

CONSULTA BOICAC Nº 93/2013 Consulta 1

Sobre el régimen de acceso a los papeles de trabajo del auditor predecesor por parte del auditor sucesor en determinados supuestos de cambio de auditores que se plantean y, en particular *“si, en el caso de sucesión de auditores en procesos de auditoría voluntaria, el régimen de acceso a los papeles de trabajo por el auditor sucesor es el mismo que el contemplado por la normativa para las auditorías obligatorias, es decir, es obligatorio y sin necesidad de aprobación expresa por parte de la entidad o, por el contrario, sería necesario contar con la autorización por parte de la entidad como requisito previo para que el auditor predecesor pueda permitir el acceso al auditor sucesor”*.

RESPUESTA

1.- La normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas a tener en cuenta en los supuestos en que se produce un cambio o sustitución de auditores de cuentas en una entidad en relación con la cuestión planteada es la siguiente:

- El artículo 25 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio (TRLAC), que regula el deber de secreto y de acceso a la documentación, estableciendo, en su apartado 1, la obligación de los auditores de cuentas de mantener el secreto de cuanta información conozcan en el ejercicio de su actividad, si bien, en su apartado 2, prevé que puedan acceder a la documentación referente a cada auditoría de cuentas determinadas personas o entidades, entre las que se encuentran, conforme al apartado 2. f):

“Los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, además de en el caso previsto en el artículo 5, en el supuesto de sustitución de auditor de cuentas o sociedad de auditoría de la entidad. En este supuesto de sustitución, el auditor de cuentas o sociedad de auditoría predecesora permitirá el acceso por parte del auditor de cuentas o sociedad de auditoría sucesora a toda la información relacionada con la entidad auditada.”

- La Norma Técnica de Auditoría de “relación entre auditores”, publicada por Resolución de este Instituto de 27 de junio de 2011, que regula, en sus apartados 43 a 49, los criterios de actuación del auditor de cuentas en los supuestos de cambio de auditores. En esta norma técnica se dan las pautas de actuación del auditor de cuentas distinguiendo dos situaciones: las relativas a la aceptación del encargo, que van dirigidas a obtener información a los efectos de tomar una decisión sobre la conveniencia de aceptar o no el encargo, y las que se refieren a la propia realización del trabajo de auditoría, una vez aceptado el encargo, orientadas ya a la posibilidad de utilizar en el desarrollo de su propio trabajo la documentación relativa a la auditoría de cuentas del ejercicio anterior realizada por el auditor predecesor.

Las cuestiones planteadas se refieren a ciertas excepciones recogidas a la regla general del deber de guardar secreto y conservación, cuyo incumplimiento esta incardinado como conducta constitutiva de infracción administrativa, circunstancias ambas que exigen una interpretación restrictiva de la norma.

2.- De acuerdo con lo anterior, y al objeto de responder a la consulta planteada, procede distinguir las dos siguientes situaciones:

En primer lugar, las actuaciones que debe seguir un auditor de cuentas antes de aceptar un trabajo de auditoría, que tienen por objeto fundamental recabar la información que sea necesaria al objeto de determinar si existen razones éticas o técnicas para su aceptación o rechazo. Dichas actuaciones resultan reguladas en la Norma Técnica de relación entre auditores, cuyo apartado 44 establece lo siguiente:

"44. El eventual auditor sucesor, antes de aceptar el encargo, deberá evaluar a lo largo del proceso de aceptación del mismo las circunstancias del cambio de auditor, así como de la propia entidad a auditar y el encargo. Para ello, entre otros factores, considerará:

a) Obtener información que le ayude en la decisión de aceptar o no el encargo. Asimismo, deberá considerar la posibilidad de que el auditor predecesor y la entidad a auditar puedan haber tenido desacuerdos acerca de la aplicación de principios de contabilidad, procedimientos de auditoría u otros asuntos de importancia. En este sentido y sujeto a las circunstancias, el eventual auditor sucesor, tras hacer saber a la entidad a auditar la necesidad de entrevistarse con el auditor predecesor, se comunicará con éste para conocer las circunstancias del cambio y averiguar si existen razones éticas o técnicas que le aconsejen no aceptar el encargo.

