anterior serán realizadas a través del Comité de Auditoría.</p> <p>Esperamos contar con la plena colaboración de sus empleados durante nuestra auditoría.</p> <p>Una vez emitido nuestro informe y hasta la fecha de publicación de las cuentas anuales [adaptarlo según corresponda: entendiéndose como tal fecha la de publicación en los registros públicos oficiales, en la página web de los organismos supervisores o de la propia entidad, o, en su defecto, la de entrega del informe de auditoría], se comprometen a informarnos sobre los hechos que puedan afectar a las cuentas anuales y que lleguen a su conocimiento con posterioridad a la formulación de las mismas.</p> <p>Si ustedes tuvieran la intención de publicar las cuentas anuales junto con nuestro informe de auditoría en un documento que contenga otra información, se comprometen a: (a) proporcionarnos un borrador del documento para su lectura, y (b) obtener nuestro consentimiento para la inclusión en él de nuestro informe de auditoría, antes de que dicho documento se publique y distribuya.</p>
<p><i>(Otra información)</i></p> <p>(Insertar otra información, como acuerdos sobre honorarios, facturación y otras condiciones específicas, según el caso).</p>	<p><i>Honorarios y Facturación.</i></p> <p>Nuestros honorarios por los servicios de auditoría de cuentas anuales se fijan en función del tiempo empleado en la realización del trabajo y de nuestras tarifas horarias de auditoría en vigor cada año, por categorías profesionales, aplicadas con carácter general. Nuestros honorarios por el examen de las cuentas correspondientes al ejercicio cerrado el XX de XX de XX, ascienden a xxxxxxxxxxxx euros. A este importe se añadirán los gastos que incurramos por su cuenta y el I.V.A. correspondiente.</p>

Guía de actuación sobre cartas de encargo

	<p>Hemos efectuado esta estimación teniendo en cuenta las premisas siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none">— La sociedad nos entregará sus cuentas anuales debidamente formuladas por los Administradores dentro del plazo que a estos efectos establece la Ley.— La sociedad nos prestará su máxima colaboración en la preparación de ciertos trabajos, tales como análisis de cuentas, conciliaciones de diferencias de saldos, búsqueda de comprobantes y registros, etc. Estos trabajos así como las cartas de solicitud de confirmación que seleccionemos serán puestos a nuestra disposición en el plazo que fijemos de común acuerdo. <p>Si durante la realización de nuestro trabajo observásemos cambios en las circunstancias en base a las cuales se ha realizado el presente acuerdo, tales como fusiones, absorciones, cambios de objeto social, modificación de volumen de negocio o de la cifra patrimonial, modificación en los criterios de contabilización, circunstancias que hagan necesaria la reemisión de informes, errores en aquellos detalles que les hubiéramos solicitado, modificación del sistema contable y otros similares, se lo notificaríamos explicándoles los motivos que nos obligan a variar los honorarios estimados, basándonos en el número de horas a realizar en virtud de los cambios operados.</p>
	<p><i>(Aplicable solamente en la alternativa A)</i></p> <p>Para cada uno de los ejercicios sucesivos nuestros honorarios, tomando como base el importe total señalado para el ejercicio 20xx, se modificarán anualmente de acuerdo con nuestras tarifas horarias de auditoría en un porcentaje equivalente al IPC del sector servicios (sin alquileres).</p> <p>Esta estimación tendrá validez siempre que no se modifiquen las circunstancias actuales en base a las cuales se ha realizado el presente acuerdo. Si con posterioridad recibiéramos evidencia adicional o modificación de las cuentas a que se refiere el artículo 270.2 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital modificaríamos consecuentemente nuestro informe procediendo a la correspondiente facturación adicional de honorarios.</p>

