

Guía Orientativa

Actuación del auditor/a
de cuentas al solicitarle
la Documentación
de Auditoría, incluidos
sus papeles de trabajo

Noviembre 2022



economistas

Consejo General

REA auditores

Esta Guía Orientativa ha sido elaborada por el Comité de Normas y Procedimientos del REA-CGE en noviembre de 2022, siendo su ponente Enrique Delgado Carravilla, letrado asesor de la Corporación de Auditores.

Han participado en ella con sus aportaciones las siguientes personas del CNyP y ha sido revisada por el resto de sus miembros

Loreto Alonso Berrio

Andoni Arzallus Mendiluce

Inés Castrillejo Guijarro

Manuel Fernández Espeso

Javier Gordon Otero

Gema Martín de Almagro Vázquez

Encarnación Rico Pérez

Alfonso Santamaría Marín

Txema Valdecantos Bengoetxea

SECRETARIO DEL CNyP Y COORDINADOR

Federico Díaz Riesgo

EDITA:

REA Auditores

Consejo General de Economistas de España

ISBN: 978-84-18495-36-6

ÍNDICE

1. Introducción	05
2. Supuestos analizados	08
3. Análisis de los supuestos	09
1. Órgano de Control del Sector Público rol de auditor de cuentas colaborador	
2. Agencia Tributaria y Haciendas Forales	
3. Organismos Supervisores	
4. Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias	
5. Socio/a de la entidad auditada	
6. Supuesto de sustitución del auditor de cuentas	
7. Auditores de cuentas o expertos contables independientes en trabajos de Due diligence	
8. Administradores concursales	

La documentación de auditoría y los papeles de trabajo son todos los documentos preparados u obtenidos por los auditores con motivo de la realización de la auditoría de cuentas (en adelante auditoría), los cuales estarán bajo su custodia. En conjunto, constituyen un compendio de la información empleada, de las pruebas efectuadas y evidencias obtenidas al ejecutar la auditoría, junto con las decisiones tomadas para la formación de su opinión. Es decir, comprenden la información empleada por el auditor de cuentas al momento de evaluar los estados financieros, el proceso aplicado y los resultados obtenidos para la consecución del informe de auditoría y su opinión con respecto a la evaluación que realice.

El propósito de los papeles de trabajo y resto de documentación de auditoría es ayudar a planificar, realizar y supervisar la auditoría, así como a proporcionar las evidencias necesarias del trabajo que se desarrolle para que sirva de base a las opiniones y conclusiones en el informe de auditoría.

El propietario de los papeles de trabajo y resto de la documentación de auditoría es el auditor de cuentas, por lo que éste debe conservarlos y custodiarlos, vigilando y siendo responsable de su integridad, conforme al artículo 30 de la Ley de Auditoría de Cuentas (en adelante, LAC) por 5 años a contar desde la fecha del informe de auditoría, debiendo asegurar en todo momento su carácter secreto y confidencial, de manera que deben ser protegidos de forma permanente.

Esto se relaciona con el deber de secreto que deben guardar los auditores de cuentas. Los auditores de cuentas deben observar la confidencialidad de los datos que utilizan, invocando el secreto profesional establecido en el artículo 31 de la LAC, desarrollado en el artículo 73 de su Reglamento (RLAC).

Artículo 31 LAC. Deber de secreto

“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 estarán obligados 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, sin perjuicio del deber de denuncia contemplado en el artículo 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

La invocación del deber de secreto regulado en este apartado no impedirá la aplicación de lo dispuesto en esta Ley y en el Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril”.

Artículo 73 RLAC. Deber de secreto.

“El deber de secreto previsto en el artículo 31 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, será de aplicación a todas las personas que hayan participado o colaborado en el desarrollo de la actividad de auditoría del auditor de cuentas, formen parte o no de su organización interna, o que hayan tenido conocimiento de la información relativa a dicha actividad.

Esta obligación de secreto se mantendrá incluso una vez que se hayan dado de baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría, así

como los socios de esta, o haya cesado la vinculación con los auditores de cuentas por parte de las personas que intervinieron en la realización de la actividad de auditoría”.

Sin embargo, el artículo 32 de la LAC establece excepciones al deber de secreto y confidencialidad de los auditores:

Artículo 32. Acceso a la documentación.

“Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior, podrán, en todo caso, acceder a la documentación referente a cada auditoría de cuentas, quedando sujetos al deber de secreto:

- a) El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, tanto en el ejercicio de la función supervisora a que se refiere el capítulo I del título II, como a efectos de la cooperación internacional prevista en el capítulo IV del título II.
- b) Quienes resulten designados por resolución judicial.
- c) El Banco de España, la Comisión Nacional del Mercado de Valores 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 Comisión Nacional del Mercado de Valores 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 el artículo 7, 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”.

Por lo anterior, se concluye que, por regla general, los papeles de trabajo son propiedad del auditor de cuentas. Excepcionalmente, dará acceso a los mismos en los supuestos contemplados en el artículo 32 de la LAC.

Por otro lado, cabe mencionar que la Agencia Española de Protección de Datos (en adelante, AEPD) ha señalado que los auditores de cuentas están sometidos a la legislación de protección de datos, siempre que traten datos personales con motivo de la realización de sus trabajos, y serán considerados responsables de su tratamiento, toda vez que ellos son quienes fijan los fines y medios del tratamiento de los datos personales y actúan de manera independiente a la entidad auditada.

Por lo tanto, y de conformidad con los artículos 24 y 25 del Reglamento 2016/679 relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos (en adelante, RGPD), y los artículos 28 y siguientes de la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales (en adelante, LOPD), los auditores de cuentas están obligados a adoptar las medidas técnicas y organizativas necesarias y suficientes para la protección de los datos personales que tratan, atendiendo a la naturaleza, ámbito, contexto y fines del tratamiento, así como el estado de la tecnología, los costes de aplicación, la naturaleza, alcance, contexto y fines del tratamiento y los riesgos para los derechos y libertades de las personas físicas, a fin de respetar y proteger los intereses y derechos fundamentales de los interesados.

El objetivo de esta guía es resolver varias dudas con respecto a las solicitudes de terceros para acceder a los papeles de trabajo de los auditores de cuentas y esclarecer los supuestos de cuándo se debe permitir el acceso y cuándo no. Todo esto, tomando en cuenta la legislación en materia de protección de datos en correlación con el deber de secreto y confidencialidad, y en aras de no vulnerar ninguna normativa.

2. SUPUESTOS ANALIZADOS

SUPUESTO	CONCLUSIÓN
Órgano de Control del Sector Público rol de auditor de cuentas colaborador	SÍ se tiene la obligación legal de proporcionar la información que soliciten los órganos que tengan atribuidas por ley competencias de control de la gestión económico-financiera del sector público, previo análisis constitucional de injerencia arbitraria o desproporcionada (se recomienda consultar a un asesor jurídico).
Agencia Tributaria y Haciendas Forales	SÍ se tiene la obligación legal de proporcionar a la Agencia Tributaria o la Hacienda Foral la información que solicita, previo análisis constitucional de injerencia arbitraria o desproporcionada (se recomienda consultar a un asesor jurídico).
Organismos Supervisores	SÍ se tiene la obligación legal de proporcionar a los Organismos Supervisores la información que soliciten.
Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias	SÍ se tiene la obligación legal de proporcionar a la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias y a sus órganos de apoyo la información que soliciten.
Socio/a de la entidad auditada	NO se tiene la obligación legal de proporcionar a un socio o accionista los papeles de trabajo, aunque podrá hacer la petición de información adicional específica al auditor de cuentas a través del Órgano de Administración.
Supuesto de sustitución del auditor de cuentas	SÍ se tiene la obligación legal de proporcionar a los auditores de cuentas sucesores la información que soliciten, conforme a los criterios de la Norma Técnica de Auditoría sobre "relación entre auditores".
Auditores de cuentas o expertos contables independientes en trabajos de Due Diligence	NO se tiene la obligación legal de proporcionar a los expertos contables independientes o auditores de cuentas externos de una revisión de las actividades financieras y operativas realizadas (due diligence) el acceso a los papeles de trabajo.
Administradores concursales	SÍ se tiene la obligación legal de proporcionar a los administradores concursales la información que soliciten siempre relacionada con el defecto en la documentación presentada de solicitud del concurso detectado, "siempre y cuando" medie una resolución judicial al respecto.

