

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 210. ACUERDO DE LOS TÉRMINOS DEL ENCARGO DE AUDITORÍA (NIA-ES 210)

Ana Martí Corral

Socia MC Economistas Auditores

EXTRACTO

En el presente trabajo se analiza la Norma Internacional de Auditoría 210, «Acuerdo de los términos del encargo de auditoría» (NIA-ES 210), que viene a sustituir a la Norma Técnica «Contrato de Auditoría o Carta de Encargo» de 16 de junio de 1999. A lo largo del mismo se hace un breve análisis de los aspectos más importantes que debe incluir un acuerdo de encargo de auditoría, sabiendo que dicha norma es de aplicación obligatoria para los trabajos de auditoría de cuentas referidos a las cuentas anuales o estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir de 1 enero de 2014.

Palabras claves: marco de información financiera aplicable, dirección y condiciones previas a la auditoría.

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 210. AGREEING THE TERMS OF AUDIT ENGAGEMENTS (SPAIN) ISA 210

ABSTRACT

This study looks at the International Standard on Auditing 210, «Agreeing the Terms of Audit Engagements» (Spain) ISA 210, which replaces the Technical Standard «Audit Contract or Engagement Letter» of 16th June 1999. Throughout the study, a brief analysis is made of the most important aspects that must be included in an audit engagement agreement, in the knowledge that said standard is applicable to audits of accounts in respect of annual accounts or financial statements for financial years that commence on or after 1st January 2014.

Keywords: framework for financial reporting applicable, management and conditions prior to the audit.

Sumario

- I. Introducción
- II. Alcance de la NIA 210, objetivo y condiciones previas que se tienen que cumplir para la aceptación de un encargo de auditoría
- III. Estructura y contenido de la carta de encargo
- IV. Auditorías recurrentes
- V. Aceptación de una modificación de los términos del encargo de auditoría
- VI. Otras cuestiones
- VII. Conclusiones

I. INTRODUCCIÓN

La Norma Internacional de Auditoría (NIA 210) «Acuerdo de los términos del encargo de auditoría» viene a sustituir a la Norma Técnica «Contrato de Auditoría o Carta de Encargo» de 16 de junio de 1999, si bien se aconseja que, para conseguir una correcta comprensión de la misma, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200 «Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría» que trata, entre otros aspectos, la evidencia de auditoría suficiente y adecuada, riesgo de auditoría, el juicio profesional o la ética en el desarrollo de la profesión.

En este artículo nos centraremos en los siguientes puntos:

- a) Alcance de la NIA 210, objetivo y condiciones previas que se tienen que cumplir para la aceptación de un encargo de auditoría.
- b) Estructura y contenido de la carta de encargo de acuerdo con la NIA 210 pero sin perder de vista los textos legales en vigor, como el Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas (RLAC), la Ley Orgánica de Protección de Datos de Carácter Personal, los requerimientos de la norma de calidad NICC 1 y la normativa interna recogida en el manual de control de calidad propio de cada firma de auditoría.
- c) Auditorías recurrentes.
- d) Aceptación de una modificación de los términos del encargo de auditoría.
- e) Otras cuestiones incluidas en el RLAC.

Hay que señalar que las nuevas Normas Técnicas de Auditoría (NIA-ES) serán de aplicación obligatoria, una vez efectuada su publicación en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, para los auditores de cuentas y sociedades de auditoría en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a las cuentas anuales o estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir de 1 de enero de 2014. En todo caso, las nuevas normas técnicas de auditoría serán de aplicación a los trabajos de auditoría contratados o encargados a partir de 1 de enero de 2015, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo.

Esto quiere decir que si nos designan ahora o en los próximos meses como auditores de cuentas para los tres próximos ejercicios 2014, 2015 y 2016 o si nos renuevan el contrato para el ejercicio 2014 y siguientes, deberemos utilizar un modelo de carta de encargo cuyo contenido esté adaptado y ampliado con los requerimientos de la NIA 210 y con los aspectos incluidos en los textos legales en vigor al objeto de que cumplan los requerimientos legales.

Si bien la NIA 210 incluye en su anexo 1 un ejemplo de carta de encargo, ya se nos advierte de que este no incluye todos los aspectos que de acuerdo con el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (TRLAC) (RDLeg. 1/2011, de 1 de julio) y con su Reglamento de Desarrollo (RD 1517/2011, de 31 de octubre) resultan obligatorios en una carta propuesta de un encargo de auditoría de cuentas realizado de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas en vigor en España.

