



**INSTITUTO DE
CENSORES JURADOS DE
CUENTAS DE ESPAÑA**

**GUÍA DE
ACTUACIÓN**

08R

**GUÍA DE ACTUACIÓN ANTE
SOLICITUDES DE ACCESO A
PAPELES DE TRABAJO
REFERENTES A ENCARGOS DE
AUDITORÍA DE CUENTAS**

**Mayo de 2007
(Revisada en noviembre de 2011)**



ANTECEDENTES

El auditor, en el ejercicio de sus actividades, está obligado a “mantener el secreto de cuanta información conozca”, no pudiendo hacer uso de la misma para finalidades distintas de la propia auditoría, tal como establece el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (TRLAC) en su artículo 25.1.

Asimismo, el TRLAC, en su artículo 25.2, establece:

“No obstante lo anterior y sin perjuicio de lo que se establezca en las cláusulas del contrato de auditoría podrán, en todo caso, acceder a la documentación referente a cada auditoría de cuentas, quedando sujetos a la obligación establecida en el apartado anterior:

a) El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, tanto en el ejercicio de las funciones legalmente atribuidas de control y disciplina del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, como a efectos de la cooperación internacional prevista en los artículos 42 y 43.

b) Quienes resulten designados por resolución judicial.

c) Quienes estén autorizados por ley.

d) El Banco de España, la Comisión Nacional del Mercado de Valores¹ 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 la disposición final primera y siempre que no hubieran podido obtener de tales entidades la documentación concreta a la que precisen acceder. Asimismo, 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 sociedades de auditoría la información de 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.

¹ En este sentido, ha de mencionarse que la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible, en su Disposición final quinta modifica la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, de forma que el artículo 85.2 de la misma queda redactado como sigue:

«2. En la forma y con las limitaciones establecidas en el ordenamiento jurídico, las facultades de supervisión e inspección de la Comisión Nacional del Mercado de Valores incluirán al menos las siguientes potestades:

(...)

h) recabar de los auditores de las empresas de servicios de inversión y de las entidades del artículo 84.1.a) y b) cualquier información que hayan obtenido en el ejercicio de su función;

(...)

n) en el ejercicio de la función de comprobación de la información periódica a que se refiere el artículo 35.4 de esta Ley, la Comisión Nacional del Mercado de Valores podrá:

1.º Recabar de los auditores de cuentas de los emisores cuyos valores estén admitidos a negociación en un mercado secundario oficial o en otro mercado regulado domiciliado en la Unión Europea, mediante requerimiento escrito, cuantas informaciones o documentos sean necesarios, de conformidad con lo establecido en la Ley 19/1988, de 11 de julio, de Auditoría de Cuentas.

La revelación por los auditores de cuentas de las informaciones requeridas por la Comisión Nacional del Mercado de Valores con arreglo a lo dispuesto en este artículo no constituirá incumplimiento del deber de secreto.



Guía de actuación ante solicitudes de acceso a papeles de trabajo referentes a trabajos de auditoría de cuentas

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 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.*

g) *Las autoridades competentes de los Estados miembros de la Unión Europea y de terceros países en los términos a que se refieren, respectivamente, los artículos 42 y 43”.*

Por último, en relación con este tema el Artículo 34.(o) del TRLAC incluye como uno de los supuestos de “falta grave” a efectos de la aplicación del Régimen sancionador el siguiente contenido:

“...o) El incumplimiento de la obligación de permitir al auditor de cuentas o sociedad auditora sucesora, en el caso de sustitución del auditor de cuentas de la entidad auditada, o al auditor de cuentas o sociedad de auditoría del grupo, en el caso de auditoría de cuentas consolidadas, el acceso a la documentación relacionada con la entidad auditada o con las entidades consolidadas, respectivamente.”.

Las modificaciones anteriores han obligado a elaborar una nueva norma técnica de auditoría sobre “relación entre auditores”, publicada en julio de 2011, sustitutiva de la norma anterior, vigente desde 2003, en la que se incluye la nueva regulación en relación con la actuación del auditor en los supuestos anteriormente mencionados y se adapta, al mismo tiempo, a lo que se prevé, sobre estas cuestiones, en las Normas Internacionales de Auditoría emitidas por la IFAC.

Por otro lado, es necesario tener presente que el objetivo de una auditoría de cuentas anuales es emitir una opinión sobre si las cuentas anuales, tomadas en su conjunto, expresan, en todos sus aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados de las operaciones de la Sociedad y de sus flujos de efectivo, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables en él contenidos. En consecuencia, el auditor no tiene obligación de examinar todas y cada una de las transacciones realizadas por la entidad auditada.

Por todo ello, la ejecución de un trabajo de auditoría de cuentas anuales de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría en vigor en España y la emisión, en su caso, de un informe de auditoría sin salvedades, no supone que cada una de las partidas, saldos o transacciones individualmente considerados estén de igual forma libres de errores.

Ha de recordarse, asimismo, que los papeles de trabajo pertenecen al auditor (NTA sobre ejecución del trabajo, párrafo 2.6.12), y excepto en los supuestos específicamente contemplados en el TRLAC, conceder acceso a los mismos debería ser una situación excepcional.

Ante el riesgo de vulnerar la legislación vigente en materia de protección de datos y deber de confidencialidad, así como el hecho de asumir riesgos innecesarios derivados de que el tercero que solicita el acceso no conozca con la profundidad debida el objetivo del trabajo de un auditor de cuentas y el contenido de la normativa de auditoría, se ha procedido a elaborar una relación de



Guía de actuación ante solicitudes de acceso a papeles de trabajo referentes a trabajos de auditoría de cuentas

todas aquellas situaciones más o menos frecuentes en las que terceros solicitan acceso a los papeles de trabajo del auditor. Tras el análisis de cada una de ellas, se ha definido un criterio de actuación en cuanto a la posibilidad de otorgar acceso a terceros, en particular otros auditores, a los papeles de trabajo referentes a trabajos de auditoría de cuentas. Las conclusiones alcanzadas se recogen en el cuadro – resumen que se incluye como Anexo I a esta guía de actuación.

En líneas generales, se ha concluido que dar acceso es obligatorio en aquellos supuestos específicamente contemplados en el TRLAC (cambio de auditor en auditorías sujetas a la LAC; y auditor de las cuentas consolidadas si se actúa como auditor del componente que forme parte del conjunto consolidable, en este último caso a partir de la fecha en la que entren en vigor las obligaciones derivadas del artículo 5 del TRLAC²). Para otras situaciones distintas de las indicadas se podría dar acceso a los papeles de trabajo del auditor siempre que se trate de supuestos amparados por alguna ley ya que, en estos casos, no se vulneraría otra normativa a tener en cuenta como la LOPD, así como, por supuesto el propio TRLAC, en cuanto al deber de confidencialidad. Finalmente, cuando el acceso esté previsto únicamente en una Norma Técnica de Auditoría, además de la autorización de la entidad auditada que, en su caso, sea necesaria (ver ANEXO I), sería recomendable la retirada de los papeles a los que se dé acceso de aquellos documentos que contengan datos de carácter personal o alternativamente la obtención del consentimiento de los afectados, esto es, de los titulares de los datos de carácter personal que se comuniquen, siguiendo las mismas cautelas que se señalan más adelante para la situación particular en la que el auditor principal es un auditor extranjero.

El cuadro-resumen incluido en el Anexo I a esta Guía, recoge las situaciones más habituales bajo las que los auditores de cuentas reciben solicitud de acceso a papeles por parte de terceros (otros auditores o no), junto con la recomendación emitida por la Comisión Técnica en cuanto a facilitar el acceso relativa a cada situación, distinguiendo aquellas circunstancias en las que permitir dicho acceso es obligatorio tras la reforma de la LAC.