1. Órgano de Control del Sector Público rol de Auditor de cuentas colaborador

De conformidad con el apartado 5.3 de la Resolución de la Intervención General de la Administración del Estado (en adelante, IGAE) por la que se aprueba la norma técnica de relación con auditores de cuentas en el ámbito del sector público, correspondiente a “Actuaciones a realizar por el auditor de cuentas privado contratado (“auditor colaborador”), para la realización de una auditoría pública o una colaboración parcial”, se establece que:

Los papeles de trabajo realizados por el auditor colaborador son propiedad del órgano de control, según corresponda y estarán, en todo momento, a disposición del órgano de control.

Esto es así de acuerdo con lo establecido en la disposición adicional tercera de la LGP y la disposición adicional sexta del RD 424/2017, que establecen lo siguiente:

Disposición adicional tercera de la Ley General Presupuestaria. Acceso a la información correspondiente a las auditorías realizadas por auditores privados.

En el ejercicio de sus funciones de control, la Intervención General de la Administración del Estado podrá acceder a los papeles de trabajo que hayan servido de base a los informes de auditoría del sector público estatal realizados por auditores privados, a que se refiere el artículo 163 de esta ley.

Disposición adicional sexta del RD 424/2017. Acceso a la información correspondiente a las auditorías realizadas por auditores privados.

En el ejercicio de sus funciones de control el órgano interventor podrá acceder a los papeles de trabajo y a los documentos soporte que hayan servido de base a cualquier informe de auditoría del sector público local realizado por auditores privados.

Por su parte, la Ley de Auditoría de Cuentas, habilita en su artículo 32.d) y h) el acceso a la documentación de las auditorías realizadas por auditores de cuentas privados, quedando sujetos al deber de secreto, a:

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.

[...]

h) Quienes estén autorizados por ley.

Por lo anterior, la IGAE tiene facultad legal de acceder a los papeles de trabajo, en el contexto que se ha indicado anteriormente.

CONCLUSIÓN

Sí se tiene la obligación legal de proporcionar la información que soliciten los órganos que tengan atribuidas por ley competencias de control de la gestión económico-financiera del sector público, previo análisis constitucional de injerencia arbitraria o desproporcionada (se recomienda consultar a un asesor jurídico).

2. Agencia Tributaria y Haciendas Forales

En el artículo 93 de la Ley General Tributaria (o Art. 91 de la Norma Foral General Tributaria) se establece el deber de colaboración con la Administración Tributaria, consistente en proporcionarle toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.

Sin embargo, en las sentencias STS 657/2001, STS 661/2001 y STS 652/2001, todas de fecha 3 de febrero de 2001, se resolvió el deber de colaboración con la Administración Tributaria, concluyendo con dos consideraciones:

1.- Ámbito objetivo: Los datos requeridos han de tener trascendencia tributaria. Respecto del inventario de existencia parece que no hay duda, y sobre las pruebas realizadas, el Tribunal Supremo no resolvió la cuestión, en la única ocasión que colateralmente se planteó.

La estrategia, en determinados casos, podría ser analizar hasta qué punto dichos papeles de trabajo se podrían encuadrar como información que sirva o tenga eficacia en la aplicación de los tributos. Obviamente, haciendo una interpretación restrictiva de la frase: ... "trascendencia tributaria", conjugando además otros factores para la evaluación de la estrategia y siempre teniendo en consideración que dicho requerimiento podría ser una injerencia arbitraria y desproporcionada, que pudiera tener incluso protección constitucional.

Dichas conclusiones se derivan de las interpretaciones jurisprudenciales de los artículos 111 y 113 de la anterior Ley General Tributaria de 1995 (actualmente, artículos 93 y 95 de la nueva ley, respectivamente).

Por todo ello, y siempre que la información solicitada se encamine a la aplicación efectiva de los tributos, la exigencia de datos no patrimoniales está proscrita según afirmó en su día la sentencia de la Sala de 6 de marzo de 1989, la información solicitada debe ser prestada, aunque su utilidad pueda ser potencial, indirecta o hipotética.

2.- Ámbito subjetivo: Existen tres supuestos de límites al deber de colaborar con la Agencia Tributaria o Hacienda Foral:

- a. No revelación de los datos que afecten al honor o a la intimidad personal y familiar.
- b. No revelación de los datos confidenciales conocidos en los servicios prestados de asesoramiento y defensa.
- c. La comprobación de la propia situación tributaria del profesional.