Guía de actuación sobre cartas de encargo

<p><i>(Informes)</i></p> <p>(Insertar referencia adecuada respecto a la estructura y contenido esperados del informe de auditoría.)</p> <p>Es posible que la estructura y el contenido de nuestro informe tengan que ser modificados en función de los hallazgos de nuestra auditoría.</p>	<p>Informes y fechas de entrega</p> <p>La estructura y contenido de los informes de auditoría están establecidos en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente. En concreto, los modelos de informe se encuentran en las NIA-ES de la serie 700, publicadas mediante Resolución de 15 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España. De acuerdo con el contenido de las normas citadas, el contenido de los informes se podrá ver modificado en el caso de que se produzcan situaciones y circunstancias que así lo requieran.</p> <p><i>[Aplicable únicamente para auditorías obligatorias de sociedades no cotizadas sujetas a LSC]</i> La finalidad principal perseguida por el Consejo de Administración en la contratación de nuestros servicios como auditores es dar cumplimiento al contenido del Capítulo IV del Título VII de la Ley de Sociedades de Capital en cuanto a las obligaciones de verificación de las cuentas por parte del auditor de cuentas. En consecuencia, y de acuerdo con el contenido del citado texto legal nuestro informe de auditoría les será entregado antes de la fecha de la convocatoria de Junta General en la que se incluya como orden del día la aprobación de las cuentas anuales, siempre que hayamos obtenido evidencia de la formulación de dichas cuentas, así como, en su caso del correspondiente informe de gestión, por parte de los miembros del Consejo de Administración, dentro del plazo fijado en el art. 270.1 de la LSC, y hayamos podido terminar nuestro trabajo con anterioridad a dicha fecha.</p> <p>En relación con lo indicado anteriormente, ABC comunicará a XYZ Auditores con una antelación suficiente la fecha prevista para la convocatoria de la Junta General en la que se procederá a la aprobación de las citadas cuentas anuales. Asimismo XYZ Auditores comunicará a ABC cualquier incidencia significativa en el transcurso del trabajo que pudiera suponer un retraso en la emisión del informe correspondiente.</p> <p><i>[Aplicable para auditorías obligatorias de sociedades cotizadas y sujetas a LSC]</i> Entendemos que la finalidad principal perseguida por ABC, con la contratación de nuestros servicios como auditores es dar cumplimiento al contenido del artículo 8 de R.D. 1362/2007, de 19 de octubre, por el que se desarrolla la Ley</p>
--	--

	<p>24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, en relación con los requisitos de transparencia relativos a la información sobre los emisores cuyos valores estén admitidos a negociación en un mercado secundario oficial o en otro mercado regulado de la Unión Europea, así como al contenido del Capítulo IV de la Ley de Sociedades de Capital en cuanto a las obligaciones de verificación de las cuentas por parte de auditor de cuentas. En consecuencia, y de acuerdo con el contenido de los citados textos legales nuestro informe de auditoría les será entregado antes de la primera de las dos fechas siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none">a) Plazo fijado en el artículo 8 del R.D. 1362/2007 para la remisión a la CNMV del informe financiero anual de la Sociedad, ob) Convocatoria de Junta General en la que se incluya como orden del día la aprobación de las cuentas anuales. <p>Dicho compromiso se encuentra sujeto a que hayamos obtenido evidencia de la formulación de dichas cuentas por parte de los miembros del Consejo de Administración dentro del plazo fijado en el art. 270.1 de la LSC, y hayamos podido terminar nuestro trabajo con anterioridad a dicha fecha.</p> <p>En relación con lo indicado anteriormente ABC, S.A. comunicará a XYZ Auditores, S.L. con una antelación suficiente la fecha prevista para la emisión del informe de auditoría. Asimismo XYZ Auditores, S.L. comunicará a ABC cualquier incidencia significativa en el transcurso del trabajo que pudiera suponer un retraso en la emisión del informe correspondiente.</p> <p><i>[Aplicable para auditorías voluntarias]</i> La entidad, de acuerdo con la información que nos han facilitado no se encuentra dentro de los supuestos contemplados en la legislación vigente en cuanto a la obligación de someter sus cuentas anuales a auditoría obligatoria. En consecuencia, y de acuerdo con dicha información, entendemos que la finalidad principal perseguida por ABC, S.A., con la contratación de nuestros servicios como auditores es poder contar con un informe de auditoría de sus cuentas para uso interno de la dirección y para poder acreditar frente a terceros una mayor grado de fiabilidad en relación con el contenido de sus cuentas anuales. Como consecuencia de lo anterior, nos han solicitado que la entrega de nuestro informe de auditoría se</p>
--	--