En aquellos casos en los que en el cuadro mencionado en el párrafo anterior se indica que el acceso a los papeles de trabajo podría permitirse, es responsabilidad del auditor evaluar las condiciones concretas del cliente y encargo, los riesgos que, en su caso, podría asumir al permitir dicho acceso, y la finalidad y razonabilidad de la petición de acceso que le están planteando y tomar, en consecuencia, la decisión última de permitir o no el acceso. Todo ello a excepción hecha de los supuestos específicamente contemplados por el TRLAC o como consecuencia de una decisión judicial.

ANÁLISIS DE LAS SITUACIONES MÁS COMUNES

A continuación, por ser los supuestos que más habitualmente se producen, se analizan las siguientes situaciones:

- a) Cambio de auditores: solicitud de acceso por parte del auditor sucesor en el caso de auditorías obligatorias;

² Cuentas anuales consolidadas correspondientes a ejercicios iniciados a partir del 2 de julio de 2010, de acuerdo con el contenido de la consulta publicada por el ICAC en el BOICAC 83.



Guía de actuación ante solicitudes de acceso a papeles de trabajo referentes a trabajos de auditoría de cuentas

- b) Cambio de auditores: solicitud de acceso por parte del auditor sucesor en el caso de auditorías voluntarias;
- c) Otras situaciones relacionadas con el cambio de auditores: solicitud de información previa al proceso de aceptación del encargo o solicitud de acceso a papeles durante el proceso formal de nombramiento/aceptación del auditor sucesor;
- d) Petición de acceso a papeles por parte del auditor de la sociedad dominante (no cliente) en relación con trabajos efectuados sobre cuentas anuales consolidadas correspondientes a ejercicios iniciados a partir del 2 de julio de 2010 o con posterioridad a dicha fecha.

Asimismo, aun no produciéndose con la misma frecuencia que los supuestos anteriores, por su particularidad, se analiza también:

- e) Petición de acceso a papeles por parte del auditor de cuentas anuales individuales de una entidad en relación con las auditorías efectuadas sobre las cuentas anuales de sus inversiones financieras significativas.

a) Cambio de auditores: solicitud de acceso por parte del auditor sucesor en el caso de auditorías obligatorias

La nueva redacción dada por el artículo 25.2.f) del TRLAC establece la obligación del auditor de cuentas saliente (o predecesor) de facilitar el acceso a toda la documentación referente a la auditoría de cuentas de la entidad siempre que el auditor sucesor lo solicite. Es decir, el permitir el acceso a los papeles tiene un carácter obligatorio y no requiere autorización expresa por parte de la entidad auditada.

De acuerdo con el análisis efectuado de la citada normativa la Comisión Técnica entiende que esto es así siempre que la entidad auditada acredite al auditor predecesor la existencia e identificación de un nuevo auditor de la entidad, para lo cual deberá haberse producido el nombramiento de dicho auditor sucesor en Junta General de Accionistas / Socios y la aceptación del mismo. Si no se tiene evidencia del nombramiento y aceptación del nuevo auditor, el auditor predecesor solicitará a la entidad una confirmación al respecto (véase modelo de carta en la página 1 del Anexo II). Lo anterior sólo resultará de aplicación directa en el caso de auditorías obligatorias en las que exista auditor nombrado por Junta General de Accionistas / Socios, ya que en otro caso (auditorías voluntarias) el auditor sucesor no siempre podrá acreditar su condición de auditor de la compañía salvo a través de una comunicación formal por parte de la propia entidad.

De acuerdo con lo indicado anteriormente, una vez que se haya obtenido la documentación acreditativa de la condición de auditor sucesor a la que se ha hecho mención no será necesario obtener ningún otro tipo de comunicación por parte de la entidad (autorizaciones)

No obstante, y con el fin de documentar adecuadamente los motivos y entendimiento de las condiciones en las que se produce el acceso, la Comisión Técnica recomienda que el auditor predecesor envíe una carta al auditor sucesor, solicitando un recibí de la misma³, en la que se

³ Alternativamente para aquellos casos en los que no sea previsible la obtención del recibí firmado se podría enviar la carta por burofax o medio similar con el fin de evidenciar frente a terceros tanto el contenido como la recepción del ICJCE



documente el entendimiento de la situación en la que el auditor sucesor accede a la documentación del trabajo realizado (véase modelo en la página 2 del Anexo II).

b) Cambio de auditores: solicitud de acceso por parte del auditor sucesor en el caso de auditorías voluntarias

En el caso de auditorías voluntarias, si bien de la lectura del TRLAC se podría interpretar que les resulta de aplicación el mismo régimen de actuación que para las auditorías obligatorias, en la práctica nos podemos encontrar con otras situaciones que no siempre resultan asimilables al proceso de cambio de auditores en auditorías obligatorias como puede ser, entre otras:

- que entre la actuación de un auditor y la actuación del siguiente transcurran varios ejercicios económicos que no hayan sido sometidos a auditoría,
- que la entidad auditada lo haya sido a solicitud de un tercero y no por decisión propia,
- que los resultados de la auditoría (incluido el informe) no tengan el mismo grado de publicidad que una auditoría obligatoria, en la medida en que no es obligatorio su depósito en el Registro Mercantil, etc.

Por ello, la Comisión Técnica ha decidido plantear una consulta al ICAC con el fin de que, ante la falta de desarrollo de este aspecto en el Reglamento, el ICAC confirme la interpretación legal del TRLAC y el proceso a seguir en estos casos. Tan pronto como se obtenga respuesta a la consulta se emitirá la correspondiente guía aclaratoria.

Mientras tanto, y con el fin de cubrir los potenciales riesgos profesionales que se podrían derivar, en su caso, se podría utilizar un esquema de autorización por parte del cliente similar al indicado en el apartado siguiente para el supuesto de solicitud de información previa a la aceptación como auditor sucesor. Para ello en el modelo de carta que se encuentra en el Anexo III habría que hacer las adaptaciones que resulten de aplicación en cada caso concreto. En el supuesto de que un cliente se negara a autorizar el acceso a los papeles de trabajo, se recomienda hacer una consulta al Departamento Técnico de la Corporación, a fin de analizar la situación concreta.

c) Otras situaciones relacionadas con el cambio de auditores: solicitud de información previa al proceso de aceptación del encargo o solicitud de acceso a papeles durante el proceso formal de nombramiento/aceptación del auditor sucesor

En un cambio de auditor puede existir un período de tiempo en el que la entidad puede haberse puesto en contacto con un posible auditor sucesor, e incluso haber procedido a realizar su nombramiento en Junta General de Accionistas, sin que el nombramiento haya sido aceptado por el auditor sucesor. Durante dicho período de tiempo el potencial auditor sucesor puede necesitar contactar con el auditor predecesor, así, de acuerdo con el contenido de la Norma Técnica de Auditoría sobre “relación entre auditores” el potencial auditor sucesor antes de aceptar el nombramiento debe recabar información del auditor predecesor sobre las circunstancias del cambio de auditor, así como del propio cliente y encargo, luego si finalmente decidiera no aceptar

documento. En ningún caso se deberá paralizar el acceso a la documentación de un trabajo de auditoría obligatoria al auditor principal alegando que no se ha recibido la confirmación incluida en el modelo.



Guía de actuación ante solicitudes de acceso a papeles de trabajo referentes a trabajos de auditoría de cuentas

el nombramiento, nunca habría alcanzado la posición de auditor sucesor, bajo una perspectiva legal.

Adicionalmente, existen situaciones en las que mientras se tramita formalmente el proceso de nombramiento y aceptación del encargo por parte del auditor sucesor éste necesita proceder a la revisión de los papeles de trabajo (auditoría de cuentas anuales semestrales en entidades cotizadas, etc.).