A la fecha de este artículo, las corporaciones de auditores en España no han propuesto aún un modelo de carta de encargo adaptado a la NIA 210, no eximiéndonos esto de nuestra obligación de cumplir con la nueva normativa. Con el ánimo de tranquilizar al auditor ejerciente, decir que no existen diferencias significativas entre el contenido de la carta de encargo de la NIA 210 y la Norma Técnica de Auditoría «Contrato de Auditoría o Carta de Encargo» de 16 de junio de 1999.

II. ALCANCE DE LA NIA 210, OBJETIVO Y CONDICIONES PREVIAS QUE SE TIENEN QUE CUMPLIR PARA LA ACEPTACIÓN DE UN ENCARGO DE AUDITORÍA

ALCANCE

Esta norma trata de las responsabilidades que tiene el auditor al acordar los términos de encargo de auditoría con la dirección y, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad.

OBJETIVO

El objetivo del auditor es aceptar o continuar con un encargo de auditoría si:

- a) Concurren las **condiciones previas de auditoría**.
- b) Existe una **comprensión común** (por parte del auditor y de la dirección o responsables del gobierno de la entidad) acerca de los términos del encargo de auditoría.

CONDICIONES PREVIAS

Antes de indicar cuáles son las condiciones previas que tienen que cumplirse para la aceptación de un encargo de auditoría según la NIA 210, es importante resaltar a efectos de las NIA-ES los conceptos de marco de información financiera aplicable y dirección.

El **marco de información financiera aplicable** proporciona al auditor los criterios que este necesita para auditar los estados financieros. La NIA lo define como el marco de información

financiera adoptado por la dirección y, cuando proceda, por los responsables de gobierno de la entidad para preparar los estados financieros, y que resulta aceptable considerando la naturaleza de la entidad y el objetivo de los estados financieros, o que se requiere por las disposiciones legales o reglamentarias.

También define la NIA el **marco de información con fines generales** como un marco de información financiera diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios. El término de «marco de imagen fiel» se utiliza para referirse a un marco de información financiera que precisa del cumplimiento de sus requerimientos y además: a) reconoce de forma explícita o implícita que, para lograr la presentación fiel de los estados financieros, puede ser necesario que la dirección revele información adicional a la requerida específicamente por el marco; o b) reconoce explícitamente que puede ser necesario que la dirección no cumpla alguno de los requerimientos del marco para lograr la presentación fiel de los estados financieros. Se espera que esta sea solo necesaria en circunstancias extremadamente poco frecuentes.

Se presume que las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) promulgadas por el IASB, las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) y los principios contables promulgados por organismos emisores de normas autorizados o reconocidos en una determinada jurisdicción son aceptables para considerar que el marco de información financiera es el adecuado.

Las referencias a «la dirección» deben interpretarse como referidas a «la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad»:

- **Dirección:** Persona/s con responsabilidad ejecutiva para dirigir las operaciones de la entidad.
- **Responsables del gobierno de la entidad:** persona/s u organizaciones (por ejemplo, una sociedad que actúa como administrador fiduciario) con responsabilidad en la supervisión de la dirección estratégica de la entidad y con obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas de la entidad. Ello incluye la supervisión del proceso de información financiera. En algunas entidades de determinadas jurisdicciones, los responsables del gobierno de la entidad pueden incluir miembros de la dirección, por ejemplo miembros ejecutivos del consejo de administración o un propietario-gerente.

Para saber si concurren las condiciones previas de auditoría, el auditor debe:

1. Determinar si el marco de información financiera que se utilizará para la preparación de los estados financieros es o no aceptable. Si este no es aceptable, la dirección no dispone de una base adecuada para la preparación de los estados financieros y, por lo tanto, el auditor carece de criterios adecuados para auditarlos.

2. Obtener el reconocimiento de responsabilidades por parte de la dirección.

Las NIA-ES no imponen responsabilidades a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad. No obstante, una auditoría de conformidad con las NIA-ES se realiza partiendo de la premisa de que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad, han reconocido que tienen determinadas responsabilidades. Si estas premisas no se cumplen, no podría realizarse una auditoría bajo NIA-ES.