Guía de actuación sobre cartas de encargo

	<p>produzca no más tarde del XX de XXXX de 20XX. Dicho compromiso se encuentra sujeto a que hayamos obtenido evidencia de la formulación de dichas cuentas por parte de los miembros del Consejo de Administración dentro del plazo fijado en el art. 270.1 de la LSC, y hayamos podido terminar nuestro trabajo con anterioridad a dicha fecha.</p> <p>En relación con lo indicado anteriormente ABC se compromete a comunicar a XYZ Auditores con una antelación suficiente (no inferior a un mes) cualquier modificación en la fecha fijada para la entrega del informe. XYZ Auditores comunicará por escrito a ABC cualquier incidencia significativa en el transcurso del trabajo que pueda suponer un retraso en la emisión del informe correspondiente dentro del plazo mencionado o incluso la imposibilidad manifiesta de su emisión.</p>
	<p>(Si fuera necesario, se deberán incluir aquí los párrafos adicionales que cubran temas tales como fechas de realización, sistema de facturación, detalle de colaboración que esperamos, etc.) *****</p>
<p>Les rogamos que firmen y devuelvan la copia adjunta de esta carta para indicar que conocen y aceptan los acuerdos relativos a nuestra auditoría de los estados financieros, incluidas nuestras respectivas responsabilidades.</p>	<p>La prestación de los servicios de auditoría objeto del presente acuerdo se regirá en todo caso por las disposiciones legales vigentes en cada momento.</p> <p><i>(Cláusulas optativas, relativas a la mediación y al sometimiento a la jurisdicción competente)</i></p> <p>Para la resolución de los conflictos que puedan surgir en la aplicación o interpretación del presente contrato, ambas partes acuerdan su sometimiento al sistema de mediación acudiendo al Servicio de Mediación de Auditores del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (SMAS).</p> <p>Si no fuere posible solucionar el conflicto a través del sistema de mediación, las partes se someterán a la jurisdicción de los Juzgados y Tribunales de xxxxxx, renunciando, en su caso, al fuero que pudiera corresponderles.</p> <p>En caso de conformidad con los términos aquí expuestos, les agradeceríamos que nos devolvieran debidamente firmada la copia que les adjuntamos.</p> <p>Nos complace tener la oportunidad de prestarles nuestros servicios profesionales y les</p>

Guía de actuación sobre cartas de encargo

ABC y Cia	aseguramos que dedicaremos a este trabajo nuestra mayor atención.
	Fecha
	SOCIEDAD ABC
	EL AUDITOR
	Nombre y Cargo ⁷ Nombre
Recibido y conforme, en nombre de la sociedad ABC por	<i>Recibido y conforme, en nombre de la sociedad ABC por</i>
(Firmado)	<i>(Firmado)</i>
.....
Nombre y cargo	<i>Nombre y cargo</i>
Fecha	<i>Fecha</i>

Notas adicionales

1. Firma e identificación del cliente

Firma de la carta de encargo

La carta de encargo debe ser firmada por personas autorizadas para contratar y, recomendablemente, en todas sus páginas. El auditor deberá evaluar si el firmante de la carta de encargo entiende y asume, en nombre de la entidad, el contenido de todas las cláusulas de la carta de encargo, en especial las relativas a las responsabilidades de la dirección y, en su caso de los órganos de gobierno de la entidad, que se derivan de la adaptación a las NIA-ES

Identificación del cliente

La Ley 10/2010, de 28 de abril, 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 incorpora un apartado 1º letra m) al artículo 2, 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.

La Ley 10/2010 ha sido desarrollada por el Real Decreto 304/2014, de 5 de mayo, por el que se aprueba el reglamento de dicha ley. 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,

⁷ Véanse notas adicionales al modelo en relación con la **firma e identificación del cliente**.

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.

2. Prórroga tácita

En el TRLAC y en su reglamento de desarrollo se regula la posibilidad de la prórroga tácita del contrato de auditoría:

(TRLAC, artículo 19)

Artículo 19. Contratación y rotación.

1. Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría serán contratados por un período de tiempo determinado inicialmente, que no podrá ser inferior a tres años ni superior a nueve a contar desde la fecha en que se inicie el primer ejercicio a auditar, pudiendo ser contratados por periodos máximos sucesivos de tres años una vez que haya finalizado el período inicial. Si a la finalización del período de contratación inicial o de prórroga del mismo, ni el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría ni la entidad auditada manifestaren su voluntad en contrario, el contrato quedará tácitamente prorrogado por un plazo de tres años.

Durante el período inicial, o antes de que finalice cada uno de los trabajos para los que fueron contratados una vez finalizado el período inicial, no podrá rescindirse el contrato sin que medie justa causa. Las divergencias de opiniones sobre tratamientos contables o procedimientos de auditoría no son justa causa. En tal caso, los auditores de cuentas y la entidad auditada deberán comunicar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la rescisión del contrato de auditoría.

