

## **ACUERDO DE LOS TÉRMINOS DEL ENCARGO DE AUDITORÍA (NIA-ES 210)**

La NIA-ES 210 *“Acuerdo de los términos del encargo de auditoría”* establece la obligación de que el auditor evalúe si se dan las condiciones previas para la auditoría antes de aceptar o continuar con un encargo teniendo en cuenta la NIA-ES 220 y legislación aplicable, así como que se disponga de un documento formal en el que se establezcan los términos del acuerdo.

Las condiciones previas están basadas en la necesidad de evaluar si es aceptable el marco con el que se preparan los estados **financieros** objeto de la auditoría y de obtener la confirmación de la dirección acerca de que ésta reconoce y comprende su responsabilidad en la preparación de los estados financieros y el control interno, así como en proporcionar al auditor el acceso a la información y a las personas que necesite para obtener evidencia de auditoría.

A los efectos de la evaluación del marco de información financiera, dado que el ICAC solamente regula los trabajos de auditoría de cuentas anuales, en la versión adaptada de la NIA-ES 210 se ha eliminado la referencia a la norma sobre informes de propósito especial (NIA 800) y se ha suprimido el Anexo relativo a la “Determinación de la aceptabilidad de los marcos de información con fines generales” al entender que no hay necesidad en España de evaluar el marco para unas cuentas anuales al venir éste establecido en el Código de Comercio (Código Mercantil cuando entre en vigor) y su normativa de desarrollo.

De acuerdo con esta norma, en la Carta de encargo ya no hace falta incluir una indicación de las horas estimadas para la realización del trabajo, sino únicamente los honorarios y la base de cálculo de los mismos. Adicionalmente, el contenido de la Carta de encargo ha de seguir los requisitos establecidos por el Reglamento de Auditoría de Cuentas y, en ese sentido, se incorporan determinadas aclaraciones.

Respecto a la posibilidad de renuncia, prevista por la NIA, debemos recordar que en España solamente se puede rescindir un contrato de auditoría si media justa causa; y cualquier modificación en los términos de un encargo a otro que ofrezca un menor grado de seguridad deberá pasar por la renuncia previa al nombramiento de auditor, de acuerdo con lo establecido en el artículo 3.2 del TRLAC y su normativa de desarrollo (esto es, por imposibilidad absoluta de realizar el trabajo o existencia de amenazas graves a la independencia u objetividad), procediendo, en su caso, a formalizar un nuevo encargo.

## 1.- Introducción

La NIA-ES 210 se encuentra encuadrada en el Bloque primero de las NIA-ES relativo a Principios Generales y Responsabilidades y trata de las responsabilidades que tiene el auditor al acordar los términos del encargo con la dirección de la entidad auditada y, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad. Para ello, el auditor debe determinar si concurren ciertas condiciones previas a la auditoría cuya responsabilidad corresponde a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad.

La NTA anterior incorporaba como consideraciones iniciales referencias a la Ley de Auditoría, Código Civil y Normas Técnicas que la NIA 210 no incluye expresamente. En ese sentido, la norma adaptada NIA-ES 210 recoge en varios apartados, mediante cuadros aclaratorios, dichas referencias donde se ha considerado necesario para tener en cuenta la normativa de auditoría vigente en España.

Asimismo, la Norma incluye un ejemplo orientativo de Carta de Encargo que será necesario adaptar en función de los requerimientos y circunstancias particulares de cada caso, tal y como se indica en el cuadro aclaratorio al principio del ejemplo.

## 2.- Objetivo

El auditor aceptará o continuará con un encargo de auditoría únicamente cuando se haya acordado la “**premisa**” sobre la que la auditoría se va a realizar mediante:

- a. la determinación de si concurren las **condiciones previas a una auditoría**; y
- b. la confirmación de que existe una **comprensión común por parte del auditor y de la dirección** y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, acerca de los términos del encargo de auditoría.

## 3.- Definiciones

A los efectos de esta NIA-ES las “**Condiciones previas a la auditoría**” se definen como la utilización por la dirección de un marco de información financiera aceptable para la preparación de los estados financieros y conformidad de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, con la premisa sobre la que se realiza una auditoría.