Las responsabilidades que, al menos, tiene que reconocer y comprender la dirección son: a) en relación con la preparación de los estados financieros, de conformidad con el marco de información financiera aplicable (formulación de cuentas anuales en la normativa mercantil española); b) el control interno que consideren necesario para permitir la preparación de los estados financieros libres de incorrecciones materiales, debidas al fraude o error; c) proporcionar al auditor el acceso a toda la información de la que tenga conocimiento la dirección que sea relevante para la preparación de los estados financieros, información adicional que pueda solicitar el auditor y acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales el auditor considere necesario obtener evidencia de auditoría.

Las responsabilidades del auditor con respecto a los requerimientos de ética en el contexto de aceptación de un encargo de auditoría (tales como la independencia y la competencia profesional), y en la medida en que se encuentren bajo el control del auditor, se tratan en la NIA 220.

De conformidad con la NIA 580 el auditor deberá solicitar a la dirección manifestaciones escritas de que ha cumplido con estas responsabilidades.

La definición y delimitación de responsabilidades tienen impacto a lo largo de todo el cuerpo normativo fundamentalmente en relación con:

- a) La carta de encargo.
- b) La formulación de los estados financieros.
- c) La carta de manifestaciones.
- d) Obligaciones de comunicación del auditor a los responsables de gobierno de la entidad.
- e) Comunicación de las deficiencias de control interno tanto a la dirección como a los responsables del gobierno de la entidad.

Mención especial hay que hacer cuando, antes de la aceptación del encargo de auditoría, la dirección de la entidad incluye en la propuesta de los términos de encargo la imposición de una/s limitación/es al alcance del trabajo. Si esta/s no es/son significativas hay que mencionar-

las en la carta de encargo. En el caso de que fuesen significativas, la NIA 210 es tajante, ya que el auditor no puede aceptar el trabajo salvo que esté obligado a ello por disposiciones legales o reglamentarias.

En resumen, podemos decir que, en relación con la NIA 210, los factores que pueden afectar a la aceptación de un encargo de auditoría son:

1. Que el auditor determine que el marco de información financiera no es aceptable.
2. Que no se haya obtenido confirmación por parte de la dirección, de que esta reconoce y comprende su responsabilidad en cuanto a la preparación de los estados financieros y al control interno que considere necesario.
3. Que no se permita el acceso al auditor a toda la información.
4. Que exista una limitación al alcance impuesta por la dirección que lleve a que el auditor deniegue su opinión.

III. ESTRUCTURA Y CONTENIDO DE LA CARTA DE ENCARGO

En este apartado determinaremos no solo el contenido de la carta de encargo de acuerdo con la NIA 210, sino que también haremos mención al RLAC:

1. Definición del objetivo y alcance de la auditoría, incluida una referencia a las disposiciones legales o reglamentarias y las NIA aplicables, así como a las normas de ética y otros pronunciamientos de organizaciones profesionales a los que el auditor se adhiera.
2. Responsabilidades del auditor: procedimientos a aplicar, mención del control interno, carta de recomendaciones, revisión del informe de gestión, fecha prevista de entrega del informe de auditoría.
3. Responsabilidades de la dirección y del órgano de gobierno de la entidad: a) proporcionar manifestaciones escritas; b) declaración de inexistencia de limitaciones o incluirlas si existiese alguna/s poco/s significativa/s; c) en relación con la preparación de los estados financieros, control interno para que estos estén libres de incorrecciones materiales; d) proporcionar al auditor acceso a toda la información.
4. Identificación del marco de información financiera aplicable.
5. La forma de cualquier otra comunicación de resultados del encargo de auditoría.
6. Referencia a la estructura y contenido que se espera de cualquier informe emitido por el auditor.

7. Riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales, incluso aunque la auditoría se planifique y ejecute de conformidad con las NIA.
8. Composición del equipo de auditoría, planes relativos a la planificación y ejecución de la auditoría.
9. Acuerdo de la dirección de poner a disposición del auditor un borrador de los estados financieros con tiempo suficiente para que pueda terminar el trabajo de auditoría en el calendario propuesto.
10. Compromiso por parte de la dirección de informar al auditor sobre hechos que puedan afectar a los estados financieros y que lleguen a conocimiento de la dirección durante el periodo que media entre la fecha del informe de auditoría y la fecha de publicación de los estados financieros.
11. Base de cálculo de los honorarios y acuerdo de facturación.
12. Solicitud de que la dirección acuse recibo de la carta de encargo y apruebe los términos que se recogen en ella.
13. Acuerdos sobre la participación de otros auditores, expertos, auditores internos y otros empleados.
14. En caso de primer año de auditoría, acuerdos con el auditor predecesor.
15. Cualquier limitación de la responsabilidad del auditor, si es posible.
16. Obligación de proporcionar papeles de trabajo a otras partes.

En el **RLAC** se hacen las siguientes alusiones con relación al contrato o carta de encargo:

En su artículo 8 «Contrato de auditoría de cuentas anuales» indica que, con carácter previo al inicio de la realización del trabajo de auditoría, debe suscribirse un contrato entre la entidad auditada y el auditor de cuentas. Además establece que este contrato **tiene que formalizarse por escrito**, incluyendo al menos: a) la identificación de las cuentas anuales objeto de auditoría; b) los aspectos relevantes del trabajo de auditoría a realizar; c) periodo de contratación; d) los honorarios; e) finalidad o razón por la que se realiza el encargo; f) plazo de entrega del informe de auditoría; g) no pueden establecerse limitaciones al desarrollo del trabajo de auditoría ni estipulaciones contrarias a lo establecido en la citada normativa; h) ni restricciones a la distribución o utilización del informe de auditoría.

En su artículo 46, «Causas de incompatibilidad», se hace mención expresa de que ni el auditor o firma de auditoría están incurso en causas de incompatibilidad.

En su artículo 59, «Protección de datos de carácter personal», se establece que el auditor o firma de auditoría implantará las medidas de seguridad previstas en la normativa de desarrollo de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre.

IV. AUDITORÍAS RECURRENTE

En el caso de auditorías recurrentes, es el auditor quien, a su juicio, valorará si las circunstancias requieren la revisión de los términos del encargo de auditoría y si es necesario recordar a la entidad los términos ya existentes.

Sin embargo, la NIA 210 recomienda que, en el caso de que se den los siguientes factores, es adecuado la revisión de los términos del encargo: a) cualquier indicio de que la entidad interpreta erróneamente el objetivo y el alcance de la auditoría; b) cambio reciente en la alta dirección; c) cambios significativos en la propiedad, en la naturaleza o dimensión de la actividad de la sociedad, en los requerimientos legales o en el marco normativo de información financiera adoptado para la preparación de los estados financiero.

V. ACEPTACIÓN DE UNA MODIFICACIÓN DE LOS TÉRMINOS DEL ENCARGO DE AUDITORÍA

Si bien a priori, una vez firmada la carta de encargo esta no puede modificarse, la NIA 210 contempla la posibilidad de modificar los términos del encargo de auditoría en dos situaciones:

- a) Que se hayan producido cambios en las circunstancias que afecten a:
 - Los requerimientos de la entidad, o un malentendido en cuanto a la naturaleza del servicio solicitado originalmente.
 - La necesidad del servicio, un malentendido relativo a la naturaleza de la auditoría tal como se solicitó en un principio o una limitación al alcance del encargo de auditoría (impuesta por la dirección de la sociedad o por las circunstancias).
- b) Cambio del encargo de auditoría en un encargo que ofrezca menor grado de seguridad.

En ambos casos es el auditor, quien, a su juicio, concluye si existe una justificación razonable para que tal modificación se lleve a cabo. A modo de ejemplo no tendría la consideración de justificación razonable para cambiar el encargo de auditoría en un encargo de revisión para evitar una opinión con salvedades o denegada, el hecho de que el auditor no hubiese obtenido evidencia de auditoría adecuada y suficiente con respecto a las cuentas a cobrar.

En caso de que se produzcan cambios en los términos del encargo de auditoría, el auditor y la dirección harán constar por escrito los nuevos términos del encargo.

Si el auditor concluye que no existen justificaciones razonables para modificar los términos del encargo y la dirección no le permite continuar con el encargo inicial, debe proceder del siguiente modo:

- a) Renunciar al encargo de auditoría si las disposiciones legales se lo permiten.
- b) Determinar si tiene obligación de informar a los responsables del gobierno de la entidad, propietarios o autoridades reguladoras.