(...)

(RAC, artículo 52)

Artículo 52. Prórroga y revocación del contrato de auditoría.

1. Una vez ha finalizado el periodo por el que fueron contratados los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría para realizar la auditoría de cuentas, podrán ser prorrogados expresamente, incluso de forma sucesiva, por periodos máximos de hasta tres años.

*2. Para que el contrato de auditoría quede tácitamente prorrogado por un plazo de tres años, el auditor de cuentas o sociedad de auditoría y la entidad auditada no deberán manifestar su voluntad en contrario antes de que finalice el último ejercicio por el que fueron inicialmente contratados o anteriormente prorrogados, **sin perjuicio de la información de dicha prórroga en la Junta General de socios**. Lo anterior no exime del deber de comunicar tal hecho en el Registro Mercantil correspondiente al domicilio social de la entidad auditada, mediante acuerdo o certificado suscrito por quien tenga competencia legal o estatutaria en la entidad auditada, en un plazo que no podrá ir más allá de la fecha en que se presenten para su depósito las cuentas anuales auditadas correspondientes al último ejercicio del periodo contratado.*

(...)

De acuerdo con lo establecido en el RAC sobre la información de la prórroga en la Junta General, se recomienda asegurarse de que dicha comunicación se produce en los plazos indicados en el mencionado art 52.2 RAC, pues, en otro caso, podría rechazarse la

Guía de actuación sobre cartas de encargo

inscripción de la prórroga en el registro mercantil correspondiente.

CLÁUSULAS ADICIONALES EN LAS CARTAS DE ENCARGO

En la redacción de la carta de encargo, además de seguir el modelo orientativo incluido en esta guía, se recomienda tomar en consideración los apartados que se relacionan a continuación.

Cláusulas derivadas de obligaciones legales

(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.

Texto orientativo de la cláusula:

“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

El reglamento de desarrollo del TRLAC, en su artículo 59, establece que “*el tratamiento de datos de carácter personal llevado a cabo por los auditores de cuentas y sociedades de auditoría como consecuencia del ejercicio de su actividad, incluido el de los datos contenidos en los documentos o papeles de trabajo utilizados para tal fin, se encuentra sometido a lo dispuesto en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de protección de datos de carácter personal y sus disposiciones de desarrollo*”. El objetivo de esta cláusula es 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 legislación aplicable a la protección de datos de carácter personal.

El artículo 5 de la Ley Orgánica 15/1999 (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.

Texto orientativo de la cláusula:

“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.

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

El objetivo de esta cláusula es cumplir con la regulación contenida, tanto en la Disposición Final Primera del Texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, 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 fehaciente de la remisión del mismo por parte de la entidad auditada a las autoridades supervisoras competentes, deberá enviar directamente el informe a las citadas autoridades.

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.

Texto orientativo de la cláusula:

“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 del Texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio 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

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.

Texto orientativo de la cláusula:

“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) Indemnidad⁸

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, en la medida en que sea admisible por la legislación aplicable, 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.

Texto orientativo de la cláusula:

“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.”

(f) Designación de interlocutores por parte del cliente

Esta cláusula pone de manifiesto la necesidad de que la Sociedad designe y comunique al auditor el personal que vaya a actuar como interlocutor en el curso del trabajo. A este respecto, se recomienda que la carta de encargo establezca que este personal deberá tener la cualificación, conocimiento y experiencia requeridos para la adecuada ejecución de los trabajos.

Texto orientativo de la cláusula:

⁸ La inclusión de esta cláusula no es aceptada por determinadas jurisdicciones (p. ej. la SEC estadounidense) circunstancia que deberá ser valorada por el auditor.

“Designación de interlocutores por parte del cliente

La entidad contratante comunicará el 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.”

(g) Acceso a expertos pertenecientes o no a 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 pertenecientes o no a su propia organización que considere facultados, extendiéndose a éstos la obligación de secreto profesional del auditor.

Texto orientativo de la cláusula:

“Acceso a expertos

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 o terceros, en aquellas materias que fueran necesario tal peritaje para la prestación de los servicios contratados, extendiéndose a estos expertos la obligación de secreto profesional.”

(h) 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, lo que implica la no infracción de derechos de la propiedad intelectual por el uso de medios del cliente.