## 4.- Requerimientos

Los requerimientos previstos en esta NIA-ES son los siguientes:

### 4.1 Determinación de si concurren las **condiciones previas a la auditoría**:

- Condiciones previas:

- a) **Determinar si el marco** de información financiera que se utilizará en la elaboración de los

estados financieros es **aceptable**, considerando factores tales como la naturaleza de la entidad, el objetivo y la naturaleza de los estados financieros, o las disposiciones legales o reglamentarias aplicables (*véase apartado 5.1 de este documento las menciones al respecto de la Guía de aplicación*).

b) Obtener la **confirmación de la dirección** acerca de que **reconoce y comprende su responsabilidad** respecto a :

- La elaboración de los estados financieros de conformidad con el marco y su presentación fiel.
- El control interno necesario para obtener estados financieros libres de incorrección material, por fraude o error; y
- La necesidad de proporcionar al auditor acceso a toda la información incorporada en sus registros y documentación, incluida la adicional solicitada a la dirección y el acceso ilimitado a las personas de la entidad que el auditor considere necesario para obtener evidencia de auditoría.

Si no se cumplen las condiciones previas a la auditoría, el auditor lo discutirá con la dirección y si no se soluciona, no aceptará el encargo, a no ser que este obligado a ello por disposición legal o reglamentaria.

- **Limitación al alcance de la auditoría antes de la aceptación del encargo de auditoría.** La norma prevé que si la dirección o los responsables del gobierno de la entidad imponen una limitación al alcance del trabajo del auditor que suponga denegar la opinión, el auditor no aceptará dicho encargo salvo que esté obligado a ello por disposiciones legales o reglamentarias.

**4.2 Acuerdo de los términos del encargo de auditoría.** Los términos del encargo se formalizarán por escrito en una carta de encargo que deberá **suscribirse antes del comienzo de la auditoría** (de acuerdo con lo establecido en el art. 8 del Reglamento de la Ley de auditoría), y deberán incluir:

- (a) **el objetivo y el alcance** de la auditoría de los estados financieros;
- (b) las **responsabilidades del auditor**;
- (c) las **responsabilidades de la dirección**;
- (d) la identificación del **marco de información** financiera aplicable para la preparación de los estados financieros; y
- (e) una referencia a **la estructura y contenido del informe** a emitir, así como una declaración de que pueden existir circunstancias en las que el contenido y la estructura del informe difieran de lo esperado.

Adicionalmente, **se considerará lo establecido en el art. 8 del Reglamento de la Ley de Auditoría**, que en relación con el contrato de auditoría de cuentas requiere, entre otros, que se incluya el plazo de entrega del informe de auditoría y los honorarios, y prohíbe que puedan establecerse limitaciones al desarrollo del trabajo de auditoría o restricciones a la distribución o utilización del informe de auditoría.

En los apartados A23 y A24 de la Guía de Aplicación y otras anotaciones explicativas se incluyen otras cuestiones que podrían incorporarse en dicha carta (*véase apartado 5.2 de este documento*) entre los que cabe mencionar los planes relativos a la planificación y ejecución de la auditoría, la participación de otros auditores y expertos, colaboración de auditores internos y la obtención de una carta de manifestaciones de la dirección, entre otros.

**4.3 Auditorías recurrentes.** El auditor valorará si se requiere revisar los términos del encargo en el caso de auditorías recurrentes, considerando factores como cualquier indicio de que la entidad interpreta erróneamente el objetivo y el alcance de la auditoría, cambios en la dirección de la entidad, en la naturaleza o dimensión de la misma, en el marco de información financiera aplicable u otros que podrían aconsejar la revisión de los términos del encargo.