En la sentencia STS – Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo de fecha 07 de junio de 2003, cuya base de análisis fue el artículo 111 de la Ley General Tributaria (actualmente artículo 93), se desestimó el recurso de casación presentado por una firma de auditoría, concluyendo que:

“El artículo 43 del Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas de 1990 (actualmente los citados artículos 31 LAC y 73 RLAC) revela que está elaborado desde el punto de vista de la relación auditor-cliente, amparando a este frente a cualquier exlimitación del profesional, sin perjuicio de lo cual, tal secreto no es oponible frente al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, exclusivamente a los efectos del ejercicio del control técnico a que se refieren los artículos 64 y siguientes de este Reglamento, y tampoco lo es, ahora sin matizaciones, frente a quienes resulten designados por resolución Judicial o “estén autorizados por Ley”.

Este último supuesto habilita, sin discusión, a la Inspección de Hacienda, de la mano de los preceptos citados de la Ley General Tributaria.

El ensamblaje entre la existencia del secreto profesional, reconocido y garantizado por la Ley, y el deber de colaboración tributaria, aparece, por tanto, perfectamente delineado y en el presente caso, es inoponible por las razones expuestas.”

CONCLUSIÓN

Sí se tiene la obligación legal de proporcionar a la Agencia Tributaria o la Hacienda Foral la información que solicita, previo análisis constitucional de injerencia arbitraria o desproporcionada (se recomienda consultar a un asesor jurídico).

3. Organismos Supervisores

Los organismos supervisores son los que se describen en el artículo 32 c) de la LAC.

En primer lugar, debemos traer a colación lo establecido en el **artículo 12.1 del Reglamento UE Nº537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo**, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público:

“1. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 55 de la Directiva 2004/39/CE, en el artículo 63 de la Directiva 2013/36/UE del Parlamento Europeo y del Consejo (1), en el artículo 15, apartado 4, de la Directiva 2007/64/CE, en el artículo 106 de la Directiva 2009/65/CE, en el artículo 3, apartado 1, de la Directiva 2009/110/CE y en el artículo 72 de la Directiva 2009/138/CE del Parlamento Europeo y del Consejo (2), el auditor legal o la sociedad de auditoría que realice la auditoría de una entidad de interés público estará obligado a comunicar sin demora a las autoridades competentes encargadas de la supervisión de la entidad de interés público o, cuando así lo determine el Estado miembro de que se trate, a la autoridad competente encargada de la supervisión del auditor o sociedad de auditoría, toda información relativa a la entidad de interés

público de la que haya tenido conocimiento durante la realización de la auditoría legal y que pueda dar lugar a cualquiera de las consecuencias siguientes:

- a) una infracción grave de las disposiciones legales, reglamentarias o administrativas que establecen, en su caso, las condiciones de autorización, o que regulan de manera específica el ejercicio de las actividades de la entidad de interés público;
- b) una amenaza o duda de importancia relativa en relación con la continuidad de las actividades de la entidad de interés público;
- c) la negativa a emitir un dictamen de auditoría sobre los estados financieros, o la emisión de un dictamen desfavorable o con reservas.

Los auditores legales o sociedades de auditoría tendrán también la obligación de comunicar toda información a que se refieren las letras a), b) o c) del párrafo primero, de la que hayan tenido conocimiento durante la realización de la auditoría legal de una empresa que tenga vínculos estrechos con la entidad de interés público cuya auditoría legal también estén realizando. A efectos del presente artículo, se entenderá por «vínculos estrechos» lo indicado en el artículo 4, apartado 1, punto 38, del Reglamento (UE) n.º 575/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo.

Los Estados miembros podrán exigir que el auditor legal o sociedad de auditoría facilite más información, siempre que sea necesario para la supervisión eficaz de los mercados financieros, con arreglo a lo que disponga el Derecho nacional”.

Es decir, desde el Reglamento Europeo ya se está estableciendo la obligación legal de proporcionar a los organismos supervisores toda la documentación que le sea solicitada.

Por su parte, el ordenamiento español también establece esta obligación en el **artículo 38 de la LAC** a las entidades de interés público:

Artículo 38. Informe a las autoridades nacionales supervisoras de las entidades de interés público.

