

Continuando con la serie **RE-APRENDIENDO** la Ley de Auditoría, en esta quinta publicación tratamos sobre el escepticismo y juicio profesionales, el principio general de independencia e identificación de amenazas y salvaguardas, la custodia, el deber de secreto y acceso a documentación.

Contenido	Artículos de la Ley que se tratan en este número
1. Escepticismo y juicio profesionales	13
2. Independencia: principio general e identificación de amenazas y adopción de medidas de salvaguarda	14 y 15
3. Conservación y custodia de la documentación referente a cada auditoría de cuentas	30
4. Deber de secreto y acceso a documentación	31 y 32

1. Escepticismo y juicio profesionales

La Ley define ambos conceptos como sigue:

Escepticismo profesional: actitud que implica mantener siempre una mente inquisitiva y especial alerta ante cualquier circunstancia que pueda indicar una posible incorrección en las cuentas anuales auditadas, debida a error o fraude, y examinar de forma crítica las conclusiones de auditoría.

Juicio profesional: aplicación competente, adecuada y congruente con las circunstancias que concurren, de la formación práctica, el conocimiento y la experiencia del auditor de cuentas de conformidad con las normas de auditoría, de ética y del marco normativo de información financiera que resulten de aplicación para la toma de decisiones en la realización de un trabajo de auditoría de cuentas.

? ¿Cuándo debe mantenerse una actitud de escepticismo profesional y cuándo debe aplicarse el juicio profesional?

El escepticismo profesional debe mantenerse y el juicio profesional aplicarse en la realización de cualquier trabajo de auditoría de cuentas y en el caso del escepticismo profesional en particular al:

- revisar las estimaciones de la dirección de la entidad relativas al valor razonable, al deterioro de activos y provisiones y a los futuros flujos de tesorería determinantes de la capacidad de la entidad para seguir como empresa en funcionamiento.
- realizar la evaluación crítica de la evidencia de auditoría obtenida, lo que implica cuestionar la evidencia de auditoría contradictoria, la suficiencia y adecuación de la evidencia obtenida, y la fiabilidad e integridad de los documentos, de las respuestas y otra información procedentes de la entidad auditada.

? ¿Debe documentarse el juicio profesional?

La aplicación del juicio profesional debe documentarse adecuadamente.

No se admite la mera remisión al juicio profesional como justificación de decisiones que, de otra forma, no estén respaldadas por los hechos o circunstancias concurrentes en el trabajo, por la evidencia de auditoría obtenida o que no sean conformes con lo establecido en las normas de auditoría, de ética y del marco normativo de información financiera que resulten de aplicación.

Segueix-nos a:



2. Independencia: principio general e identificación de amenazas y adopción de medidas de salvaguarda

La nueva Ley de Auditoría, al igual que la anterior, regula el requisito de independencia en base a un principio general –artículo 14–, un sistema de amenazas y salvaguardas y un régimen de incompatibilidades por situaciones personales y servicios prestados, detallados en los siguientes artículos:

Amenazas y salvaguardas

Art. 15

Régimen de incompatibilidades

	NO EIP	EIP
Situaciones personales	Art. 16 a 21, 23 y 25	Art.16.1.a), 17 a 21, 23, 39 y 41 ¹
Servicios prestados		

¹ Los art. 39 y 41 remiten al Reglamento UE n.º 537/2014, de 16 de abril, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público y por el que se deroga la Decisión 2005/909/CE de la Comisión.

Atendiendo a la complejidad e importancia del tema de independencia, en este documento se desarrollan únicamente los artículos 14 y 15 (principio general de independencia y sistema de amenazas y salvaguarda). El desarrollo del resto de artículos correspondiente al régimen de las incompatibilidades se efectuará en próximos documentos, separando EIP de no EIP.

Principio general de independencia

El principio general de independencia queda enunciado como sigue:

- 1 Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría (en adelante auditor o auditores) deberán ser independientes, en el ejercicio de su función, de las entidades auditadas, debiendo abstenerse de actuar cuando su independencia en relación con la revisión y verificación de las cuentas anuales, los estados financieros u otros documentos contables se vea comprometida.
- 2 Los auditores, así como toda persona en condiciones de influir directa o indirectamente en el resultado de la auditoría, deben abstenerse de participar de cualquier manera en la gestión o toma de decisiones de la entidad auditada.