En estas situaciones, y con el fin de eliminar el riesgo derivado de que se pueda interpretar que se produce una vulneración del deber de secreto si se accede a la petición del potencial auditor sucesor de forma directa, es altamente recomendable que se documente el proceso, obteniendo:

- Una carta de confirmación de la entidad auditada de que el potencial auditor sucesor actúa con el conocimiento de la entidad auditada y que sirva, asimismo, de autorización escrita del cliente, a contestar a las cuestiones que le pueda plantear en el proceso de aceptación⁴.
- Una carta de reconocimiento del potencial auditor sucesor en la que se compromete a utilizar la información que obtenga con el único propósito definido en la solicitud y autorización y siempre de acuerdo con el contenido de las Normas Técnicas de Auditoría en vigor.

En el Anexo III se puede encontrar un modelo de carta del auditor predecesor a la entidad solicitando su confirmación/autorización para informar al potencial auditor sucesor sobre las circunstancias del cambio de auditores de cara a su evaluación de la aceptación del encargo.

d) Petición de acceso a papeles por parte del auditor de la sociedad dominante (no cliente) en relación con trabajos efectuados sobre cuentas anuales consolidadas correspondientes a ejercicios iniciados el 2 de julio de 2010 o con posterioridad a dicha fecha.

A partir de la entrada en vigor plena del artículo 5 del TRLAC y de las obligaciones derivadas del mismo, resulta obligatorio para el auditor del componente, siempre que forma parte del conjunto consolidable, facilitar el acceso a sus papeles de trabajo por parte del auditor de las cuentas anuales consolidadas, cuando éste así lo requiera. En consecuencia, la entidad auditada ya no tiene que autorizar el acceso y el auditor del componente no puede, salvo incurriendo en un incumplimiento del TRLAC tipificado como falta grave, negarse a dicho acceso.

El esquema de actuación que se ha considerado adecuado es similar al previsto en el supuesto a) anterior con las adaptaciones necesarias en función de las circunstancias. Así, el auditor legal del componente tendrá que obtener evidencia de que el auditor que solicita el acceso es el auditor legal de las cuentas anuales consolidadas. En este caso, lo habitual es que ya se tenga dicha constancia porque se habrán recibido instrucciones de “reporting” de la sociedad dominante dirigidas tanto a la sociedad dependiente como a su auditor. Por ello, no se incluye ningún modelo de carta para la

⁴ Este modelo de carta, con las modificaciones necesarias referidas al acceso a los papeles de trabajo puede utilizarse para cubrir las situaciones de solicitud de acceso a papeles de trabajo que se produzcan en el período en el que no se haya concluido el proceso de aceptación del nombramiento o, tal y como se contempla en el apartado b) anterior en el caso de auditorías voluntarias, en tanto no se obtiene respuesta a la consulta al ICAC.



Guía de actuación ante solicitudes de acceso a papeles de trabajo referentes a trabajos de auditoría de cuentas

solicitud de confirmación de esta información. No obstante, si no se tiene tal constancia, como generalmente no se tendrá evidencia del nombramiento y aceptación formal del auditor de las cuentas anuales consolidadas, el auditor del componente solicitará tanto a la entidad auditada por él como a su sociedad dominante una confirmación al respecto.

En el Anexo IV se incluye un modelo de carta cuyo objetivo es documentar entre los dos auditores involucrados las condiciones en las que se produce el acceso a los papeles de trabajo del auditor del componente

En el caso de solicitud de acceso a papeles de trabajo de componentes que no formen parte del conjunto consolidable (entidades asociadas o sobre las que se aplica el método de puesta en equivalencia), cualquier acceso deberá ir precedido de la autorización escrita por parte de la entidad auditada. Asimismo, resulta de aplicación la eliminación de la documentación de auditoría de aquella información que se encuentre sujeta a LOPD y su sustitución por notas o memos resumen del trabajo realizado.

e) Petición de acceso a papeles por parte del auditor de las cuentas anuales individuales de una entidad en relación con las auditorías efectuadas sobre las cuentas anuales de inversiones financieras significativas.

Si bien no está expresamente previsto en el TRLAC, de acuerdo con lo indicado en los apartados 38 a 40 de la Norma Técnica de Auditoría sobre “relación entre auditores”, en ciertos supuestos, un auditor al expresar su opinión sobre las cuentas anuales de una entidad, puede utilizar, entre otras fuentes de evidencia, el informe de auditoría emitido por otros auditores relativo a las cuentas anuales de otra entidad participada por la entidad que audita, como es el caso de participaciones financieras significativas, entre otros.

En estos casos, como indica la norma mencionada, el auditor deberá aplicar los procedimientos que le permitan obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que el informe del auditor del componente es apropiado como evidencia de auditoría para sus objetivos en el contexto de su auditoría de la entidad, y normalmente, deberá complementar dicha evidencia con la ejecución de forma directa de otros procedimientos destinados a poder concluir sobre aspectos como la valoración de la participación, la necesidad de deterioro de la misma, etc.

En este sentido, la NTA sobre “relación entre auditores” contempla la posibilidad de que el auditor de la sociedad tenedora de la participación realice en relación con el informe de auditoría de la sociedad participada, en su caso, algún otro procedimiento, entre los que se mencionan a título orientativo:

- Comentar con el auditor del componente los procedimientos de auditoría que éste ha aplicado,
- Leer un resumen de los procedimientos aplicados, o
- La revisión de los papeles de trabajo,

En estos casos dado que, la solicitud de acceso a los papeles de trabajo no está expresamente prevista en el TRLAC (aunque sí contemplada en la NTA sobre “relación entre auditores”), junto con la complejidad y variedad de situaciones que pueden ponerse de manifiesto (por ejemplo:

ICJCE



Guía de actuación ante solicitudes de acceso a papeles de trabajo referentes a trabajos de auditoría de cuentas

participaciones significativas en términos de importancia relativa para el tenedor de la participación que sin embargo no se corresponden con la tenencia de derechos de voto significativos respecto a la participada) la Comisión Técnica considera que el permitir dicho acceso es una decisión sujeta a evaluación por parte del auditor de la entidad participada, quien debe considerar las condiciones concretas del cliente y encargo, los riesgos que, en su caso, podría asumir al permitir dicho acceso, la finalidad y razonabilidad de la petición, así como la necesidad de documentar, a través de la obtención de la correspondiente autorización escrita de la entidad auditada, el levantamiento del deber de secreto establecido en la normativa de Auditoría de Cuentas.

En todo caso, es recomendable que el auditor obtenga cartas que contemplen la situación planteada, en concreto:

- a) Carta de autorización del cliente a que dicho acceso a papeles se realice (carta que documentaría el levantamiento del deber de secreto establecido en la Ley por parte del cliente).
- b) Carta firmada por el otro auditor, que, en su caso, tendrá acceso a los papeles de trabajo y en la que se deberá documentar las condiciones y compromisos asumidos por el mismo bajo los que se concede el acceso a la documentación del trabajo.

En este sentido, se puede tomar como referencia los modelos de carta incluidos en el Anexo III, en cuanto a la autorización del cliente y en el Anexo IV, en cuanto a las condiciones en las que se produce el acceso a los papeles de trabajo del auditor de la entidad participada, que deberán ser adaptados en consecuencia.

SITUACIÓN PARTICULAR EN LA QUE EL AUDITOR PRINCIPAL ES UN AUDITOR EXTRANJERO

En el caso de que el auditor principal sea extranjero se plantea la problemática derivada del hecho de que dicho auditor principal, especialmente si su país de origen está fuera de la Unión Europea, no está sujeto, de forma directa, a las Normas Técnicas de Auditoría emitidas por el ICAC, ni al TRLAC y demás legislación española, ni, en su caso, europea.