Los auditores de cuentas y sociedades de auditoría que realicen la auditoría de las cuentas anuales o de otros estados financieros de las entidades de interés público sometidas al régimen de supervisión y control atribuido al Banco de España, a la Comisión Nacional del Mercado de Valores y a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, o a los órganos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras, tendrán la obligación de comunicar rápidamente por escrito, a los citados órganos o instituciones públicas según proceda, toda información relativa a la entidad o institución auditada de la que hayan tenido conocimiento en el ejercicio de sus funciones en los supuestos contemplados en el artículo 12.1 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril.

Incluso, en el **artículo 131.1 del RLAC**, se establece que, si el auditor de cuentas incumple con esta obligación en el plazo máximo de 3 días, se considerará que ha cometido una infracción grave en términos del artículo 73.f de la LAC.

"1. La infracción tipificada en el artículo 73.f) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entenderá siempre cometida cuando hayan transcurrido tres días hábiles desde que el auditor de cuentas haya tenido conocimiento de las circunstancias de obligada información a las que se refieren el artículo 38 y la disposición adicional séptima de la Ley 22/2015, de 20 de julio, sin haber efectuado la comunicación a los correspondientes órganos supervisores y, en su caso, a los auditores de cuentas de la entidad dominante. En todo caso, se entenderá cometida si no se ha realizado tal comunicación a la fecha de emitirse el informe de auditoría.

2. Se entenderá que la comunicación presenta un contenido sustancialmente incorrecto o incompleto cuando afecte al adecuado cumplimiento de las funciones atribuidas a la respectiva autoridad supervisora.

3. Asimismo, en todo caso se considerará falta de remisión de la copia del informe de auditoría de las cuentas anuales a las autoridades supervisoras competentes cuando hayan transcurrido tres días hábiles desde la finalización del plazo al que se refiere la disposición adicional séptima de la Ley 22/2015, de 20 de julio."

Disposición adicional séptima. Mecanismos de coordinación con órganos o instituciones públicas con competencias de control o inspección.

"Adicionalmente a lo establecido en el artículo 38 de esta Ley, cuando por disposiciones con rango de ley se atribuyan a órganos o instituciones públicas competencias de control o inspección sobre entidades que se sometan a auditoría de cuentas, el Gobierno, mediante real decreto, establecerá los sistemas, normas y procedimientos que hagan posible su adecuada coordinación, a los efectos de recabar de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría cuanta información resulte necesaria para el ejercicio de las mencionadas competencias.

Los auditores de las cuentas anuales de las entidades distintas de las de interés público sometidas al régimen de supervisión y control atribuido al Banco de España, a la Comisión Nacional del Mercado de Valores y a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, así como a los órganos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras, tendrán la obligación de comunicar rápidamente por escrito a los citados órganos o instituciones públicas competentes según proceda, cualquier hecho o decisión, sobre la entidad o institución auditada del que hayan tenido conocimiento en el ejercicio de sus funciones, y que pueda:

- a) Constituir una violación grave del contenido de las disposiciones legales, reglamentarias o administrativas que establezcan las condiciones de su autorización o que regulen de manera específica el ejercicio de su actividad.
- b) Perjudicar la continuidad de su explotación, o afectar gravemente a su estabilidad o solvencia.
- c) Implicar una opinión con salvedades, desfavorable o denegada, o impedir la emisión del informe de auditoría.

Sin perjuicio de la obligación anterior, la entidad auditada tendrá la obligación de remitir copia del informe de auditoría de las cuentas anuales a las autoridades supervisoras competentes

anteriormente citadas. Si en el plazo de una semana desde la fecha de entrega del informe, el auditor no tuviera constancia fehaciente de que se ha producido dicha remisión, deberá enviar directamente el informe a las citadas autoridades.

Adicionalmente, los auditores de cuentas de las entidades dominadas que estén sometidas al régimen de supervisión, además de informar a las autoridades supervisoras competentes, según se establece en el párrafo primero, también informarán a los auditores de cuentas de la entidad dominante.

La comunicación de buena fe de los hechos o decisiones mencionados a las autoridades supervisoras competentes no constituirá incumplimiento del deber de secreto establecido en el artículo 31 de esta Ley, o del que pueda ser exigible contractualmente a los auditores de cuentas, ni implicará para éstos ningún tipo de responsabilidad.”

Artículo 73. Infracciones graves.