Texto orientativo de la cláusula:

“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.”

(i) 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.

Texto orientativo de la cláusula:

“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.”

(h) Información y confidencialidad

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

Texto orientativo de la cláusula:

“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.”

(i) Contratación de una persona experta o de una firma de auditoría externos para la realización de una revisión de control de calidad de un encargo y/o del seguimiento del sistema de control de calidad de la firma de auditoría.

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, cuando un profesional ejerciente individual o una firma de auditoría de pequeña dimensión identifiquen encargos que requieren una revisión de control de calidad, y/o para llevar a cabo las inspecciones de los encargos y otros procedimientos de seguimiento, podrán contratar personas externas debidamente cualificadas o a otras firmas de auditoría para facilitar las revisiones de control de calidad de los encargos, de acuerdo a los requerimientos establecidos en la Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría (NCCI). También es aplicable esta cláusula cuando la firma de auditoría llegue a acuerdos para compartir recursos con otras organizaciones adecuadas para facilitar las actividades de seguimiento.

Texto orientativo de la cláusula:

“Acceso a expertos externos 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 externos a la propia organización del auditor que hayan sido contratados por esta, en el caso en que se identifique que el encargo objeto de la presente carta de contratación [o carta de encargo] requiera un procedimiento de revisión de control de calidad, y/o para llevar a cabo las inspecciones de los encargos y otros procedimientos de seguimiento del sistema de control de calidad interno de la organización del auditor, de acuerdo a los requerimientos establecidos en la Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría (NCCI), publicada por el ICAC el 26 de octubre de 2011 (BOICAC nº87), extendiéndose a estos expertos externos la obligación de secreto profesional.”

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

MODELO ORIENTATIVO DE CARTA DE ENCARGO (Adaptado a la normativa reguladora de la auditoría de cuentas en España)¹

El siguiente es un modelo orientativo de carta de encargo de auditoría para una auditoría de cuentas anuales preparadas de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación. Este modelo será necesario modificarlo en función de los requerimientos y de las circunstancias particulares. Está diseñado para su utilización, tanto para el período inicial de contratación, como para ejercicios posteriores.

(Fecha)

(Dirigida al representante adecuado de la dirección o de los responsables del gobierno de la sociedad ABC)

Estimados señores:

Objetivo y alcance de la auditoría

A) Cuando se trate del período inicial de contratación. *(No podrá ser inferior a tres años ni superior a nueve).*

Nos han solicitado que auditemos las cuentas anuales de la sociedad ABC, que comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria, por un período de.....años, comprendiendo, por tanto, la realización de la auditoría de las cuentas anuales correspondientes a todos los ejercicios de Sociedad ABC, S.A. que se cierren entre el 1 de enero de 20xx y el 31 de diciembre de 20xx.

Al completar la auditoría, emitiremos nuestro informe que contendrá nuestra opinión técnica sobre las cuentas anuales examinadas y sobre la concordancia de la información contable contemplada en el informe de gestión con el contenido de las cuentas anuales correspondientes.

B) Para los ejercicios posteriores al período inicial de contratación.²

Nos han solicitado que auditemos las cuentas anuales de la sociedad ABC, que comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio 20XX *(para cada ejercicio posterior al período inicial de contratación).*

Al completar la auditoría, emitiremos nuestro informe que contendrá nuestra opinión técnica sobre las

¹ Aplicable a los encargos de auditoría de cuentas anuales o estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 1 de enero de 2014. En todo caso, serán de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2015, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo.

² Véanse notas adicionales al modelo orientativo en relación con la **prórroga tácita**.

cuentas anuales examinadas y sobre la concordancia de la información contable contemplada en el informe de gestión con el contenido de las cuentas anuales correspondientes.

Responsabilidades de los auditores

Realizaremos nuestro trabajo de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, así como con las normas de auditoría en vigor publicadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, resultado de la adaptación de las NIA para su aplicación en España (NIA-ES), así como las normas técnicas complementarias publicadas por el ICAC y que se encuentren en vigor. . Dicha normativa exige 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 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. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en las cuentas anuales, debida a fraude (tal como se define en la NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartado 11) 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.

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 NIA-ES.

Al efectuar nuestras valoraciones del riesgo, tenemos en cuenta el control interno relevante para la preparación de las cuentas anuales por parte de la entidad con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. No obstante, les comunicaremos por escrito cualquier deficiencia significativa en el control interno relevante para la auditoría de las cuentas anuales que identifiquemos durante la realización de la auditoría.