Considerados los posibles aspectos legales que pueden afectar a esta cuestión, y a la luz del contenido de la NTA emitida por el ICAC sobre “relación entre auditores”, que contempla la base de una mutua colaboración entre auditores y que esta misma colaboración se encuentra contenida en las Normas Internacionales de Auditoría, así como en otros cuerpos normativos, la Comisión Técnica ha concluido que se podrá permitir el acceso siempre que:

- Se obtenga una carta por parte del auditor que finalmente vaya a hacer uso de la información contenida en los papeles de trabajo indicando su compromiso de mantener el secreto profesional y la confidencialidad debida en relación a la misma.
- No se entreguen fotocopias ni copias de los papeles de trabajo.
- Se retiren de los papeles a los que se dé acceso (indicándolo al revisor) aquellos documentos que contengan datos de carácter personal, sustituyéndolos en caso necesario por notas



Guía de actuación ante solicitudes de acceso a papeles de trabajo referentes a trabajos de auditoría de cuentas

explicativas del trabajo realizado, salvo que dicha información se haya obtenido con el conocimiento y autorización por parte del tercero de que se va a producir la correspondiente cesión de datos.

Estos requerimientos se encuentran recogidos en los párrafos específicos señalados como párrafos adicionales en el caso en el que el auditor que solicita el acceso sea extranjero que se incluyen en el Anexo IV a esta Guía de Actuación.



ANEXO I

Situaciones en las que se solicita al auditor el acceso a los papeles de trabajo y recomendación sobre el mismo

SITUACIÓN	RECOMENDACIÓN SOBRE ACCESO PERMITIDO
<p>1. Sucesión de auditores. Auditorías obligatorias</p> <ul style="list-style-type: none"> • Situación prevista por Norma Técnica de Auditoría española - el auditor predecesor está obligado a permitir el acceso siempre que se acredite la condición de auditor sucesor. La entidad auditada confirma la situación de auditor sucesor. <p>El auditor predecesor y sucesor se cruzan cartas que documentan las condiciones en las que se produce el acceso. Ver modelo de cartas en el Anexo II.</p>	<p>SÍ. Acceso obligatorio por Ley</p>
<p>2. Sucesión de auditores. Auditorías voluntarias</p> <ul style="list-style-type: none"> • Situación prevista por Norma Técnica de Auditoría española <p>(*) Situación en trámite de consulta al ICAC con el fin de clarificar si el régimen de acceso es asimilable al caso de auditorías obligatorias o por el contrario el auditor sucesor y predecesor están sujetos a confidencialidad y deber de secreto.</p>	<p>SÍ(*)</p>
<p>3. Sucesión de auditores: Solicitud de información previa a la aceptación del encargo por parte del potencial auditor sucesor</p> <p>El potencial auditor sucesor y el predecesor mantienen los contactos e intercambios de información regulados por la NTA sobre “relación entre auditores”, si bien se requiere que la entidad auditada conozca y autorice dicho intercambio de información. Ver modelo de carta en Anexo III</p>	<p>SÍ</p>



SITUACIÓN	RECOMENDACIÓN SOBRE ACCESO PERMITIDO
<p>4. Auditoría de cuentas anuales consolidadas.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Situación prevista por Norma Técnica de Auditoría española y por el TRLAC <p>El auditor principal solicita acceso a los papeles de trabajo relativos a un componente que forma parte del conjunto consolidable de las CCAA consolidadas.</p> <p>Para la auditoría de cuentas anuales de ejercicios iniciados con posterioridad al 2 de julio de 2010 el TRLAC establece la obligatoriedad para el auditor del componente que forma parte del conjunto consolidable de facilitar el acceso a sus papeles de trabajo por parte del auditor de las cuentas anuales consolidadas, cuando éste así lo requiera, no siendo necesario ningún tipo de autorización por parte de la entidad auditada siempre que se tenga acreditación de la condición de auditor de las cuentas consolidadas de quien solicita el acceso.</p> <p>El auditor de las cuentas consolidadas y el del componente que forme parte del conjunto consolidable se cruzan cartas que documentan las condiciones en las que se produce el acceso.</p> <p>Ver modelo de carta en el Anexo IV, a cuyo contenido será necesario hacer las adaptaciones que resulten necesarias en función de la situación.</p> <p>NOTA 1: En el caso de solicitud de acceso a papeles de trabajo de componentes que no formen parte del conjunto consolidable (entidades asociadas o sobre las que se aplica el método de puesta en equivalencia), cualquier acceso deberá ir precedido de la autorización escrita por parte de la entidad auditada. Asimismo, resulta de aplicación la eliminación de la documentación de auditoría de aquella información que se encuentre sujeta a LOPD y su sustitución por notas o memos resumen del trabajo realizado.</p> <p>NOTA 2: En el caso de auditorías de cuentas anuales consolidadas correspondientes a ejercicios iniciados con anterioridad a 2 de julio de 2010, la interpretación de la Comisión Técnica del ICJCE es que transitoriamente es recomendable la obtención de las cartas de contenido similar a las utilizadas hasta ahora.</p>	<p>SÍ. Acceso obligatorio por Ley para auditorías de CCAA consolidadas cuyo inicio sea posterior al 2 de julio de 2010</p>
SITUACIÓN	RECOMENDACIÓN SOBRE



	ACCESO PERMITIDO
<p>5. Trabajos de auditoría de cuentas anuales individuales de una entidad en relación con la auditoría sobre las cuentas anuales de inversiones financieras significativas</p> <p>(*) Situación prevista por norma técnica de auditoría española - el auditor de la entidad participada evalúa las condiciones concretas del cliente y encargo, los riesgos que, en su caso podría asumir al permitir dicho acceso, la finalidad y razonabilidad de la petición de acceso que le están planteando y toma, en consecuencia, la decisión última de permitir o no el acceso. En todo caso, está sujeto a la obtención de autorización por parte de la entidad y el auditor de la tenedora y el de la participada se cruzan cartas que confirmen la finalidad, limitaciones y condiciones en las que se producirá el acceso.</p> <p>NOTA 1: En el caso de solicitud de acceso a papeles de trabajo de componentes que no formen parte del conjunto consolidable (entidades asociadas o sobre las que se aplica el método de puesta en equivalencia), cualquier acceso deberá ir precedido de la autorización escrita por parte de la entidad auditada. Asimismo, resulta de aplicación la eliminación de la documentación de auditoría de aquella información que se encuentre sujeta a LOPD y su sustitución por notas o memos resumen del trabajo realizado.</p>	SÍ (*)
<p>6. Trabajos de auditoría de sociedades dependientes de un grupo internacional.</p> <ul style="list-style-type: none">• El auditor principal (extranjero), perteneciente a una organización distinta de la del auditor local, solicita acceso a papeles de trabajo de un componente de las CCAA o de una sociedad dependiente. <p>En este caso, la interpretación de la Comisión Técnica del ICJCE es que tanto el TRLAC (art 5.3) como la Norma Técnica de Auditoría sobre “relación entre auditores” establecen la colaboración con el auditor principal en el desarrollo de la auditoría.</p>	SÍ



SITUACIÓN	RECOMENDACIÓN SOBRE ACCESO PERMITIDO
<p>Por las referencias que en la exposición de motivos de esta última se hacen a la necesidad de adaptarse en materia de relaciones entre auditores a la normativa del IFAC, cabe entender que esa colaboración no se circunscribe al exclusivo ámbito de auditores españoles. En consecuencia, se podrá permitir acceso a los papeles de trabajo de auditoría de los componentes del conjunto consolidable. En cualquier caso, con objeto de obtener las adecuadas salvaguardas en cuanto a protección de datos y el deber de secreto, se recomienda que en esta situación:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Se obtenga una carta por parte del auditor que finalmente va a hacer uso de la información contenida en los papeles de trabajo indicando su compromiso de mantener el secreto profesional y confidencialidad debida en relación a la misma. • No se entreguen fotocopias de los papeles de trabajo. • Se retiren de los papeles a los que se dé acceso (indicándolo al revisor) aquellos documentos que contengan datos de carácter personal, sustituyéndolos, en caso necesario, por notas explicativas del trabajo realizado. 	
<p>7. Trabajos requeridos por Administraciones Públicas Autonómicas o Locales, con emisión de informe por parte del auditor.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Los papeles de trabajo son propiedad del auditor y en ningún caso deberán aceptarse contratos que establezcan cláusulas contrarias. <p>En general:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Facilitar los papeles de trabajo a la administración regional o local. • Facilitar los papeles de trabajo al correspondiente organismo interventor o supervisor. 	<p>NO</p> <p>SÍ</p>