En este sentido se clarifica que no se considera “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”.
- 3 Los auditores se abstendrán de realizar la auditoría de cuentas de una entidad en aquellos supuestos en que incurran en alguna causa de incompatibilidad de las previstas en los artículos 16 a 20 o de las situaciones previstas en los artículos 23, 25, 39 y 41 de la Ley de Auditoría.
- 4 En particular, no podrán participar ni influir, de ninguna manera en el resultado del trabajo de auditoría de cuentas de una entidad, aquellas personas que tengan una relación laboral, comercial o de otra índole con la entidad auditada, que pueda generar un conflicto de intereses o ser percibida, generalmente, como causante de un conflicto de intereses.

Identificación de amenazas y adopción de medidas de salvaguarda

Los auditores deben establecer procedimientos necesarios para:

1 Detectar e identificar amenazas a la independencia

Las amenazas a la independencia pueden proceder de factores como:

- 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. Factores que se encuentran definidos en el artículo 44 del RLAC².

Las situaciones de amenaza anteriores se pueden generar tanto si concurren en el auditor como en:

- familiares de los auditores principales responsables,
- personas o entidades relacionadas directamente con el auditor de cuentas o sociedad de auditoría,
- otras personas o entidades pertenecientes a la red del auditor o la sociedad de auditoría.

2 Evaluar su importancia

¿Son significativas por separado o en su conjunto?

SÍ Aplicar las medidas de salvaguarda adecuadas y suficientes para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptablemente bajo que no comprometa su independencia. En cualquier caso, si la importancia de las amenazas en relación con las medidas de salvaguarda es tal que compromete su independencia, el auditor se abstendrá de realizar la auditoría.

NO El artículo 44 del RLAC indica que no es necesario aplicar medidas de salvaguarda cuando se llegue a la conclusión de que no es una amenaza significativa. Sí debe documentarse en los papeles de trabajo los procedimientos y evaluaciones efectuados.

Amenaza significativa: El artículo 44 del RLAC² establece, entre otros aspectos, que una amenaza se considerará significativa si, de acuerdo con los factores que concurren, por separado y en conjunto, se incrementa el grado de riesgo hasta el punto de que resulte comprometida su independencia.

El artículo 45.1 del RLAC señala, entre otros aspectos, que en el caso de amenazas significativas, las salvaguardas que se apliquen deberán guardar relación y proporción con la naturaleza y el nivel de importancia asociados a la amenaza identificada.

En cualquier caso, tal como se ha indicado en el punto 2 del esquema anterior, si la importancia de las amenazas en relación con las medidas de salvaguarda es tal que compromete su independencia, el auditor se abstendrá de realizar la auditoría. En este sentido, el artículo 45.1 del RLAC especifica que “*se entiende que se reduce a un grado aceptablemente bajo* el riesgo de falta de independencia en aquellos supuestos en los que, de acuerdo con las circunstancias y factores que concurren en relación con la entidad auditada, el trabajo de auditoría en concreto, así como la formación y conocimientos requeridos sobre la materia, se pudiera concluir que el auditor de cuentas es capaz de ejercer un juicio objetivo e imparcial sobre las cuestiones tratadas durante la realización del trabajo de auditoría y que, por tanto, no resulta comprometida la independencia del auditor”.

Material de ayuda

Guía de actuación 37R del ICJCE. Guía de actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas.

² En ausencia del desarrollo reglamentario específico de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se considerará el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, [...] en todo lo que no contradiga a la Ley

Procedimientos de detección e identificación de amenazas a la independencia y medidas de salvaguarda: En relación a los procedimientos de detección e identificación de amenazas a la independencia y medidas de salvaguarda que establezcan los auditores, la Ley señala que:

- Serán adecuados a la dimensión de la actividad de auditoría del auditor.
- Serán objeto de revisión periódica.
- Se aplicarán de manera individualizada, en su caso, para cada trabajo de auditoría, debiendo documentarse en los papeles de trabajo de cada auditoría de cuentas.

El artículo 45.3 del RLAC establece que entre dicha documentación deberá figurar la justificación y las conclusiones alcanzadas sobre la importancia de las amenazas a la independencia detectadas y la consiguiente evaluación del grado de riesgo de falta de independencia así como el detalle de las medidas de salvaguarda aplicadas para eliminar o, en su caso, reducir el riesgo de independencia a un grado aceptablemente bajo.

3. Conservación y custodia de la documentación referente a cada auditoría de cuentas

Plazo de conservación y custodia: 5 años, a contar desde la fecha del informe de auditoría.

Documentos a conservar y custodiar: Los documentos, información, archivos y registros que deben conservarse y custodiarse son:

- documentación referente a cada auditoría de cuentas por ellos realizada, incluidos los papeles de trabajo del auditor que constituyan las pruebas y el soporte de las conclusiones que consten en el informe, y
- documentación, información, archivos y registros establecidos en los artículos de organización interna y organización del trabajo (artículos 28, 29, 42 y 43 de la Ley de Auditoría).