Responsabilidad y Manifestaciones de los Administradores.

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 formulación de las cuentas anuales que expresen la imagen fiel, de conformidad con el Marco Normativo de Información Financiera que resulte de aplicación que, de acuerdo con la información que ustedes nos han facilitado, es el establecido en:

- Código de Comercio y la restante legislación mercantil [en el caso de entidades no lucrativas y entidades no mercantiles analizar previamente a la emisión de la carta de encargo la normativa concreta que les resulta de aplicación y adaptar según corresponda]
- Plan General de Contabilidad y sus Adaptaciones sectoriales³[en el caso de

³ En el caso particular de que la entidad se encuentre dentro del ámbito de aplicación de una Adaptación Sectorial concreta se añadirá la siguiente frase: “ y, en particular, la Adaptación Sectorial del Plan General de Contabilidad aaprobado por”

Guía de actuación sobre cartas de encargo

entidades sometidas al régimen de supervisión y control atribuido al Banco de España, a la Comisión Nacional del Mercado de Valores, a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, este apartado deberá adaptarse para añadir la referencia concreta a la normativa que resulte de aplicación, p. ej. Circular 4/2004 del Banco de España, Plan de Contabilidad de las Entidades Aseguradoras, Circular X/ 20XX de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, etc.]

- Las normas de obligado cumplimiento aprobadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en desarrollo del Plan General de Contabilidad y sus normas complementarias [en el caso de entidades sometidas al régimen de supervisión y control mencionado anteriormente se complementará este apartado con la referencia a las normas de obligado cumplimiento aprobadas por el Banco de España, Dirección General de Seguros, Comisión Nacional del Mercado de Valores, según corresponda, en desarrollo de la norma contable principal de la que se trate]
 - El resto de la normativa contable española que resulte de aplicación.
- b) el control interno que [la dirección] considere necesario para permitir la preparación de cuentas anuales 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, tal como libros, registros contables o sistemas de contabilidad, 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.

Como parte de nuestro proceso de auditoría, solicitaremos a [la dirección, y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad] confirmación escrita de las manifestaciones realizadas a nuestra atención en relación con la auditoría.

Asimismo, cumpliremos con lo establecido en la normativa reguladora de auditoría de cuentas respecto a la comunicación con la Dirección y los Administradores. En cumplimiento de estas obligaciones nos pondremos en contacto directamente con los miembros del Consejo de Administración [adaptar según corresponda a los miembros del órgano de administración o equivalente de la entidad auditada] durante nuestra auditoría si las circunstancias así lo requieren.

[Aplicable solamente a auditorías de sociedades cotizadas] Dada la condición de la Sociedad de entidad emisora de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores, entendemos que el Comité de Auditoría es el responsable directo de establecer las oportunas relaciones con nosotros para recibir información sobre aquellas cuestiones que puedan poner en riesgo nuestra independencia y sobre cualesquiera otras relacionadas con el proceso de desarrollo de la auditoría de cuentas, así como aquellas otras comunicaciones previstas en la legislación de auditoría de cuentas y en las normas de auditoría. En consecuencia, las comunicaciones a las que se refieren el párrafo anterior serán realizadas a través del Comité de Auditoría.

Esperamos contar con la plena colaboración de sus empleados durante nuestra auditoría.

Guía de actuación sobre cartas de encargo

Una vez emitido nuestro informe y hasta la fecha de publicación de las cuentas anuales [adaptarlo según corresponda: entendiéndose como tal fecha la de publicación en los registros públicos oficiales, en la página web de los organismos supervisores o de la propia entidad, o, en su defecto, la de entrega del informe de auditoría], se comprometen a informarnos sobre los hechos que puedan afectar a las cuentas anuales y que lleguen a su conocimiento con posterioridad a la formulación de las mismas.

Si ustedes tuvieran la intención de publicar las cuentas anuales junto con nuestro informe de auditoría en un documento que contenga otra información, se comprometen a: (a) proporcionarnos un borrador del documento para su lectura, y (b) obtener nuestro consentimiento para la inclusión en él de nuestro informe de auditoría, antes de que dicho documento se publique y distribuya.

Honorarios y Facturación.