”Se considerarán infracciones graves:

[...]

f) El incumplimiento de lo establecido en la disposición adicional séptima; o la emisión del informe o comunicación a que se refiere dicha disposición que contenga información sustancialmente incorrecta o incompleta; o el incumplimiento de la obligación de comunicación a las autoridades nacionales supervisoras de las entidades de interés público exigida en el artículo 38 de esta Ley.

[...]”

Incluso, esta obligación también se recoge en la **Ley de Mercado de Valores** en su artículo 234.2.g):

Artículo 234. Facultades de supervisión e inspección.

”[...]

2. En la forma y con las limitaciones establecidas en el ordenamiento jurídico, las facultades de supervisión e inspección de la CNMV incluirán al menos las siguientes potestades:

[...]

g) Exigir a los auditores de las empresas de servicios y actividades de inversión y de las entidades del artículo 233.1.a) 1.º, 2.º y 8.º cualquier información que hayan obtenido en el ejercicio de su función.”

CONCLUSIÓN

Sí se tiene la obligación legal de proporcionar a los Organismos Supervisores la información que soliciten.

4. Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias (en adelante, Comisión)

De conformidad con el artículo 2.1.m) de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo (en adelante, LPBC), los auditores de cuentas son sujetos obligados a dicha Ley y a su Reglamento. Por lo tanto, están sujetos a cumplir una serie de obligaciones que dicha Ley establece para todos los sujetos obligados. De lo contrario, les será aplicable el régimen sancionador que se contempla en el Capítulo VIII de la mencionada Ley.

Una de estas obligaciones está señalada en el artículo 21.1, el cual establece lo siguiente:

Artículo 21. Colaboración con la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias y con sus órganos de apoyo.

“1. Los sujetos obligados facilitarán la documentación e información que la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias o sus órganos de apoyo les requieran para el ejercicio de sus competencias.

Los requerimientos precisarán la documentación que haya de ser aportada o los extremos que hayan de ser informados e indicarán expresamente el plazo en que deban ser atendidos. Transcurrido el plazo para la remisión de la documentación o información requerida sin que ésta haya sido aportada o cuando se aporte de forma incompleta por omisión de datos que impidan examinar la situación en debida forma, se entenderá incumplida la obligación establecida en el presente artículo.

2. Los sujetos obligados establecerán, en el marco de las medidas de control interno a que se refiere el artículo 26, sistemas que les permitan responder de forma completa y diligente a las solicitudes de información que les curse la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias, sus órganos de apoyo u otras autoridades legalmente competentes sobre si mantienen o han mantenido a lo largo de los diez años anteriores relaciones de negocios con determinadas personas físicas o jurídicas y sobre la naturaleza de dichas relaciones.”

Por otra parte, el artículo 47.4 de la LPBC establece que, como parte de las funciones de supervisión e inspección del Servicio Ejecutivo de la Comisión “Los sujetos obligados, sus empleados, directivos y agentes, prestarán la máxima colaboración al personal del Servicio Ejecutivo de la Comisión, facilitando sin restricción alguna cuanta información o documentación se les requiera, incluidos libros, asientos contables, registros, programas informáticos, archivos en soporte magnético, comunicaciones internas, actas, declaraciones oficiales, y cualesquiera otros relacionados con las materias sujetas a inspección”.

Es decir, los auditores tienen que colaborar con la Comisión y proporcionarle toda la información que les soliciten. De lo contrario, estarían incurriendo en una infracción considerada muy grave, conforme a lo dispuesto en el artículo 51.1.b de la LPBC. Según lo establecido en el artículo 56.1, dicha infracción se sanciona de la siguiente manera:

- a) Multa cuyo importe mínimo será de 150.000 euros y cuyo importe máximo ascenderá hasta la mayor de las siguientes cifras: el 10 por ciento del volumen de negocios anual total del sujeto obligado, el duplo del contenido económico de la operación, el quintuplo del importe de los beneficios derivados de la infracción, cuando dichos beneficios puedan determinarse o 10.000.000 euros.
- b) Amonestación pública.

CONCLUSIÓN

Sí se tiene la obligación legal de proporcionar a la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias y a sus órganos de apoyo la información que soliciten.