b) El eventual auditor sucesor deberá preguntar al auditor predecesor acerca de los asuntos que aquél crea que le ayudarán en la decisión de aceptar o no el encargo. Sus preguntas deberán incluir, entre otros: aspectos específicos relacionados con lo mencionado en el apartado a) anterior, así como sobre el punto de vista del auditor predecesor en cuanto a las circunstancias éticas o técnicas existentes, a su entender, en relación con el cambio de auditores. El auditor predecesor y el sucesor deberán mantener, con la confidencialidad que el caso requiere, la información que intercambien entre sí. Esta obligación es aplicable independientemente de que el eventual auditor sucesor acepte o no finalmente el encargo.

c) Si el cliente no permite o limita las respuestas del auditor predecesor, el eventual auditor sucesor deberá preguntar las causas y considerar las

implicaciones que éstas pueden tener en su decisión de aceptar el encargo.
”

De acuerdo con dicha normativa, con carácter general, antes de aceptar el encargo, el auditor sucesor en principio, y en función de las circunstancias, debería ponerse en contacto con el auditor predecesor a fin de recabar información para evaluar si existen razones éticas o técnicas que puedan afectar a la decisión de aceptar o no el encargo; debiendo en tal caso el auditor predecesor pedir autorización previamente a la entidad auditada para facilitar tal información o comunicación, estableciéndose que, para el caso de que ésta no permita o limite la comunicación entre ambos auditores, dicha circunstancia deberá ser tenida en cuenta a la hora de aceptar o no el encargo. En tal situación, pues, el auditor predecesor, ante la petición o comunicación que reciba del posible auditor sucesor, no estaría obligado a permitir el acceso a dicha documentación, por no encuadrarse en la situación definida en el artículo 25.2.f) del TRLAC. Lo anteriormente señalado lo es sin perjuicio de que, en caso de que efectivamente se permita y realice tal acceso, deban mantener la confidencialidad exigida.

En segundo lugar, las actuaciones que puede o debe seguir el auditor sucesor, una vez aceptado el encargo. En esta fase, el auditor sucesor podrá solicitar al auditor predecesor, con el fin de facilitar el desarrollo del trabajo de auditoría del ejercicio actual, toda la documentación relativa al trabajo de auditoría de las cuentas del ejercicio anterior, quien estará obligado a permitir el acceso a dicha documentación, conforme a lo establecido en el citado artículo 25.2.f) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

A su vez, la Norma Técnica de Auditoría de relación entre auditores, regula las actuaciones a seguir el auditor sucesor a los efectos de utilizar como base de su trabajo el efectuado por el auditor anterior en los siguientes términos:

"45. Cuando un auditor sucede a otro, una vez aceptado finalmente el encargo, el auditor sucesor deberá evaluar y fundamentar si podrá, en base al trabajo del auditor predecesor, expresar una opinión sobre las cuentas anuales del primer ejercicio que examina y obtener evidencia adecuada y suficiente sobre la uniformidad en la aplicación de los principios y normas contables en dicho ejercicio en relación con el precedente o, por el contrario, planificar el trabajo que considere necesario a tal objeto.

(...)

47. Cuando el auditor sucesor hubiera decidido consultar con el auditor predecesor y revisar sus papeles de trabajo, el auditor predecesor deberá, salvo en las circunstancias expuestas en el párrafo 48 siguiente, ponerse a disposición del auditor sucesor para consultas y permitirle el acceso a sus papeles de trabajo para su revisión, así como a toda aquella información relevante que pueda afectar a su auditoría. No obstante, el auditor sucesor, al emitir su informe, no deberá hacer referencia al informe o trabajo del

auditor predecesor como base de su propia opinión, sin perjuicio de que el auditor sucesor indique, en su caso, que las cuentas anuales del ejercicio anterior fueron auditadas por otros auditores, la fecha del informe y el tipo de opinión emitida.”