Nuestros honorarios por los servicios de auditoría de cuentas anuales se fijan en función del tiempo empleado en la realización del trabajo y de nuestras tarifas horarias de auditoría en vigor cada año, por categorías profesionales, aplicadas con carácter general. Nuestros honorarios por el examen de las cuentas correspondientes al ejercicio cerrado el XX de XX de XX, ascienden a xxxxxxxxxxxx euros. A este importe se adicionarán los gastos que incurramos por su cuenta y el I.V.A. correspondiente.

Hemos efectuado esta estimación teniendo en cuenta las premisas siguientes:

— La sociedad nos entregará sus cuentas anuales debidamente formuladas por los Administradores dentro del plazo que a estos efectos establece la Ley.

— La sociedad nos prestará su máxima colaboración en la preparación de ciertos trabajos, tales como análisis de cuentas, conciliaciones de diferencias de saldos, búsqueda de comprobantes y registros, etc. Estos trabajos así como las cartas de solicitud de confirmación que seleccionemos serán puestos a nuestra disposición en el plazo que fijemos de común acuerdo.

Si durante la realización de nuestro trabajo observásemos cambios en las circunstancias en base a las cuales se ha realizado el presente acuerdo, tales como fusiones, absorciones, cambios de objeto social, modificación de volumen de negocio o de la cifra patrimonial, modificación en los criterios de contabilización, circunstancias que hagan necesaria la reemisión de informes, errores en aquellos detalles que les hubiéramos solicitado, modificación del sistema contable y otros similares, se lo notificaríamos explicándoles los motivos que nos obligan a variar los honorarios estimados, basándonos en el número de horas a realizar en virtud de los cambios operados.

(Aplicable solamente en la alternativa A)

Para cada uno de los ejercicios sucesivos nuestros honorarios, tomando como base el importe total señalado para el ejercicio 20xx, se modificarán anualmente de acuerdo con nuestras tarifas horarias de auditoría en un porcentaje equivalente al IPC del sector servicios (sin alquileres).

Esta estimación tendrá validez siempre que no se modifiquen las circunstancias actuales en base a las cuales se ha realizado el presente acuerdo. Si con posterioridad recibiéramos evidencia adicional o modificación de las cuentas a que se refiere el artículo 270.2 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital modificaríamos consecuentemente nuestro informe procediendo a la correspondiente facturación adicional de honorarios.

Informes y fechas de entrega

La estructura y contenido de los informes de auditoría están establecidos en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente. En concreto, los modelos de informe se encuentran en las NIA-ES de la serie 700, publicadas mediante Resolución de 15 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España. De acuerdo con el contenido de las normas citadas, el contenido de los informes se podrá ver modificado en el caso de que se produzcan situaciones y circunstancias que así lo requieran.

[Aplicable únicamente para auditorías obligatorias de sociedades no cotizadas sujetas a LSC]

La finalidad principal perseguida por el Consejo de Administración en la contratación de nuestros servicios como auditores es dar cumplimiento al contenido del Capítulo IV del Título VII de la Ley de Sociedades de Capital en cuanto a las obligaciones de verificación de las cuentas por parte del auditor de cuentas. En consecuencia, y de acuerdo con el contenido del citado texto legal nuestro informe de auditoría les será entregado antes de la fecha de la convocatoria de Junta General en la que se incluya como orden del día la aprobación de las cuentas anuales, siempre que hayamos obtenido evidencia de la formulación de dichas cuentas, así como, en su caso del correspondiente informe de gestión, por parte de los miembros del Consejo de Administración, dentro del plazo fijado en el art. 270.1 de la LSC, y hayamos podido terminar nuestro trabajo con anterioridad a dicha fecha.

En relación con lo indicado anteriormente ABC comunicará a XYZ Auditores con una antelación suficiente la fecha prevista para la convocatoria de la Junta General en la que se procederá a la aprobación de las citadas cuentas anuales. Asimismo XYZ Auditores comunicará a ABC cualquier incidencia significativa en el transcurso del trabajo que pudiera suponer un retraso en la emisión del informe correspondiente.