**4.4 Modificaciones en los términos del encargo de auditoría.** La NIA-ES establece que el auditor no aceptará una modificación en los términos del encargo si no existe una justificación razonable para ello. Por otra parte, en el caso de que la modificación obedezca a un cambio en la naturaleza del trabajo y pase de ser auditoría de cuentas a otro trabajo de verificación que quede fuera del ámbito del TRLAC, deberá atenderse a lo establecido en los artículos 3.2 y 19 del TRLAC y art. 7 de su Reglamento de desarrollo que, entre otros aspectos, establecen que solo se puede renunciar al contrato de auditoría en determinados supuestos.

**4.5 Consideraciones adicionales.** La Norma incluye tres tipos de consideraciones adicionales que podrían afectar a la aceptación de un encargo de auditoría y que tienen que ver con los siguientes factores:

- Existencia de disposiciones legales o reglamentarias que complementen a las normas de información financiera aplicables. En este caso el auditor debe determinar si existe algún conflicto entre el marco normativo de información financiera y las disposiciones adicionales. De existir, debe analizarse con la dirección de la entidad auditada si esas disposiciones adicionales pueden cumplirse o no informando en los EEFF de la entidad, y si, en consecuencia, la descripción del marco normativo de información financiera realizada en los EEFF puede modificarse;
- Aplicación de un marco de información financiera prescrito por disposiciones legales o reglamentarias;
- Modelo de informe de auditoría prescrito por disposiciones legales o reglamentarias.

Respecto al segundo y tercer caso, en la NIA-ES se incluye un cuadro aclaratorio indicando que estos apartados son de aplicación a supuestos no contemplados, por el momento, en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas en España, con carácter general; por lo que sólo serán de aplicación en la medida en que una futura normativa contemple dichas circunstancias.

## **5.- Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas**

### **5.1 Alcance y Condiciones previas a la auditoría (A1 a A20)**

La Guía de aplicación menciona los factores que se consideran relevantes para determinar la aceptabilidad del marco de información financiera, distinguiendo entre marco de información general (diseñado para satisfacer las necesidades de información financiera comunes a un amplio espectro de usuarios) y marco de información financiera específico (diseñado para satisfacer las necesidades de información financiera de usuarios específicos).

Entre los primeros, considera como aceptables aquellas normas de información financiera establecidas o promulgadas por organismos autorizados o reconocidos para emitir normas contables, como puede ser el ICAC, que sirvan para preparar estados financieros con fines generales. En relación con el segundo marco de información financiera específico, por el momento se entiende que no es de aplicación en España y solo resultará de aplicación si futura normativa específica lo contempla.

En el apartado A4 se establece que, entre los factores más importantes para determinar si el marco de información financiera es aceptable, se encuentra la naturaleza de la entidad y el objetivo de los EEFF.

Se desarrollan las responsabilidades que debe asumir la dirección de la entidad auditada en relación con la preparación y supervisión de la información de la información financiera y en el correspondiente control interno de la entidad. También hace referencia a la carta de manifestaciones que el auditor requerirá de la dirección, indicando que si la dirección rehusara reconocer sus responsabilidades o proporcionar la carta de manifestaciones mencionada el auditor no podrá obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada y por lo tanto no sería adecuado que aceptara el encargo de auditoría.

En relación con las **entidades de pequeña dimensión** (A20) se hace mención a que puede ser necesario recordar a la dirección que su responsabilidad sigue siendo la misma aunque la preparación de los estados financieros sea facilitada por un tercero.

### **5.2 Acuerdo de los términos del encargo de auditoría y auditorías recurrentes (A21 a 28)**

El apartado A23 de la Guía de aplicación incluye cuestiones adicionales a las indicadas en el apartado 10 de la norma que pueden incluirse en la carta de encargo; tales como: definición del alcance de la auditoría, referencia a las limitaciones inherentes a la auditoría y al control interno, los planes relativos a la planificación y ejecución de la auditoría, mención a la carta de manifestaciones que se solicitará a la dirección, plazo de entrega adecuado por parte de la dirección para facilitar al auditor un borrador de los estados financieros, acuerdo de la dirección de informar sobre hechos posteriores relevantes.