SITUACIÓN	RECOMENDACIÓN SOBRE ACCESO PERMITIDO
<p>8. Trabajos de auditoría de cuentas anuales subcontratados por la Intervención General del Estado o de las Comunidades Autónomas.</p> <ul style="list-style-type: none"> • La casuística de la contratación con la Intervención es muy variada, dependiendo de los requisitos de los pliegos de condiciones técnicas y administrativas. En cualquier caso, es muy habitual que se prevea el acceso a los papeles de trabajo por la Intervención. En este supuesto se recomienda advertir a terceros (por ej., en la circularización) acerca de que los papeles de trabajo podrían ser eventualmente puestos a disposición del responsable último de la auditoría (la Intervención). 	<p>SÍ</p>
<p>9. Due diligence:</p> <p>Acceso a la información solicitada, principalmente, por firmas de asesoramiento financiero o firmas de auditoría que no actúan como auditores.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Operación de adquisición de un cliente. • Acceso a papeles de trabajo para la obtención de información para elaborar un cuaderno de venta. 	<p>NO</p> <p>NO</p>
<p>10. Trabajos realizados por otra oficina (extranjera) perteneciente a la misma organización del auditor local que audita la totalidad o una parte de los estados financieros.</p> <p>Situaciones identificadas:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Centros de Servicios Compartidos <ul style="list-style-type: none"> ▫ Si el Centro de Servicios Compartidos radica en España, el auditor español no actúa como auditor, sino que actúa por cuenta y bajo la dirección del auditor extranjero que emitirá el informe de auditoría con sujeción a las normas de su país. En este caso, se le facilitarán los papeles de trabajo a la oficina de la firma radicada en el país donde esté constituida la sociedad y desde donde se deberá 	<p>SÍ</p>



SITUACIÓN	RECOMENDACIÓN SOBRE ACCESO PERMITIDO
<p>emitir el informe de auditoría legal. Si se solicita información a terceros (ej.: circularización), el auditor español no debe identificarse de cara al tercero como el auditor de la sociedad, puesto que no lo es (deberá identificar como tal a la oficina firmante del informe).</p> <ul style="list-style-type: none"> ▫ Si el Centro de Servicios Compartido radica fuera de España y el trabajo de auditoría realizado en esa localización afecta a la auditoría legal de una sociedad española, el auditor español que firmará el informe en España de acuerdo con la legislación española y las NTA emitidas por el ICAC tendrá que requerir de la otra oficina todos los papeles de trabajo necesarios para poder emitir su opinión en España. <ul style="list-style-type: none"> • Sociedades domiciliadas en el extranjero <ul style="list-style-type: none"> ▫ El informe de auditoría será firmado normalmente por la oficina radicada en el país donde está domiciliada la sociedad. En estos casos, se solicita acceso a los papeles de trabajo por parte de la oficina de la organización radicada en el país donde está constituida la sociedad y desde donde se deberá emitir el informe de auditoría legal. <p>Los papeles de trabajo son el soporte necesario para emitir el informe de auditoría legal. Si desde España se solicita información a terceros (ej.: circularización), el auditor no debe identificarse de cara al tercero como el auditor de la sociedad, puesto que no actúa como tal (deberá identificarse como auditor a la oficina extranjera firmante del informe).</p>	<p>SÍ</p>
<p>11. Control de Calidad</p> <ul style="list-style-type: none"> • Por ICJCE • Por el ICAC 	<p>SÍ SÍ</p>



SITUACIÓN	RECOMENDACIÓN SOBRE ACCESO PERMITIDO
<p>12. Revisiones por Organismos Supervisores</p> <ul style="list-style-type: none">• DGS, BE y CNMV, en los casos establecidos en el art. 25 del TRLAC, siempre que se cumpla el requerimiento del “mejor esfuerzo” que establece la propia Ley al Organismo Supervisor y así sea manifestado al auditor (cuando no hubiera sido posible obtener de la entidad supervisada la documentación concreta a la que precisa acceder)	<p>SÍ (Siempre que se cumpla el requisito de “mejor esfuerzo”)</p>
<p>13. Auditores internos o personal del cliente</p> <ul style="list-style-type: none">• En relación con la investigación de alguna denuncia de irregularidades recibida <p>(*) Excepcionalmente, y dependiendo de las circunstancias específicas del caso el auditor podría decidir permitir el acceso.</p>	<p>NO (*)</p>
<p>14. Otro auditor para analizar una irregularidad</p> <ul style="list-style-type: none">• El cliente solicita a otro auditor o firma de auditoría distinta de su auditor legal la revisión o investigación en relación con una irregularidad <p>(*) Excepcionalmente, y dependiendo de las circunstancias específicas del caso el auditor podría decidir permitir el acceso.</p>	<p>NO (*)</p>
<p>15. Tribunales o quien resulte designado por resolución judicial en el proceso de tramitación de alguna denuncia de irregularidad recibida por la Sociedad.</p> <ul style="list-style-type: none">• Situación contemplada por la ley	<p>SÍ</p>



SITUACIÓN	RECOMENDACIÓN SOBRE ACCESO PERMITIDO
<p>16. Perito de parte</p> <ul style="list-style-type: none">• Solicitud hecha por la parte	<p>NO</p>
<p>17. Co-auditorías</p> <ul style="list-style-type: none">• En los casos esporádicos de co-auditorías, auditorías conjuntas de cuentas anuales de sociedades españolas, para determinar la responsabilidad de los co-audidores. Situación prevista por Norma Técnica de Auditoría española.• En los casos en que la sociedad española pertenezca a un grupo internacional auditado por co-audidores y alguno de los co-audidores solicite al auditor local los papeles de trabajo locales, aunque aquí no haya co-auditoría. <p>(*) Por los mismos argumentos y con las mismas salvaguardas indicadas en el punto 5.</p>	<p>SÍ</p> <p>SÍ (*)</p>
<p>18. Expertos independientes u otros auditores</p> <ul style="list-style-type: none">• Prestando servicios profesionales en fusiones, escisiones u otras operaciones societarias como ampliación de capital con exclusión del derecho preferente de suscripción (art. 308 y 505 del TRLSC) <p>En los supuestos de expertos independientes, hay que tener en cuenta que el objetivo del trabajo del experto independiente es distinto del objetivo del trabajo de un auditor de cuentas. El trabajo a realizar, las pruebas que, en su caso, pueda considerar necesarias el experto, el alcance de las mismas, la evaluación de la materialidad, error tolerable, y demás magnitudes no serán, en términos generales, coincidentes.</p> <p>En el supuesto del art. 308 y 505 TRLSC, hay que tener en cuenta que la NT no lo exige y delimita perfectamente la responsabilidad que cada auditor tiene en cuanto al trabajo desarrollado.</p>	<p>NO</p>



