



CRITERIO DE INTERPRETACIÓN SOBRE LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS RELACIONADOS CON LAS NÓMINAS DE LA ENTIDAD AUDITADA

Para analizar el efecto que la prestación de servicios relacionados con las nóminas de la entidad auditada tiene en la realización de la auditoría, se debe diferenciar entre la situación en la que la entidad auditada es una entidad de interés público y la situación en la que la entidad auditada no tiene tal condición, en virtud de la distinta regulación aplicable.

A) La entidad auditada es una entidad de interés público según lo previsto en el artículo 3 de la Ley 22/2015, de 20 de julio (LAC) y el artículo 8 de su Reglamento de desarrollo aprobado mediante el Real Decreto 2/2021, de 12 de enero (RLAC).

En este caso la normativa aplicable, conforme al artículo 39 de la LAC, es la contenida en el artículo 5 del Reglamento (UE) n.º 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, sobre los requisitos específicos para la auditoría de las entidades de interés público (RUE).

Así, el artículo 5.1 del RUE establece, en relación con los servicios prohibidos, lo siguiente:

“1. Ni el auditor legal o sociedad de auditoría que realice la auditoría legal de una entidad de interés público, ni los miembros de la red de la que forme parte el auditor legal o sociedad de auditoría, podrán prestar dentro de la Unión, directa o indirectamente, a la entidad auditada, a su empresa matriz o a las empresas que controle, los servicios prohibidos ajenos a la auditoría durante:

a) el período comprendido entre el principio del período auditado y la emisión del informe de auditoría, y

b) el ejercicio inmediatamente anterior al período mencionado en la letra a) en relación con los servicios enumerados en la letra g) del segundo párrafo.

A los efectos del presente artículo, se entenderá por servicios prohibidos ajenos a la auditoría:

(...)

b) los servicios que supongan cualquier tipo de intervención en la gestión o la toma de decisiones de la entidad auditada;

c) los servicios de contabilidad y preparación de los registros contables y los estados financieros;

d) los servicios relacionados con las nóminas;

(...)”

Por su parte el apartado 5.5 del RUE establece lo siguiente:

“Cuando un miembro de la red a la que pertenece el auditor legal o la sociedad de auditoría responsable de la auditoría de una entidad de interés público preste cualquiera de los servicios ajenos a la auditoría a que se refieren los apartados 1 y 2 del presente artículo a una empresa constituida en un tercer país y controlada por la entidad de interés público, el auditor legal o sociedad de auditoría en cuestión deberá

evaluar si su independencia se ve comprometida por la prestación de tales servicios por un miembro de la red.

En caso de que su independencia se vea afectada, el auditor legal o la sociedad de auditoría aplicará medidas de salvaguarda, cuando sean aplicables, destinadas a mitigar las amenazas derivadas de la indicada prestación de servicios en el tercer país. El auditor legal o la sociedad de auditoría únicamente podrá seguir realizando la auditoría legal de la entidad de interés público si justifica, de conformidad con el artículo 6 del presente Reglamento y el artículo 22 ter de la Directiva 2006/43/CE, que dicha prestación de servicios no afectará a su criterio profesional ni al informe de auditoría.

A efectos del presente apartado:

a) la participación en la toma de decisiones de la entidad auditada y la prestación de los servicios mencionados en el apartado 1, párrafo segundo, letras b), c) y e), se considerará que afecta a su independencia en todos los casos de un modo que no puede mitigarse mediante ninguna medida de salvaguarda;

b) la prestación de los servicios a que se refiere el apartado 1, párrafo segundo, a excepción de los contemplados en las letras b), c) y e) del mismo, se considerará que afecta a su independencia y requieren por tanto la adopción de medidas de salvaguarda que mitiguen las correspondientes amenazas.”

Es decir, en virtud de la regulación aplicable, en el caso de entidades de interés público, está prohibida la prestación de servicios relacionados con las nóminas por parte del auditor o sociedad de auditoría y de los miembros de su red a la entidad auditada, a su matriz o a sus controladas dentro de la Unión Europea.

En caso de prestación de servicios relacionados con las nóminas por el auditor de cuentas o sociedad de auditoría o por un miembro de la red del auditor o sociedad de auditoría a entidades controladas fuera de la Unión Europea, la prestación de dicho servicio está sometida al régimen de valoración de amenazas y, en su caso, adopción de salvaguardas, salvo que por su contenido pueda considerarse participación en la toma de decisiones de la entidad o preparación de registros contables, en cuyo caso su prestación estaría prohibida.

B) La entidad auditada no es una entidad de interés público según la normativa aplicable.