5. Socio/a de la entidad auditada

Conforme al citado artículo 31 de la LAC y el artículo 73 de su Reglamento, el auditor de cuentas debe garantizar el secreto profesional en sus actuaciones y debe mantener estricta confidencialidad sobre toda la información que adquiera. Además, no deberá revelar el contenido de dicha información sin autorización estricta de la entidad auditada. Entiéndase por información tanto el informe de auditoría como los papeles de trabajo y resto de la documentación de auditoría.

No obstante, el socio o accionista puede solicitar esta información adicional directamente a la Junta General, conforme a lo establecido en los artículos 196, 197 y 272.2 de la Ley de Sociedades de Capital.

Artículo 196. Derecho de información en la sociedad de responsabilidad limitada.

- "1. Los socios de la sociedad de responsabilidad limitada podrán solicitar por escrito, con anterioridad a la reunión de la junta general o verbalmente durante la misma, los informes o aclaraciones que estimen precisos acerca de los asuntos comprendidos en el orden del día.
2. El órgano de administración estará obligado a proporcionárselos, en forma oral o escrita de acuerdo con el momento y la naturaleza de la información solicitada, salvo en los casos en que, a juicio del propio órgano, la publicidad de ésta perjudique el interés social.
3. No procederá la denegación de la información cuando la solicitud esté apoyada por socios que representen, al menos, el veinticinco por ciento del capital social."

Artículo 197. Derecho de información en la sociedad anónima.

- "1. Hasta el séptimo día anterior al previsto para la celebración de la junta, los accionistas podrán solicitar de los administradores las informaciones o aclaraciones que estimen precisas acerca de los asuntos comprendidos en el orden del día, o formular por escrito las preguntas que consideren pertinentes.

Los administradores estarán obligados a facilitar la información por escrito hasta el día de la celebración de la junta general.

2. Durante la celebración de la junta general, los accionistas de la sociedad podrán solicitar verbalmente las informaciones o aclaraciones que consideren convenientes acerca de los asuntos comprendidos en el orden del día. Si el derecho del accionista no se pudiera satisfacer en ese momento, los administradores estarán obligados a facilitar la información solicitada por escrito, dentro de los siete días siguientes al de la terminación de la junta.
3. Los administradores estarán obligados a proporcionar la información solicitada al amparo de los dos apartados anteriores, salvo que esa información sea innecesaria para la tutela de los

derechos del socio, o existan razones objetivas para considerar que podría utilizarse para fines extra sociales o su publicidad perjudique a la sociedad o a las sociedades vinculadas.

4. La información solicitada no podrá denegarse cuando la solicitud esté apoyada por accionistas que representen, al menos, el veinticinco por ciento del capital social. Los estatutos podrán fijar un porcentaje menor, siempre que sea superior al cinco por ciento del capital social. (...)”

Artículo 272. Aprobación de las cuentas.

“[...]”

2. A partir de la convocatoria de la junta general, cualquier socio podrá obtener de la sociedad, de forma inmediata y gratuita, los documentos que han de ser sometidos a la aprobación de la misma, así como en su caso, el informe de gestión y el informe del auditor de cuentas.

En la convocatoria se hará mención de este derecho.

[...]”

CONCLUSIÓN

NO se tiene la obligación legal de proporcionar a un socio o accionista los papeles de trabajo, aunque podrá hacer la petición de información adicional específica al auditor de cuentas a través del Órgano de Administración.

6. Supuesto de sustitución del auditor de cuentas

Al respecto, cabe mencionar que el artículo 32.f) de la LAC establece que, en el supuesto de sustitución de un auditor de cuentas, el predecesor sí debe dar acceso al auditor de cuentas sucesor, a toda la documentación e información relacionada con la entidad auditada.

Sin embargo, cabe recalcar que en este caso se trata de una sustitución, es decir, que el nuevo auditor de cuentas va a retomar la actividad que estaba llevando a cabo el predecesor, razón por la cual sí debe tener acceso a los papeles de trabajo y resto de la documentación de auditoría, puesto que va encaminado a una misma actividad.

En el 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 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) de 20 de marzo de 2014, regula, en sus apartados 6 a 12, 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.

En primer lugar, antes de aceptar el encargo, el auditor de cuentas sucesor en principio, y en función de las circunstancias, debería ponerse en contacto con el auditor de cuentas 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. En tal caso el auditor de cuentas sucesor se pondrá en contacto previamente con 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 de cuentas, dicha circunstancia deberá ser tenida en cuenta a la hora de aceptar o no el encargo.