SITUACIÓN	RECOMENDACIÓN SOBRE ACCESO PERMITIDO
<p>19. Agencia Tributaria</p> <ul style="list-style-type: none">• Solicitud de información y/o documentación con trascendencia tributaria dentro de un procedimiento tributario de comprobación. <p>(*) Sí se permite el acceso, en aplicación del deber de colaboración que establece el Art. 93 de la Ley General Tributaria y siempre que se especifique concretamente qué es lo que se requiere y ello no constituya información que contenga datos personales sin trascendencia económica alguna.</p>	<p>SÍ (*)</p>
<p>20. Administradores concursales</p> <ul style="list-style-type: none">• Solicitud de acceso a los papeles de trabajo de los auditores de las sociedades en situación de concurso por parte de los administradores concursales. <p>(*) Debe mediar una resolución judicial al respecto para poder facilitar el acceso a nuestros papeles de trabajo.</p>	<p>NO (*)</p>
<p>21. Árbitros</p> <ul style="list-style-type: none">• Solicitud de acceso a los papeles de trabajo de los auditores de las sociedades en litigio por parte de los árbitros acordados entre las partes. <p>(*) Debe mediar una resolución judicial al respecto para poder facilitar el acceso a nuestros papeles de trabajo.</p>	<p>NO (*)</p>



ACCESO A PAPELES CUANDO SE PRODUCE UN CAMBIO DE AUDITOR

Modelo de carta del auditor predecesor a la entidad solicitando confirmación de la misma sobre el cambio de auditor

(Esta carta se emitirá siempre que no se tenga evidencia del nombramiento y aceptación del auditor sucesor)

XYZ, S.A. (nombre del cliente)

.....

Fecha

Muy señores nuestros:

Hemos auditado, de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España, las cuentas anuales correspondientes al ejercicio anual terminado el 31 de diciembre de 20XX de XYZ, S.A. (en adelante la Sociedad) y emitido el correspondiente informe de auditoría con fecha XX de XXXXXXXXXXXX de XX. Desde dicha fecha no hemos realizado ningún procedimiento de auditoría.

De acuerdo con el artículo 25.2.f) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y a los solos efectos previstos en el mismo, en el supuesto de sustitución de auditores estamos obligados a permitir el acceso del auditor sucesor a nuestros papeles de trabajo para que proceda a revisar los mencionados papeles de trabajo preparados en relación con la auditoría de las cuentas anuales de XYZ, S.A. del ejercicio anual terminado el 31 de diciembre de 20XX.

De acuerdo con la información que obra en nuestro poder, XXXX [*insertar el nombre de auditor sucesor*] ha sido nombrado por la Junta General de Accionistas / Socios de XYZ, S.A. como auditor de la sociedad para las cuentas anuales individuales [*y consolidadas*] correspondientes a los ejercicios comprendidos entre 20XX y 20XX+1. Les rogamos nos confirmen dicha situación y si dicho auditor ha procedido a aceptar su nombramiento y, en consecuencia, a la fecha actual es el auditor estatutario de la Sociedad, con el fin de que podamos dar cumplimiento a nuestras obligaciones legales.

Atentamente,

Auditor.



ACCESO A PAPELES CUANDO SE PRODUCE UN CAMBIO DE AUDITOR

Modelo de carta del auditor predecesor al auditor sucesor solicitando su confirmación de los términos en los que accede a la información

Fecha

[Auditor sucesor]

Muy señores nuestros:

La presente carta se emite en relación con el cambio de auditores de las cuentas anuales individuales / y consolidadas de la sociedad [*insertar razón social completa de la sociedad Auditada*], y en relación con nuestra auditoría, realizada de acuerdo con normativa de auditoría en vigor en España, de las cuentas anuales/consolidadas de esta entidad al [*insertar fecha*]. La Sociedad nos ha comunicado que [Auditor sucesor] es el nuevo auditor de la entidad y en consecuencia que ustedes quieren tener acceso a nuestros papeles de trabajo de correspondientes a la auditoría de las cuentas anuales individuales /y consolidadas de [*insertar razón social completa de sociedad Auditada*], realizada por nosotros para el ejercicio finalizado el [*insertar fecha*], sobre la/s que hemos emitido nuestro informe de auditoría con fecha XX de XXXX de XXXX (y XX de XXXX de XXXX, respectivamente), no habiendo realizado otros procedimientos de auditoría o de hechos posteriores a partir de dicha fecha.

Nuestra auditoría de las cuentas anuales individuales / y consolidadas de [*insertar razón social completa de la sociedad auditada,*] fue realizada de acuerdo con las Normas Técnicas de Auditoría y los papeles de trabajo preparados en el curso de la misma, no se planificaron ni se ejecutaron previendo su revisión. En consecuencia, pueden no haber sido específicamente abordados ciertos aspectos que pudieran interesarles. Dado que ha sido necesario aplicar nuestro juicio profesional y realizar una evaluación de la materialidad a efectos de nuestro trabajo, es posible que ustedes hubieran podido evaluar de diferente manera ciertos asuntos. No nos pronunciamos sobre si la información contenida en nuestros papeles de trabajo es suficiente o adecuada para los fines de su revisión.

De acuerdo con el artículo 25.2.f) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas como auditores predecesores les permitiremos el acceso a la información relacionada con la entidad auditada que obra en nuestro poder. El propósito de esta carta es confirmar los términos bajo los cuales entendemos que se producirá dicho acceso por su parte.

El citado acceso a nuestros papeles de trabajo se enmarca en lo establecido en la normativa de auditoría en vigor en España y, en consecuencia, al acceder a nuestros papeles de trabajo quedan ustedes sujetos al Deber de secreto contemplado en el artículo 25 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas. En este sentido, la información que [*Auditor sucesor*] pueda obtener será utilizada, exclusivamente, a efecto de la planificación de su trabajo de auditoría y para obtener evidencia sobre los saldos de apertura.



Guía de actuación ante solicitudes de acceso a papeles de trabajo referentes a trabajos de auditoría de cuentas

Dado que su revisión se realizará con el único objetivo indicado anteriormente, con la recepción de esta carta ustedes aceptan que: 1) la información que puedan obtener de la revisión no se utilizará para ningún otro propósito ni será facilitada a ninguna otra parte; 2) no realizarán manifestación alguna, oral o escrita, directa ni indirecta, a ninguna persona acerca de la calidad en la realización de nuestro trabajo o de si el mismo se realizó de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España; y 3) los resultados de nuestra auditoría documentados en nuestros papeles de trabajo sólo serán utilizados para obtener evidencia sobre los saldos de apertura a efectos de la planificación de su trabajo de auditoría.

Asimismo, les informamos de que nuestros papeles de trabajo se han preparado a efectos de nuestra auditoría de las cuentas anuales individuales / y consolidadas de *[insertar razón social completa de sociedad Auditada]* y de nuestro correspondiente informe de auditoría dirigido a los accionistas / socios de la Sociedad, y no para otros propósitos o personas. [Auditor predecesor], sus socios y su personal no aceptan responsabilidad alguna y deniegan cualquier obligación ante *[Auditor sucesor]* por la información contenida en los papeles de trabajo o por cualquier información o explicaciones proporcionadas, incluyendo manifestaciones hechas oralmente. Si *[Auditor sucesor]* desea ampararse en tales informaciones, explicaciones o manifestaciones lo hace bajo su total responsabilidad y riesgo.

Para poder acceder a dichos papeles de trabajo, ustedes necesitarán utilizar un software que ha sido creado por nuestra firma y que es propiedad confidencial de la misma, denominado [xxxxx], al que se les facilitará un acceso limitado. Dicho acceso se concede mediante esta carta a *[Auditor sucesor]*, con la condición de que acepten respetar la estricta confidencialidad del [xxxxx], utilizar la información obtenida a través de dicho acceso únicamente en relación con el objetivo indicado, y no divulgar, ni permitir acceso a dicha información, ni copiar o exportar ninguna parte de [xxxxx] dentro o fuera de su organización, excepto en la medida en que sea estrictamente necesario para lograr el objetivo indicado. No se utilizarán para uso propio, ni divulgarán y respetarán los derechos de propiedad intelectual e industrial de *[Auditor predecesor]*, sobre la metodología procedimientos, técnicas, ideas, conceptos, secretos comerciales, y Know-how de *[Auditor predecesor]*, incorporados a la información que vamos a suministrarles.