Igualmente, en los apartados 48 y 49 de la citada Norma se regulan las consecuencias o implicaciones que en el alcance del trabajo o en el informe de auditoría tendrían la imposibilidad de acceder a los papeles de trabajo del auditor predecesor o si hubiera decidido no basarse en dicha documentación.

De acuerdo con la citada normativa, una vez aceptado el encargo, el auditor de cuentas predecesor tiene la obligación de permitir el acceso por parte del auditor sucesor a toda la documentación correspondiente a la auditoría de cuentas del ejercicio anterior por él realizada, y sin necesidad de pedir autorización a la entidad auditada a este respecto. Dicha obligación nace desde el momento en que se ha producido el nombramiento efectuado por el órgano competente de la entidad y su aceptación por el auditor nuevo, con el consiguiente rúbrica o firma del contrato de auditoría correspondiente, con el contenido establecido en el artículo 8 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre (RLAC), y en la Norma Técnica de Auditoría sobre el contrato de auditoría o carta de encargo, publicada mediante Resolución de este Instituto de 16 de junio de 1999.

La condición de que se actúa como auditor sucesor puede acreditarse ante el auditor predecesor por cualquier medio admitido en Derecho que permita acreditar de forma fehaciente que, en ese momento, ya se ha producido el nombramiento, aceptación y/o firma del contrato de auditoría; y ello, independientemente de que la entidad someta sus cuentas anuales a auditoría por obligación legal (auditoría obligatoria) o lo haga de forma voluntaria por decisión de sus órganos competentes (auditoría voluntaria). La citada acreditación podría entenderse efectuada mediante, entre otros, la presentación del certificado del acuerdo correspondiente del citado órgano competente de la entidad, de la inscripción del nombramiento en el Registro Mercantil, de la certificación por quien tenga competencia legal o estatutaria atribuida para actuar en nombre y representación de la entidad a auditar. La presentación de dicha documentación, en ningún caso, puede tomarse como una forma o modo de requerimiento de autorización necesaria por parte de esa entidad para permitir el acceso a la documentación de auditoría del auditor predecesor, por cuanto que ello supondría contravenir el mandato legal. A conclusión distinta no puede llegarse porque en la normativa citada no hay disposición alguna que prevea, para el caso planteado, un tratamiento distinto o excepcional en relación con la obligación de permitir el acceso a la documentación del trabajo de auditoría del auditor predecesor y del correlativo derecho al respecto del auditor sucesor.

En todo caso, debe tenerse en cuenta que la finalidad por la que se encarga una auditoría de cuentas es la de emitir un informe que contenga una opinión sobre la

fiabilidad de unos determinados estados financieros, sin que dicho fin pueda resultar mermado por circunstancias ajenas al auditor o no justificadas en la normativa reguladora. En este sentido, y en lo que aquí interesa, coadyuva a tal fin, en los casos de cambio de auditor, la comunicación entre auditor sucesor y predecesor y la posibilidad de acceso a la documentación de la auditoría de las cuentas del ejercicio anterior por parte del auditor sucesor, sin que esto pueda resultar impedido por limitaciones o negativas por parte de la propia entidad a auditar.

3.- Atendiendo a lo expuesto anteriormente y a las conclusiones alcanzadas, debe señalarse en relación con los casos concretos que se plantean, lo siguiente:

"Auditorías voluntarias".- La normativa de auditoría de cuentas anteriormente citada no distingue entre auditoría de cuentas realizada porque la entidad esté sujeta a la obligación legal de someter sus cuentas anuales a auditoría o ésta se realice por la voluntad de los órganos competentes de la sociedad. Por tanto, el régimen de relaciones entre auditor predecesor y sucesor debe ser el mismo en ambos casos, en los términos indicados y para cada una de las situaciones anteriormente diferenciadas.

En cuanto a la duda sobre cómo acreditarse la condición de auditor sucesor, que se plantea, para permitir el acceso a sus papeles de trabajo por el auditor predecesor, debe indicarse que, en todo caso y tal como se ha expuesto anteriormente, aquella podría tener lugar mediante la exhibición de la copia o certificación del nombramiento por parte del órgano competente de la entidad a auditar que ha tomado la decisión de someter a auditoría las cuentas anuales, de la aceptación por parte del auditor sucesor del encargo efectuado por esa entidad o, en su caso, del correspondiente contrato de auditoría suscrito por ambas partes. Circunstancias que deben exigirse antes de emprender la realización efectiva del trabajo.