Igualmente, el apartado A24 incluye otros aspectos adicionales que se pueden incorporar en la carta de encargo, como son: acuerdos relativos a la participación de otros auditores y expertos, auditores internos y otros empleados de la entidad, con el auditor predecesor, en su caso, etc...

Asimismo, se mencionan los factores a tener en cuenta en relación con la carta de encargo cuando el auditor de una entidad dominante también es el auditor de un componente; y las consideraciones a tener en cuenta para emitir una nueva carta de encargo para cada ejercicio (auditorías recurrentes).

### **5.3 Aceptación de una modificación de los términos del encargo de auditoría (A29 a A33)**

En relación con estos apartados, debe tenerse en cuenta lo indicado en el apartado 4.4 de este documento (apartados 14 a 17 de la NIA-ES) en el que se indica, tal y como asimismo se aclara en la propia norma, que en relación con la renuncia a un encargo, debe atenderse a lo establecido en los artículos 3.2 y 19 del TRLAC.

### **5.4 Consideraciones adicionales relacionadas con la aceptación del encargo (A34 a A36)**

Pueden existir requerimientos adicionales relativos a la preparación de estados financieros que formarán parte del marco de información financiera aceptable, siempre y cuando dichos requerimientos no entren en conflicto con el marco de información financiera aplicable.

Sin embargo, también pueden existir disposiciones reglamentarias o legales que serían inaceptables si no estuvieran prescritas por dichas disposiciones, en cuyo caso la norma prevé que el auditor aceptará el encargo bajo ciertas condiciones y que la redacción prescrita del informe de auditoría previsto será diferente. Sin embargo, esta situación por el momento no se da en España por lo que no serían de aplicación hasta que la futura normativa específica lo contemplara.

### **5.5 Ejemplo de carta de encargo**

El Anexo de la NIA-ES 210 incluye un ejemplo de carta de encargo que, no obstante, no recoge todos los aspectos requeridos por el TRLAC y RAC, por lo que deberá ser adaptado y ampliado con los aspectos contenidos en los mencionados textos legales (*véase apartado 6 a continuación*).

En este sentido, desde el Comité de Normas y Procedimientos (CNyP) y el Departamento Técnico se ha procedido a elaborar un modelo orientativo de carta de encargo que puede ser utilizado como referencia.

## **6.- Requerimientos y otros aspectos de las NIA-ES diferenciadores de las NTA anteriores**

La NIA-ES 210 establece explícitamente las responsabilidades del auditor al acordar un encargo de auditoría y las condiciones previas que han de darse para la contratación, que incluyen la obligación del asegurarse de que existe una comprensión común del encargo con la dirección de la entidad auditada. Además, establece una casuística específica en relación con auditorías recurrentes, modificaciones de los términos del encargo y otras consideraciones, que tienen que ver con disposiciones legales o reglamentarias que afecten al marco normativo de información financiera o al propio informe de auditoría.

La NIA 210 no hace mención a la legislación nacional relativa a nombramiento de auditores, por lo que en la norma adaptada se han incorporado determinadas referencias, a través de cuadros aclaratorios, a ser tenidos en cuenta (artículos 3.2 y 19 del TRLAC y art. 8 del RAC).

En cuanto a las limitaciones al alcance en la carta de encargo, la NTA anterior indicaba *“No se puede recoger en la carta de encargo o contrato de auditoría ninguna limitación al alcance impuesta por el*

*cliente, sino solamente aquellas que pudieran venir impuestas por las circunstancias, ...".* A este respecto la NIA-ES 210, si bien prevé no aceptar el mandato en el caso de una limitación al alcance que suponga denegar opinión, no indica nada en relación con la obligación de incluir en la carta las limitaciones impuestas por las circunstancias, si bien, no obstante, es de esperar que dichas limitaciones, de ser conocidas antes de aceptar el trabajo, se incluyan en la carta de encargo.

La nueva norma, si bien indica en términos generales los aspectos obligatorios a incluir en la carta de encargo o contrato de auditoría, a diferencia de la NTA anterior, no detalla explícitamente los párrafos a incorporar, pero proporciona en la guía de aplicación una relación de otros aspectos que, en función de las circunstancias, podrían incorporarse.