[Auditor sucesor] aplicará a la información que se derive de su revisión de nuestros papeles de trabajo su norma habitual de custodia y conservación de papeles de trabajo y de protección de información confidencial de clientes. En el caso de que un tercero no autorizado por Ley solicite acceso a sus papeles de trabajo en relación con su auditoría de la Sociedad, ustedes se comprometen a obtener nuestra autorización escrita antes de permitir dicho acceso a la información que se derive de su revisión de nuestros papeles de trabajo, y a obtener para nosotros de dichos terceros la correspondiente limitación de responsabilidad.

En caso de incumplimiento de los compromisos a que se refiere el párrafo anterior, *[Auditor sucesor]* acuerda mantener indemne a *[Auditor predecesor]* y al Socio responsable de la auditoría de cualquier reclamación que pudiera surgir por haberse facilitado culposa (por negligencia en la custodia y conservación de los papeles) o dolosamente (por no solicitar la autorización) el acceso a la información que se derive de la revisión de nuestros papeles de trabajo a terceros no autorizados por Ley.



Guía de actuación ante solicitudes de acceso a papeles de trabajo referentes a trabajos de auditoría de cuentas

[Auditor sucesor] informará inmediatamente a [Auditor predecesor] de cualquier requerimiento judicial, o de cualquier organismo administrativo o regulador competente y con capacidad para ello, mediante el que se solicite el acceso a sus papeles de trabajo cuando éstos contengan información derivada de su revisión de nuestros papeles.

Rogamos nos confirmen la recepción de la presente carta firmando y devolviéndonos la copia adjunta de la misma

.

Les saludamos atentamente.

[Auditor predecesor]

[Nombre del Socio]
Socio

CONFIRMACION:

Confirmamos recepción de la carta y aceptamos los términos y las condiciones contenidas en la misma⁵:

Socio

[Auditor sucesor]

⁵ Alternativamente, en el caso de que no prevea la obtención de esta confirmación por escrito, se podrá enviar la misma carta por medio de burofax para poder acreditar frente a terceros el envío de la misma. En ningún caso se deberá paralizar el acceso a la documentación de un trabajo de auditoría obligatoria al auditor sucesor alegando que no se ha recibido la confirmación incluida en el modelo.



ANEXO III

Modelo de carta del auditor predecesor a la entidad solicitando confirmación y autorización del cliente

(Esta carta se emitirá siempre que se necesite la autorización del cliente por no haberse concluido el proceso de nombramiento)

XYZ, S.A. (nombre del cliente)

Fecha

Muy señores nuestros:

Hemos auditado, de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España, las cuentas anuales correspondientes al ejercicio anual terminado el 31 de diciembre de 20XX de XYZ, S.A. (en adelante la Sociedad) y emitido nuestro informe de auditoría correspondiente con fecha XX de XXXXXXXXXXXX de XX . Desde dicha fecha no hemos realizado ningún procedimiento de auditoría.

De acuerdo con la información que obra en nuestro poder, la Sociedad XYZ, S.A. ha contactado con Auditor, S.A. como posible auditor para realizar la auditoría del ejercicio 20XX+ 1 [y siguientes]. Dicho auditor ha contactado con nosotros, de acuerdo con el contenido de la NTA sobre “relación entre auditores” con el fin de recabar información sobre las circunstancias por las que se produce el cambio de auditores de cara a su evaluación de la aceptación del encargo.⁶

Les rogamos nos confirmen, si la información a la que se refiere el párrafo anterior es correcta y en consecuencia, con la firma de la presente carta ustedes autorizan a que atendamos a la solicitud realizada por Auditor, S.A.

Auditor Predecesor.

El socio

Confirmación y autorización del cliente

⁶ En el caso de que se solicite acceso a papeles y no haya evidencia de la aceptación formal del mismo la carta de autorización se podría complementar o adaptar, según corresponda incluyendo un texto similar al siguiente:

“Adicionalmente, Auditor, S.A. ha solicitado acceso a los papeles de trabajo relacionados con nuestra auditoría del ejercicio 200X con el objeto de proceder a su revisión y planificar su trabajo de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas en vigor en España.”



Guía de actuación ante solicitudes de acceso a papeles de trabajo referentes a trabajos de auditoría de cuentas

Confirmamos recepción de la carta y autorizamos que se atienda a la solicitud de XXXX, como [posible] auditor sucesor, en relación con la información [documentación] de la auditoría de las cuentas anuales de XYZ, SA que obra en su poder.

D.AAAAAA⁷

XYZ, S.A.

⁷ La carta de confirmación de esta información y autorización para facilitar el acceso deberá ser firmada por el Consejero Delegado, el Presidente del Consejo o el Secretario del Consejo de la Entidad o persona con poderes suficientes para representar las decisiones de la sociedad.



ANEXO IV

ACCESO A PAPELES A PETICIÓN DEL AUDITOR DE LAS CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS APLICABLE PARA LAS AUDITORÍAS DE CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS DE EJERCICIOS INICIADOS A PARTIR DE 2 DE JULIO DE 2010⁸

Modelo de carta del auditor del componente al auditor principal solicitando su confirmación a los términos en los que acceden a la información

Fecha

[Auditor principal]

Muy señores nuestros:

La presente carta se emite en relación con la solicitud de acceso a nuestros papeles de trabajo relativos a los procedimientos realizados por nosotros, de acuerdo con sus instrucciones de fecha XX de XXX de 20XX, en la sociedad *[insertar razón social completa de la sociedad Auditada]*. Dichos procedimientos han sido realizados con el alcance definido por ustedes en las citadas instrucciones y sus resultados informados a ustedes en fecha XX de XXXX de 20XX. El acceso a nuestros papeles de trabajo se producirá en el marco de la Norma Técnica de Auditoría sobre Relación entre Auditores.⁹

De acuerdo con el artículo 5 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, como auditores de la sociedad *[insertar razón social completa de la sociedad Auditada]*, sociedad dependiente del Grupo formado por ABC, S.A. y Sociedades de cuyas cuentas anuales consolidadas [Auditor consolidado] es el auditor, les permitiremos el acceso a la información que nos han solicitado

⁸ En el caso de que el auditor del componente no tenga constancia de que el auditor de cuentas consolidadas tenga dicha condición legal será de aplicación, con las adaptaciones de nomenclatura necesarias, la carta de confirmación que aparece en el ANEXO II Página 1 de esta Guía, firmada por la entidad auditada y por su sociedad dominante

⁹ Este párrafo tendrá que adaptarse en función de las circunstancias y del acceso que haya pedido el auditor principal. Lo que resulta esperable es que solicite acceso a la documentación preparada en relación con el trabajo definido en las instrucciones de auditoría. Si bien puede ocurrir que en ocasiones se solicite un acceso mayor que incluya también la documentación de la auditoría de las CCAA individuales de la sociedad dependiente, en cuyo caso se debería añadir los siguientes párrafos:

“Asimismo, nos han solicitado acceso a los papeles de trabajo de nuestra auditoría de las cuentas anuales de la sociedad *[insertar razón social completa de la sociedad Auditada]*, trabajo que se ha realizado de acuerdo con la Normativa Reguladora de la Actividad de Auditoría de Cuentas en vigor en España. En relación con nuestro trabajo de auditoría de las cuentas anuales de la sociedad *[insertar razón social completa de la sociedad Auditada]* hemos emitido nuestro informe con fecha XX de XXXX de XXXX, no habiendo realizado otros procedimientos de auditoría o de hechos posteriores a partir de dicha fecha.