- Situación en "que entre la actuación del auditor sucesor y la del auditor predecesor han transcurrido varios ejercicios, los cuales no han sido sometidos a auditoría".- Al objeto de resolver esta cuestión ha de tomarse en consideración que la razón que subyace en los deberes y derechos correlativos para acceder a la información pertinente reside en que el auditor sucesor pueda basar parte de su trabajo en las pruebas realizadas por el auditor anterior, por ejemplo, en relación con saldos de apertura e inventarios iniciales, aspectos fiscales, criterios de valoración y uniformidad en su aplicación, etc.; con el objeto precisamente de facilitar al auditor sucesor la realización del trabajo de auditoría y evitar así o disminuir el riesgo de que pudieran darse limitaciones al alcance en determinadas cuestiones en el supuesto de no poder ser verificadas adecuadamente dichos extremos. Así se desprende de lo establecido en los ya citados apartados 43 a 49 de la Norma Técnica de relación entre auditores, que recoge criterios de actuación de los auditores a este respecto.

Lo anterior permite entender que este supuesto no entraría dentro de lo previsto en el artículo 25.2.f) del TRLAC, puesto que, en opinión de este Instituto, dicho artículo se refiere al caso en que se produce un cambio de auditores, entendiéndose que éste se produce cuando el auditor que viene auditando las cuentas anuales de una entidad es sustituido por otro auditor, nombrado, por los motivos que fuesen (vencimiento del plazo máximo de contratación, cumplimiento del deber de rotación, renuncia por motivos de independencia u otras circunstancias previstas legalmente, y revocación por justa causa), para auditar las cuentas anuales del ejercicio posterior. Sin embargo, en el caso planteado, en el que han transcurrido varios ejercicios entre la actuación de un auditor (predecesor) y el nombramiento de otro auditor (sucesor), se entiende que no se produce tal sustitución de un auditor por otro, sino que lo que se realiza es un nuevo nombramiento de auditor para someter a auditoría las cuentas anuales de un determinado ejercicio, cuando en el ejercicio anterior no se sometieron a auditoría, no habiendo, por tanto, auditor nombrado al efecto, ni auditor predecesor, a los efectos de lo previsto en el artículo 25.2.f) del TRLAC.

- Supuesto en "que la auditoría se ha encargado a solicitud de un tercero y no por decisión propia, como puede ser el caso de entornos de compraventa".- Al respecto, y sin perjuicio de no conocer los concretos extremos a que se refiere este supuesto, cabe advertir que, en todo caso, la realización de la auditoría de las cuentas anuales de una entidad requiere la decisión y consentimiento a este respecto por parte de los órganos competentes de dicha entidad a auditar, sin los cuales no sería posible el acceso a la organización y administración de la propia entidad y a la documentación necesaria para la efectiva realización del trabajo de auditoría. Por tanto, y sin perjuicio de que habría que evaluar en cada caso las circunstancias concretas que concurrieran del nombramiento y del encargo, en la medida en que no hay sucesión o cambio de auditores, no se da la situación de auditor a que se refiere el artículo 25.2.f) del TRLAC.

- Caso en "que los resultados de la auditoría (incluido el informe) no tengan el mismo grado de publicidad que una auditoría obligatoria, en la medida que no es obligatorio su depósito en el Registro Mercantil, etc" .- Sin perjuicio de no resultar concretados los supuestos a que se refiere la consulta, y al igual que lo indicado para las auditorías voluntarias, debe tenerse en cuenta que la normativa de auditoría de cuentas no establece ninguna distinción en la materia que nos ocupa sobre la base de un diferente régimen de publicidad; por lo que el régimen de relaciones entre auditor predecesor y sucesor debe ser el mismo que el expuesto anteriormente a propósito de las auditorías voluntarias.