En este sentido, la NIA-ES incorpora un ejemplo de Carta de Encargo, frente a los tres modelos (dos modelos de carta de encargo, uno para el periodo inicial y otro para los ejercicios siguientes, y un modelo de contrato) que recogía la NTA anterior. Dicho ejemplo no incluye todos los aspectos requeridos en la normativa reguladora de la actividad de auditoría en España, lo cual se ha suplido en la norma incluyendo una nota aclaratoria que requiere tener en cuenta lo establecido en el art. 8 del RAC, por lo que, en concreto, deberán incorporarse de forma obligatoria los **honorarios, finalidad o razón por la que se realiza el encargo y el plazo de entrega del informe.**

La NTA anterior exigía indicar las horas estimadas para la realización del trabajo. La NIA-ES 210 no menciona que sea obligatorio incluir información sobre las horas y sólo se debe incluir los honorarios y su base de cálculo.

En la guía de aplicación (A6) se hace referencia a **encargos de auditoría bajo un marco con fines específicos**, no contemplados en las NTA anteriores. Si bien el Reglamento de auditoría (art. 12) prevé la emisión de informes de auditoría sobre otros estados financieros o documentos contables bajo marcos de cumplimiento, además de los de imagen fiel, por el momento no se ha desarrollado ninguno (*ver apartado 5.1 anterior*).

En el caso en que el auditor de una entidad dominante sea también el auditor de un componente la NIA-ES 210 establece los factores que pueden influir en la decisión de enviar o no una carta de encargo separada al componente. Esta casuística no estaba tratada en la NTA anterior.

La nueva norma establece criterios para la **modificación de los términos del acuerdo** para convertirlo en un encargo que proporcione un **menor grado de seguridad**. Nuestra legislación no admite la posibilidad de que el auditor cambie los términos de un contrato de auditoría y únicamente prevé su rescisión por justa causa (*véase apartados 4.4 y 5.3 de este documento*).

## **7.- Aplicación práctica de la NIA-ES 210**

De acuerdo con la NIA-ES es necesario analizar, previamente a la aceptación de un encargo, si concurren o no las **condiciones previas a la auditoría**. En este sentido, el hecho de que exista un marco de información financiera establecido legalmente que se deberá considerar aceptable a los efectos de la aplicación de la NIA-ES 210, supone que este no originará gran diferencia con la situación actual.

Por otro lado, aunque no se definían explícitamente, en la NTA anterior ya se contemplaban las **responsabilidades de cada una de las partes**, al determinar el contenido de la Carta de Encargo.

En este sentido, la comprensión de las responsabilidades por parte de la dirección de la entidad auditada, que ahora se puede entender que se produce con la firma de la carta de Encargo, ya se venía obteniendo con la aplicación de la NTA anterior.

Por lo tanto, la aplicación de la NIA-ES 210 no debería representar una modificación sustancial en el trabajo del auditor en este área respecto a la práctica anterior, **si bien deberá llevarse a cabo una adaptación de las Cartas de encargo** para ajustarse a los requerimientos adicionales de la nueva norma y siempre, eso sí, complementando con los requisitos de los requerimientos legales vigentes.

### **8.- Normativa de referencia**

Las NIA-ES relacionadas con esta norma y que se mencionan a lo largo de la misma son las siguientes:

- NIA-ES 200 Objetivos globales del auditor independiente y realización de la Auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.
- NIA-ES 220 Control de Calidad de la Auditoría de Estados Financieros.
- NIA-ES 315 Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la Entidad y de su entorno.
- NIA-ES 580 Manifestaciones escritas.
- NIA-ES 700 Formación de la opinión y emisión del Informe de Auditoría sobre los Estados Financieros.
- NIA-ES 705 Opinión modificada en el Informe emitido por un Auditor independiente.
- NIA-ES 706 Párrafo de énfasis y párrafos de sobre otras cuestiones en el Informe emitido por un Auditor independiente.

**CNyP y Departamento Técnico  
REA+REGA Audidores del CGE**