Por otra parte, les informamos de que los papeles de trabajo relativos a la auditoría de las cuentas anuales de *[insertar razón social completa de sociedad Auditada]* se han preparado a efectos de nuestra auditoría y de nuestro correspondiente informe de auditoría dirigido a los accionistas de la Sociedad, y no para otros propósitos o personas. Auditor Componente, S.L., sus socios y su personal no aceptan responsabilidad alguna y deniegan cualquier obligación ante [Auditor Consolidado] por la información contenida en los papeles de trabajo o por cualquier información o explicaciones proporcionadas, incluyendo representaciones hechas oralmente. Si [Auditor Consolidado] desea ampararse en tales informaciones, explicaciones o representaciones lo hace bajo su total responsabilidad y riesgo.



Guía de actuación ante solicitudes de acceso a papeles de trabajo referentes a trabajos de auditoría de cuentas

relacionada con la entidad auditada. El propósito de esta carta es confirmar los términos bajo los cuales entendemos que se producirá dicho el acceso por su parte.

El citado acceso a nuestros papeles de trabajo se enmarca en lo establecido en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España. En consecuencia, al acceder a nuestros papeles de trabajo quedan ustedes sujetos al deber de secreto contemplado en el artículo 25 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas. En este sentido, la información que [Auditor consolidado] pueda obtener será utilizada, exclusivamente, en relación con su auditoría de las cuentas anuales consolidadas de ABC, S.A. y Sociedades Dependientes.

Dado que su revisión se realizará con el único objetivo indicado anteriormente, con la firma de esta carta ustedes aceptan que: 1) la información que puedan obtener de la revisión no se utilizará para ningún otro propósito; 2) no realizarán manifestación alguna, oral o escrita, directa o indirecta a ninguna persona acerca de la calidad en la realización de nuestro trabajo o de si el mismo se realizó de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas; 3) los resultados de nuestro trabajo sólo serán utilizados para obtener evidencia de auditoría en relación con el componente [insertar razón social completa de la sociedad Auditada] de cara a la emisión de su informe sobre las cuentas anuales consolidadas del ejercicio XX de ABC, S.A. y Sociedades Dependientes, de acuerdo con el contenido de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España.

(Cuando el auditor del consolidado sea extranjero, el párrafo anterior se sustituirá por el siguiente:

Entendemos que el único propósito de la revisión de papeles es evaluar la necesidad de realizar procedimientos adicionales por parte de [Auditor del consolidado] debido a las posibles diferencias entre las Normas Técnicas de Auditoría aplicables a la emisión de los correspondientes informes en relación con la evaluación de la participación de ABC, S.A. en [Sociedad auditada] dentro del contexto de su auditoría de las cuentas anuales consolidadas de ABC, S.A. del ejercicio 20XX y no podrán utilizar la información a la que tengan acceso para ninguna otra finalidad, ni ponerla en conocimiento de ninguna persona que no forme parte del equipo de trabajo de auditoría de ABC, S.A.)

Para poder acceder a dichos papeles de trabajo, ustedes necesitarán utilizar un software que ha sido creado por nuestra firma y que es propiedad confidencial de la misma, denominado [xxxxx], al que se les facilitará un acceso limitado. Dicho acceso se concede mediante esta carta a [Auditor consolidado], con la condición de que acepten respetar la estricta confidencialidad del [xxxxx], utilizar la información obtenida a través de dicho acceso únicamente en relación con el objetivo indicado, y no divulgar, ni permitir acceso a dicha información, ni copiar o exportar ninguna parte de [xxxxx] dentro o fuera de su organización, excepto en la medida en que sea estrictamente necesario para lograr el objetivo indicado. No se utilizarán para uso propio, ni divulgarán y respetarán los derechos de propiedad intelectual e industrial de [Auditor componente], sobre la metodología procedimientos, técnicas, ideas, conceptos, secretos comerciales, y Know-how de [Auditor componente], incorporados a la información que vamos a suministrarles.

[Auditor consolidado] aplicará a la información que se derive de su revisión de nuestros papeles de trabajo su norma habitual de custodia y conservación de papeles de trabajo y de protección de información confidencial de clientes. En el caso de que un tercero no autorizado por Ley solicite acceso a sus papeles de trabajo en relación con su auditoría del Grupo, ustedes se comprometen a



Guía de actuación ante solicitudes de acceso a papeles de trabajo referentes a trabajos de auditoría de cuentas

obtener nuestra autorización escrita antes de permitir dicho acceso a la información que se derive de su revisión de nuestros papeles de trabajo, y a obtener para nosotros de dichos terceros la correspondiente limitación de responsabilidad.

(Cuando el auditor del consolidado sea extranjero, se sustituirá el párrafo anterior por el siguiente:

La normativa legal en España sobre auditoría de cuentas (Real Decreto Legislativo 1/2011, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas) establece el deber de secreto y confidencialidad de cuanta información conozca el auditor en el ejercicio de su actividad, así como el deber de conservación y custodia de la información contenida en los papeles de trabajo. El acceso por parte de [Auditor sucesor] a nuestros papeles en relación con la información que conozca como consecuencia de dicho acceso supondrá la extensión del deber de custodia, secreto y confidencialidad a todo el personal de [Auditor sucesor] . [Auditor sucesor] se compromete a tomar todas las medidas necesarias para asegurar el cumplimiento de los deberes indicados anteriormente.)

En caso de incumplimiento de los compromisos a que se refiere el párrafo anterior, [Auditor consolidado] acuerda mantener indemne a [Auditor componente] y al Socio responsable de la auditoría de cualquier reclamación que pudiera surgir por haberse facilitado culposa (por negligencia en la custodia y conservación de los papeles) o dolosamente (por no solicitar la autorización) el acceso a la información que se derive de la revisión de nuestros papeles de trabajo a terceros no autorizados por Ley.

[Auditor consolidado] informará inmediatamente a [Auditor componente] de cualquier requerimiento judicial, o de cualquier organismo administrativo o regulador competente y con capacidad para ello, mediante el que se solicite el acceso a sus papeles de trabajo cuando éstos contengan información derivada de su revisión de nuestros papeles.

(Cuando el auditor del consolidado sea extranjero, se añadirá el párrafo siguiente:

La normativa legal en España sobre protección de datos (Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal (LOPD)) establece determinadas obligaciones en relación con aquellos documentos que contengan datos de carácter personal de terceros distintos de [Sociedad auditada] (ej. Datos fiscales de empleados, información detallada de nóminas con identificación del perceptor, datos relacionados con la salud, etc.). Consecuentemente, revisaremos el contenido de nuestros papeles de trabajo y retiraremos de los mismos aquellos documentos que cumplan las características mencionadas.)

Rogamos nos confirmen la recepción de la presente carta firmando y devolviéndonos la copia adjunta de la misma ¹⁰

Atentamente,
Auditor Componente

¹⁰ Alternativamente, en el caso de que no prevea la obtención de esta confirmación por escrito, se podrá enviar la misma carta por medio de burofax para poder acreditar frente a terceros el envío de la misma. En ningún caso se deberá paralizar el acceso a la documentación de un trabajo de auditoría obligatoria al auditor principal alegando que no se ha recibido la confirmación incluida en el modelo.



Guía de actuación ante solicitudes de acceso a papeles de trabajo referentes a trabajos de auditoría de cuentas

Confirmación:

Confirmamos recepción de la carta y aceptamos los términos y las condiciones contenidas en la misma¹¹

Socio
[Auditor principal]

¹¹ Alternativamente, en el caso de que no se prevea la obtención de esta confirmación por escrito, se podrá enviar la misma carta por medio de burofax para poder acreditar frente a terceros el envío de la misma. En ningún caso se deberá paralizar el acceso a la documentación del trabajo de auditoría del componente alegando que no se ha recibido la confirmación incluida en el modelo.