En este caso, la normativa aplicable es la contenida en la LAC y el RLAC. En concreto, el artículo 16.1 de la LAC, en cuyo apartado b), en relación con las circunstancias derivadas de servicios prestados, solo se recogen los servicios de contabilidad y no los servicios relacionados con las nóminas. Así, se establece que:

“En todo caso, se considerará que el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría no goza de la suficiente independencia en el ejercicio de sus funciones respecto de una empresa o entidad, además de en los supuestos de incompatibilidad previstos en otras leyes, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias en el auditor de cuentas, la sociedad de auditoría o en los auditores principales responsables del trabajo de auditoría:

(...)

b) Circunstancias derivadas de servicios prestados:

1.º La prestación a la entidad auditada de servicios de contabilidad o preparación de los registros contables o los estados financieros.”

En este caso debe considerarse asimismo el artículo 14.2 de la LAC que establece lo siguiente:

“Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría, así como toda persona en condiciones de influir directa o indirectamente en el resultado de la auditoría, deberán abstenerse de participar de cualquier manera en la gestión o toma de decisiones de la entidad auditada. No se considerará participación en la gestión o toma de decisiones de la entidad auditada las comunicaciones efectuadas durante la realización del trabajo de auditoría que sean necesarias para el cumplimiento de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas o las derivadas de actuaciones exigidas por otras disposiciones de rango legal.”

A diferencia del caso de entidades de interés público, en este caso la prestación de los servicios relacionados con las nóminas, tanto por los auditores o sociedades de auditoría a la entidad auditada, como por sus familiares en las condiciones del artículo 18 de la LAC, como por las entidades o personas del artículo 19 de la LAC y sus familiares con vínculos estrechos, en las condiciones allí establecidas, y por las entidades o personas de la red del artículo 20 de la LAC y sus familiares con vínculos estrechos, en las condiciones allí establecidas, y tanto a las entidades auditadas como a sus vinculadas por razón de control, en las condiciones de los artículos 17 a 20 de la LAC, se considera como una amenaza que debe ser objeto de valoración y, en su caso, adopción de medidas de salvaguarda en virtud de lo establecido en el artículo 15 de la LAC que, en sus apartados 1 y 2, establece lo siguiente:

“A efectos de lo establecido en esta sección, los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán establecer los procedimientos necesarios para detectar e identificar las amenazas a su citada independencia, evaluarlas y, cuando sean significativas, aplicar las medidas de salvaguarda adecuadas y suficientes para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptablemente bajo que no comprometa su independencia.

2. Las amenazas a la independencia podrán proceder de factores como la autorrevisión, interés propio, abogacía, familiaridad o confianza, o intimidación, derivados de la existencia de conflictos de intereses o de alguna relación comercial, financiera, laboral, familiar o de otra clase, ya sea directa o indirecta, real o potencial.

Si la importancia de estos factores en relación con las medidas de salvaguarda aplicadas es tal que compromete su independencia, el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría se abstendrán de realizar la auditoría.”

Esta consideración será aplicable salvo que por su contenido pueda considerarse participación en la toma de decisiones de la entidad o preparación de registros contables, en cuyo caso su prestación debería ser considerada como una causa de incompatibilidad para la realización de la auditoría de la entidad auditada.

Con carácter general, tanto para EIP como para no EIP, la prestación de servicios relacionados con las nóminas de la entidad incluye una serie de tareas administrativas que pueden implicar cálculos

aritméticos para los cuales se deben ofrecer, por parte de la entidad al proveedor del servicio, unos datos entre los que se encuentran los que derivan del control horario y absentismo laboral.

La prestación de aquellos servicios de nóminas en los que las tareas y los cálculos se realicen por los auditores en base a los datos aportados por la entidad y que puedan considerarse tareas administrativas de naturaleza mecánica y rutinaria, provocaría la existencia de amenaza de autorrevisión que, como se ha señalado anteriormente, estaría prohibida en el caso del artículo 5.1 del RUE para EIP y sometida al régimen previsto para las amenazas en los casos del artículo 5.5 del RUE para EIP y en todo caso para no EIP. No suponiendo, en los casos de aplicación del régimen de amenazas una incompatibilidad por otros conceptos.

Sin embargo, la prestación de aquellos servicios de nóminas que incluyan actuaciones que puedan considerarse participación en la toma de decisiones o preparación de información financiera de la entidad auditada están prohibidos en todo caso, tanto para EIP como para no EIP. En este sentido, se debe precisar que el control horario y control del absentismo laboral es una tarea que documenta el acontecer de un hecho económico, por lo que la prestación de un servicio relacionado con ello, por su naturaleza, sería la de preparación de registros contables y, por tanto, no comparte la regulación que se ha expuesto en esta interpretación en relación con los servicios de nóminas como amenaza de autorrevisión, sino que aparece en la regulación como servicio prohibido tanto para EIP, como para no EIP.