El artículo 58 del RLAC matiza que en caso de existir reclamación, juicio o litigio en relación con el informe de auditoría o en el que la documentación referente a la auditoría pueda constituir elemento de prueba y, siempre que el auditor de cuentas tenga conocimiento de tal circunstancia, el plazo se extenderá:

- hasta la resolución o sentencia firme, o
- finalización del procedimiento, o
- hasta que hayan transcurrido cinco años desde la última comunicación o intervención del auditor de cuentas en relación con el conflicto en cuestión.

También matiza que dicha obligación es aplicable a los auditores de cuentas y sociedades de auditoría que causen baja en el ROAC.

Recordar que el mismo artículo 58 del RLAC obliga a comunicar al ICAC, en el plazo de 10 días, a contar desde el momento que ésta se produce, la pérdida o deterioro de la documentación referente a cada auditoría junto con las razones.

Protección de datos de carácter personal

Por otra parte, el artículo 59 del RLAC indica que el tratamiento de los datos de carácter personal que lleven a cabo los auditores de cuentas como consecuencia del ejercicio de su actividad se encuentran sometidos a lo dispuesto en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal.

4. Deber de secreto y acceso a documentación

Las personas que se detallan a continuación están obligadas a mantener el secreto de cuanta información conozcan en el ejercicio de su actividad, no pudiendo hacer uso de la misma para finalidades distintas de las de la propia auditoría de cuentas:

- el auditor de cuentas firmante del informe de auditoría,
- la sociedad de auditoría así como los socios de ésta,
- los auditores de cuentas designados para realizar auditorías en nombre de la sociedad de auditoría y
- todas las personas que hayan intervenido en la realización de la auditoría.

El deber del secreto debe aplicarse sin perjuicio del deber de denuncia contemplado en el artículo 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal y además su invocación no debe impedir la aplicación de lo dispuesto en la Ley de auditoría y en el Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril.

El artículo 57 del RLAC matiza que el deber de secreto es de aplicación incluso una vez se han dado de baja del ROAC el auditor de cuentas, la sociedad de auditoría o los socios de ésta o cuando haya cesado la vinculación de las personas que intervinieron en la realización de la auditoría con el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría.

Material de ayuda

Guía de actuación 08R del ICJCE. Guía de actuación ante solicitudes de acceso a papeles de trabajo referentes a encargos de auditoría de cuentas.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, pueden acceder a la documentación referente a cada auditoría de cuentas, quedando sujetos al deber de secreto:

- a) El ICAC, tanto en el ejercicio de la función supervisora, como a efectos de la cooperación internacional (capítulo I del título II y capítulo IV del título II de la Ley de Auditoría).
- b) Quienes resulten designados por resolución judicial.
- c) El Banco de España, la CNMV y la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, así como los órganos autonómicos competentes en materia de supervisión y control de las entidades aseguradoras, exclusivamente a los efectos del ejercicio de las competencias relativas a las entidades sujetas a su supervisión y control, en casos especialmente graves, de acuerdo con lo establecido en el artículo 38, y siempre que no hubieran podido obtener de tales entidades la documentación concreta a la que precisen acceder. Adicionalmente, la CNMV podrá solicitar cualquier información y documentos a los auditores de las cuentas correspondientes a las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores que sean precisos para el ejercicio de las competencias atribuidas.
- d) Los órganos que tengan atribuidas por ley competencias de control interno y externo de la gestión económica-financiera del sector público, respecto de las auditorías realizadas a entidades públicas de sus respectivos ámbitos de competencia. Dichos órganos y organismos podrán requerir del auditor de cuentas o sociedad de auditoría la información de la que disponga sobre un asunto concreto, en relación con la auditoría de cuentas de la entidad auditada y con la aclaración, en su caso, del contenido de los papeles de trabajo.
- e) Las corporaciones representativas de los auditores de cuentas a los exclusivos efectos de verificar la observancia de las prácticas y procedimientos internos de actuación de sus miembros en el ejercicio de su actividad de auditoría de cuentas.
- f) Los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, además de en el caso previsto en la auditoría de cuentas consolidadas (ver documento nº 4), 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 de su sucesor a toda la información relacionada con la entidad auditada y a la documentación de la auditoría más reciente.
- g) Las autoridades competentes de los Estados miembros de la Unión Europea y de terceros países en los términos a que se refiere el capítulo IV del título II.
- h) Quienes estén autorizados por ley.

Para dudas y aclaraciones contactar con el departamento técnico del **CCJCC**