NORMA TÉCNICA DE AUDITORÍA SOBRE RELACIÓN ENTRE AUDITORES

Introducción

1. Cuando un auditor efectúa una auditoría de cuentas anuales puede encontrarse con que concurran algunas de las circunstancias siguientes:

   a) Que se produzca un cambio de auditores y que por tanto la auditoría de las cuentas anuales anteriores haya sido efectuada por otros auditores independientes.

   b) Que el trabajo se realice conjuntamente por más de un auditor independiente, emitiendo un informe conjuntamente firmado por todos.

2. A efectos de esta norma técnica se entiende por:

   a) "Auditor sucesor", el auditor nombrado para realizar el trabajo de auditoría en relación con las cuentas anuales de un ejercicio en sustitución del auditor anterior o auditor predecesor.

   b) "Auditor predecesor", Auditor de otra firma de auditoría, que auditó los estados financieros de una entidad en el periodo anterior y que ha sido sustituido por el auditor actual.

   c) "Auditores conjuntos", los auditores que actúan conjuntamente, al haber sido nombrados para la realización conjunta de la auditoría de las cuentas anuales de una entidad.

3. Esta norma debe interpretarse conjuntamente con las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES), publicadas por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 15 de octubre de 2013.

Objeto

4. La presente norma establece los criterios de actuación del auditor en las circunstancias mencionadas en el párrafo 1, sin perjuicio de lo establecido en las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas para su aplicación en España (NIA-ES), que debe tenerse siempre presente.

   En lo no establecido por esta Norma, se estará, en la medida en que las circunstancias lo requieran o lo permitan, a las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas para su aplicación en España (NIA-ES) en las que se contemplen aspectos de la actuación del auditor relacionados con las circunstancias objeto de esta norma, que en cada apartado se indiquen.

5. La presente norma no tiene por objeto regular situaciones en que el auditor, en uso de su juicio profesional, pueda estimar conveniente utilizar como parte de su evidencia trabajos realizados por otro auditor o por otros expertos no auditores. Estas situaciones están reguladas en las NIA-ES, en particular: en las NIA-ES 500 "Evidencia de auditoría", 600 "consideraciones especiales - auditoría de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)" y 620 "Utilización del trabajo de un experto del auditor".

Cambio de auditores

6. Cuando se produce un cambio de auditores, es decir, un nuevo auditor (en adelante, "auditor sucesor") es designado para realizar la auditoría de las cuentas anuales del ejercicio actual, sustituyendo al auditor de las cuentas anuales del ejercicio anterior (en adelante, "auditor predecesor"), puede que, de acuerdo con las circunstancias que concurran, el auditor sucesor decida comunicarse con el auditor predecesor al objeto de recabar información que le permita aceptar o no el trabajo de auditoría.

   Asimismo, una vez aceptado el trabajo de auditoría, el auditor sucesor podrá basar una parte de su trabajo en las pruebas realizadas en años anteriores por el otro auditor (en adelante, "auditor predecesor"). Tal será el caso en relación con saldos del activo procedentes de ejercicios anteriores, inventarios iniciales, pasivos a largo plazo, aspectos fiscales y legales, fondos propios, criterios de valoración y uniformidad en su aplicación, etc.

   El auditor de cuentas deberá tener en cuenta en estos supuestos lo previsto en la NIA 510, "Encargos iniciales de auditoría, saldos de apertura", en todos sus aspectos.

Actuaciones antes de la aceptación del encargo

7. 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 del encargo. Para ello, entre otros factores, deberá:

   a) Obtener información que le ayude en la decisión de aceptar o no el encargo.

   b) 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.

      En el supuesto en que la entidad a auditar permita tal comunicación o acceda al intercambio de información, 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.

En el caso de que la entidad a auditar no permita o limite al auditor sucesor la comunicación con el auditor predecesor, o en el caso de que este último no acceda a tal comunicación, el auditor sucesor deberá preguntar las causas y considerar las implicaciones que éstas pueden tener en su decisión de aceptar el encargo.

Actuaciones después de la aceptación del encargo

8. Cuando un auditor sucede a otro, una vez aceptado finalmente el encargo, el auditor sucesor, en la planificación de su trabajo de conformidad con lo dispuesto en la NIA-ES 300, deberá evaluar y fundamentar si podrá, en base al trabajo del auditor predecesor, obtener evidencia adecuada y suficiente sobre si los saldos de apertura contienen incorrecciones que afecten a las cuentas anuales del ejercicio actual y si las políticas contables utilizadas en la elaboración de las cuentas anuales se han aplicado de forma uniforme en el ejercicio actual respecto de los precedentes, y si los cambios que, en su caso, se hayan realizado se han registrado y presentado de acuerdo con lo establecido en el marco normativo de información financiera aplicable ; o, por el contrario, planificar el trabajo que considere necesario a tal objeto.

9. En ese último caso, el alcance del trabajo deberá incluir procedimientos de auditoría sobre los saldos iniciales de las cuentas del balance del ejercicio sujeto a auditoría y, en algunos casos, sobre las operaciones de ejercicios anteriores.

   En el supuesto que el auditor decida basarse en el trabajo del auditor predecesor, el auditor sucesor deberá ponerse en contacto con el auditor predecesor y aplicar los procedimientos de auditoría previstos en la NIA-ES 510, “Encargos iniciales de auditoría, saldos de apertura”, con el objeto de si, en base al trabajo de auditoría del auditor predecesor, podrá obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si:

   - los saldos de apertura contienen incorrecciones materiales en las cuentas anuales.

   - se han aplicado de manera uniforme las políticas contables adecuadas en el periodo actual y en el anterior, o si los cambios efectuados a este respecto se han registrado, presentado y revelado adecuadamente conforme a lo exigido por el marco normativo de información financiera aplicable.