[Aplicable para auditorías obligatorias de sociedades cotizadas y sujetas a LSC]

Entendemos que la finalidad principal perseguida por ABC, S,A, con la contratación de nuestros servicios como auditores es dar cumplimiento al contenido del artículo 8 de R.D. 1362/2007, de 19 de octubre, por el que se desarrolla la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, en relación con los requisitos de transparencia relativos a la información sobre los emisores cuyos valores estén admitidos a negociación en un mercado secundario oficial o en otro mercado regulado de la Unión Europea, así como al contenido del Capítulo IV de la Ley de Sociedades de Capital en cuanto a las obligaciones de verificación de las cuentas por parte de auditor de cuentas. En consecuencia, y de acuerdo con el contenido de los citados textos legales nuestro informe de auditoría les será entregado antes de la primera de las dos fechas siguientes:

- a) Plazo fijado en el artículo 8 del R.D. 1362/2007 para la remisión a la CNMV del informe financiero anual de la Sociedad, o
- b) Convocatoria de Junta General en la que se incluya como orden del día la aprobación de las cuentas anuales.

Dicho compromiso se encuentra sujeto a que hayamos obtenido evidencia de la formulación de dichas cuentas por parte de los miembros del Consejo de Administración dentro del plazo fijado en el art. 270.1 de la LSC, y hayamos podido terminar nuestro trabajo con anterioridad a dicha fecha.

Guía de actuación sobre cartas de encargo

En relación con lo indicado anteriormente ABC comunicará a XYZ Auditores, S.L. con una antelación suficiente la fecha prevista para la emisión del informe de auditoría. Asimismo XYZ Auditores, S.L. comunicará a ABC, S.A. cualquier incidencia significativa en el transcurso del trabajo que pudiera suponer un retraso en la emisión del informe correspondiente.

[Aplicable para auditorías voluntarias] La entidad, de acuerdo con la información que nos han facilitado no se encuentra dentro de los supuestos contemplados en la legislación vigente en cuanto a la obligación de someter sus cuentas anuales a auditoría obligatoria. En consecuencia, y de acuerdo con dicha información, entendemos que la finalidad principal perseguida por ABC, S.A., con la contratación de nuestros servicios como auditores es poder contar con un informe de auditoría de sus cuentas para uso interno de la dirección y para poder acreditar frente a terceros una mayor grado de fiabilidad en relación con el contenido de sus cuentas anuales. Como consecuencia de lo anterior, nos han solicitado que la entrega de nuestro informe de auditoría se produzca no más tarde del XX de XXXX de 20XX. Dicho compromiso se encuentra sujeto a que hayamos obtenido evidencia de la formulación de dichas cuentas por parte de los miembros del Consejo de Administración dentro del plazo fijado en el art. 270.1 de la LSC, y hayamos podido terminar nuestro trabajo con anterioridad a dicha fecha.

En relación con lo indicado anteriormente ABC se compromete a comunicar a XYZ Auditores, S.L. con una antelación suficiente (no inferior a un mes) cualquier modificación en la fecha fijada para la entrega del informe. XYZ Auditores comunicará por escrito a ABC cualquier incidencia significativa en el transcurso del trabajo que pueda suponer un retraso en la emisión del informe correspondiente dentro del plazo mencionado o incluso la imposibilidad manifiesta de su emisión.

(Si fuera necesario, se deberán incluir aquí los párrafos adicionales que cubran temas tales como fechas de realización, sistema de facturación, detalle de colaboración que esperamos, etc.)

La prestación de los servicios de auditoría objeto del presente acuerdo se regirá en todo caso por las disposiciones legales vigentes en cada momento.

(Cláusulas optativas, relativas a la mediación y al sometimiento a la jurisdicción competente)

Para la resolución de los conflictos que puedan surgir en la aplicación o interpretación del presente contrato, ambas partes acuerdan su sometimiento al sistema de mediación acudiendo al Servicio de Mediación de Auditores del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (SMAS).

Si no fuere posible solucionar el conflicto a través del sistema de mediación, las partes se someterán a la jurisdicción de los Juzgados y Tribunales de xxxxxx, renunciando, en su caso, al fuero que pudiera corresponderles.

En caso de conformidad con los términos aquí expuestos, les agradeceríamos que nos devolvieran debidamente firmada la copia que les adjuntamos.

Nos complace tener la oportunidad de prestarles nuestros servicios profesionales y les aseguramos que dedicaremos a este trabajo nuestra mayor atención.

Fecha

Guía de actuación sobre cartas de encargo

SOCIEDAD ABC

EL AUDITOR

Nombre y Cargo⁴

Nombre

Recibido y conforme, en nombre de la sociedad ABC por

(Firmado)

.....
Nombre y cargo

Fecha

⁴ Véanse notas adicionales al modelo en relación con la **firma e identificación del cliente**.