En segundo lugar, están las actuaciones que puede o debe seguir el auditor de cuentas sucesor, una vez aceptado el encargo. En esta fase, podrá solicitar al auditor de cuentas 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, que deberá ser conforme al artículo 69 del RLAC "Archivo de auditoría y documentación de trabajo".

CONCLUSIÓN

Sí se tiene la obligación legal de proporcionar a los auditores de cuentas sucesores la información que soliciten, conforme a los criterios de la Norma Técnica de Auditoría sobre "Relación entre auditores".

7. Auditores de cuentas o expertos contables independientes en trabajos de "Due Diligence"

Como se menciona en la introducción, los papeles de trabajo y resto de la documentación de auditoría son propiedad del auditor de cuentas. Dichos documentos contienen datos personales, razón por la que los auditores deben observar el principio de confidencialidad en aras de proteger la información contenida.

Asimismo, el auditor de cuentas está obligado a observar el secreto profesional, consistente en no revelar por ningún motivo los hechos, datos o circunstancias de la información que posea de las circunstancias de las que tenga conocimiento en el ejercicio de su actividad, salvo los casos expresamente señalados en las leyes.

En este caso, es importante destacar que la "Due Diligence" es una revisión de las actividades financieras y operativas realizada, en ocasiones, por expertos contables independientes o auditores de cuentas externos, con el fin de examinar diversas áreas de la entidad para determinar si esta cumple o no con la debida diligencia y si existen o no riesgos legales de carácter sustancial que se deriven de su actividad.

En los acuerdos corporativos, será importante prever dichas posibles contingencias derivadas de la falta de acceso a dicha documentación del auditor de cuentas, porque no hay previsión legal para liberar el acceso a sus papeles de trabajo a petición de terceros. Todo ello, sin perjuicio de la petición de información complementaria que pueda venir del Órgano de Administración, a instancia de ese tercero.

CONCLUSIÓN

NO se tiene la obligación legal de proporcionar a los expertos contables independientes o auditores de cuentas externos de una revisión de las actividades financieras y operativas realizadas (due diligence) el acceso a los papeles de trabajo.

En principio, y de conformidad con el artículo 8.1.1 del Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Concursal, los administradores concursales tendrán acceso a la documentación que el deudor les proporcione, que será la misma que este acompañará a su solicitud de declaración de concurso, la cual comprenderá, entre otros, las cuentas anuales, los informes de gestión y los informes de auditoría. Es decir, conforme a lo establecido en este artículo, los administradores concursales no están facultados para solicitar a los auditores de cuentas de los deudores los papeles de trabajo.

No obstante, encontramos algunos supuestos de excepción en los artículos 11.1 y 82 de dicho Real Decreto, los cuales establecen:

Artículo 11. Subsanación de la solicitud del deudor.

“1. Si el juez estimara que la solicitud de declaración de concurso presentada por el deudor o la documentación que la acompaña adolecen de algún defecto material o procesal o que la documentación es insuficiente, señalará al solicitante un único plazo de justificación o de subsanación que no podrá exceder de tres días.”

Artículo 82. Supervisión judicial.

“La administración concursal está sometida a la supervisión del juez del concurso. En cualquier momento, el juez podrá requerir a la administración concursal una información específica o una memoria sobre el estado del procedimiento o sobre cualquier otra cuestión relacionada con el concurso.”

Es decir, aplicando la interpretación armónica, se desprende que solamente en caso de que el juez del concurso solicite la información adicional necesaria y suficiente, los auditores de cuentas deberán proporcionarla, y esto ocurrirá cuando el juez considere que la documentación presentada por el deudor es insuficiente o cuando se lo solicite directamente a la administración concursal. En este último caso, será la administración concursal quien solicite al auditor de cuentas dicha información, siempre y cuando justifique la petición con la resolución del juez.

CONCLUSIÓN

Sí se tiene la obligación legal de proporcionar a los administradores concursales la información que soliciten siempre relacionada con el defecto en la documentación presentada de solicitud del concurso detectado, siempre y cuando medie una resolución judicial al respecto.



economistas

Consejo General

REA **auditores**

Nicasio Gallego, 8 · 28010 Madrid

Tel: 91 432 26 70

www.rea.economistas.es