VI. OTRAS CUESTIONES

Una cuestión que preocupa al auditor es si tiene la obligación de emitir su informe de auditoría una vez aceptado el encargo o en alguna circunstancia puede renunciar al contrato o carta de encargo de auditoría.

La posibilidad de no emitir el informe de auditoría o de renunciar a continuar con el contrato/carta de encargo de auditoría se encuentra regulada en el artículo 3.2 del TRLAC que establece lo siguiente:

«2. 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. La falta de emisión del informe de auditoría o la renuncia a continuar con el contrato de auditoría, tan solo podrá producirse por la existencia de justa causa y en aquellos supuestos en los que incurra alguna de las siguientes circunstancias: a) existencia de amenazas que pudieran comprometer de forma grave la independencia u objetividad del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría de acuerdo con lo dispuesto en la Sección I del capítulo III de este Reglamento; b) imposibilidad absoluta de realizar el trabajo encomendado al auditor de cuentas o sociedad de auditoría por circunstancias no imputables a estos.»

Esto es, de acuerdo con lo transcrito, hay determinadas situaciones en las que el auditor puede no emitir el informe de auditoría de cuentas entre las que se incluye la «imposibilidad absoluta de realizar el trabajo encomendado al auditor de cuentas o sociedad de auditoría por circunstancias no imputables a estos», estando obligado el auditor a informar y comunicar tales circunstancias tanto al Registro Mercantil como al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, cuando se trata de auditorías obligatorias.

En este sentido el RLAC, en su artículo 7.2, precisa las situaciones en las que se permite a los auditores la no emisión del informe, al existir circunstancias no imputables al auditor que imposibilitan la realización del trabajo en los siguientes términos: «1.º Cuando la entidad no haga entrega al auditor de cuentas de las cuentas anuales formulada, objeto de examen, previo requerimiento escrito efectuado a tal efecto. En todo caso, se entenderá que no se ha producido tal entrega cuando haya transcurrido más de un año desde la fecha de referencia de las citadas cuentas anuales; 2.º Cuando, excepcionalmente, otras circunstancias no imputables al auditor de cuentas, y distintas de las de carácter técnico, impidan la realización del trabajo de auditoría en sus aspectos sustanciales. En particular y a estos efectos, no se considerará que existe imposibilidad absoluta

en la realización del trabajo de auditoría cuando el auditor de cuentas no pueda aplicar aquellos procedimientos de auditoría que resulten necesarios para obtener evidencia de auditoría en relación con la información de las cuentas anuales, en cuyo caso el informe de auditoría se emitirá conforme a lo dispuesto en las normas de auditoría; 3. En los supuestos a que se refiere el apartado anterior, el auditor de cuentas detallará en un escrito todas las circunstancias determinantes de la falta de emisión del informe o la renuncia al contrato de auditoría...».

Como se ha expuesto anteriormente, tenemos que distinguir entre dos situaciones:

- a) Cuando la sociedad no facilita al auditor la documentación necesaria para realizar la auditoría y, por lo tanto, el auditor se encuentra ante la imposibilidad de aplicar los procedimientos de auditoría exigidos por las normas o que considera necesarios para soportar su opinión.
- b) Cuando la sociedad ni siquiera facilita al auditor las cuentas anuales, en cuyo caso no cabe emisión de informe alguno de auditoría por no darse la base para iniciarse ni siquiera la labor que se le ha encomendado al auditor designado

VII. CONCLUSIONES

1. No existen diferencias significativas entre la NIA 210 y la Norma Técnica de Auditoría «Contrato de Auditoría o Carta de Encargo» de 16 de junio de 1999.
2. Hasta que las corporaciones de auditores publiquen un modelo adaptado a la NIA 210 tendremos que modificar el modelo que actualmente estamos utilizando los auditores con el fin de que se contemplen los requerimientos de la NIA-ES 210.
3. Del contenido de la carta de encargo destacamos: a) la inclusión obligatoria de la premisa de que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad, reconocen y comprenden sus responsabilidades; b) la mención expresa del marco de información financiera aplicable; c) la obligación de entregar al auditor confirmación escrita de manifestaciones sobre determinados asuntos o extremos; d) la declaración de la entidad sobre la inexistencia de limitaciones al alcance; e) la referencia obligatoria a la fecha de entrega del informe de auditoría.