   A estos efectos, el auditor predecesor, en el supuesto de sustitución de auditor, deberá permitir el acceso por parte del auditor sucesor a toda la información relacionada con la auditoría de las cuentas del ejercicio anterior por él realizada, conforme a lo establecido en el artículo 25.2.f) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

10. 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 15 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 los términos establecidos en la NIA-ES 710 "Información comparativa- cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos", que las cuentas anuales del ejercicio anterior fueron auditadas por otros auditores, la fecha del informe, y el tipo de opinión emitida y, en el caso de que ésta fuera modificada, las razones que la motivaron.

11. Si el auditor sucesor, por circunstancias especiales (causas de fuerza mayor o negativa del auditor predecesor en contra de la normativa en vigor), no pudiera acceder a los papeles de trabajo del auditor predecesor, o si decidiera no basarse en el trabajo efectuado por éste, deberá comentar con la entidad a auditar las limitaciones que existirían en el alcance de su trabajo en el caso en que no pudiera realizar otros procedimientos de auditoría que fueran aplicables en las circunstancias.

12. Cuando el auditor no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los saldos de apertura, conforme a lo previsto en el párrafo anterior, se encontrará ante una limitación al alcance y procederá de acuerdo con lo establecido al respecto en las NIA-ES 510, "Encargos iniciales de auditoría, saldos de apertura", 705, "Opinión modificada en el Informe emitido por un auditor independiente", y 710, "Información comparativa – cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos-".

Actuación conjunta de auditores

13. Se denomina trabajo de auditoría conjunto a aquél que se efectúa por dos o más auditores en el que todos ellos tienen la condición común de actuar como auditores, al haber sido designados por el órgano competente de la entidad para realizar conjuntamente el trabajo de auditoría de las cuentas anuales.

    Cuando sean nombrados varios auditores de cuentas para la realización de un trabajo de auditoría de cuentas, el informe de auditoría será único y se emitirá bajo la responsabilidad de todos ellos, quienes firmarán el informe, resultando de aplicación lo establecido con carácter general en las Normas de Auditoría.

    Los auditores de cuentas nombrados conjuntamente para la realización de un trabajo de auditoría de las cuentas anuales de una entidad no podrán pertenecer a la misma red, con el fin de salvaguardar los necesarios requisitos de independencia. Asimismo, deben comunicarse entre ellos todas las circunstancias que puedan afectar a su independencia en relación con la entidad auditada de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

14. Para que el trabajo tenga la condición de conjunto, deberán concurrir las siguientes circunstancias:

a) Designación o nombramiento conjunto por el órgano competente de dos o más auditores con el mismo objeto y referido a la misma fecha, mediando la aceptación conjunta por ambos.

b) Que la designación y el trabajo tengan por objeto emitir un informe único.

c) Que se emita el informe firmado por todos los auditores principales.

15. Como consecuencia de lo anterior, aunque a efectos operativos pueda existir una división del trabajo, todos los auditores que actúan conjuntamente podrán y deberán acceder a los papeles de trabajo y demás documentación preparada por los restantes auditores, y son responsables de la custodia y conservación de la totalidad de los papeles de trabajo que correspondan al trabajo de auditoría. A estos efectos, los auditores que actúen de manera conjunta deberán habilitar los medios que consideren oportunos a través de acuerdos específicos para asegurar el cumplimiento de estas obligaciones.

16. La planificación y programas de trabajo de auditoría serán aprobados por todos los auditores. Asimismo, las modificaciones posteriores a la planificación inicial del trabajo han de ser aprobadas por todos los citados auditores.

17. Los procedimientos de auditoría a realizar por cada auditor, en cumplimiento de la planificación y programas de trabajo, deben distribuirse de forma concertada y proporcionada entre los auditores nombrados conjuntamente. El reparto del trabajo entre los distintos auditores deber ser equilibrado de forma que el volumen de horas asignadas a cada auditor debe ser proporcionado y apropiado a la experiencia o cualificación exigida en su desarrollo.

18. Cada auditor de cuentas debe llevar a cabo los trabajos necesarios para obtener evidencia de auditoría adecuada y suficiente que le permita emitir su opinión sobre las cuentas anuales de la entidad. A estos efectos, cada auditor de cuentas deberá tener en consideración tanto el trabajo de auditoría realizado por el mismo, como el realizado por los otros auditores.

19. Cada auditor de cuentas conjunto debe incluir en sus papeles de trabajo la documentación relativa al trabajo efectuado que le permite emitir su opinión sobre las cuentas anuales en su conjunto y a la revisión del trabajo realizado por el otro auditor al objeto de determinar si es adecuado a las circunstancias en las que se planificó y se realizó y si las conclusiones son razonables.

    Asimismo, cada uno de los auditores de cuentas conjuntos, en su caso, verificarán y emitirán opinión sobre la concordancia del informe de gestión con la información contenida en las cuentas anuales.

20. Las comunicaciones con los responsables del gobierno y con la Dirección de la entidad que deban realizar conforme a lo previsto en las Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES), se hará conjuntamente y de manera concertada por todos los auditores.

Emisión del informe

21. El informe de auditoría será único y se emitirá bajo la responsabilidad de todos los auditores de cuentas conjuntos nombrados, quienes firmarán el informe. Cuando los auditores no tuvieran una opinión coincidente, se deberá expresar claramente la opinión de cada uno de ellos en el informe.

Documentación

22. En estos supuestos, el auditor deberá preparar la documentación de auditoría correspondiente que le proporcione justificación y soporte del trabajo realizado y del informe emitido, de conformidad con lo establecido en la NIA-ES 220.