



CRITERIO DE INTERPRETACIÓN SOBRE LAS CONDICIONES DE ELIMINACIÓN DEL INSTRUMENTO FINANCIERO Y SU DOCUMENTACIÓN

El artículo 21.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC), establece lo siguiente:

“2. En el supuesto de que la posesión de instrumentos financieros a que se refiere el artículo 16.1.a) 2.º se produzca de forma sobrevenida con posterioridad a la aceptación del encargo, el auditor de cuentas o sociedad de auditoría deberá proceder a liquidar, deshacer o eliminar dicho interés financiero en el plazo de un mes desde que tuvo conocimiento de tal circunstancia. Si no pudiese resolverse el citado interés en el plazo anterior por circunstancias no imputables al auditor, éste podrá ampliarse, si bien el interés debe estar resuelto, en todo caso, antes de la emisión del informe de auditoría. De no proceder en tal sentido deberán abstenerse de realizar el trabajo de auditoría y efectuar las comunicaciones previstas en el artículo 5.2.”

El artículo 59 del Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado mediante el Real Decreto 2/2021, de 12 de enero (RLAC), establece lo siguiente:

“2. A efectos de lo establecido en el artículo 21.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entenderá por circunstancias sobrevenidas ajenas a la voluntad o control del auditor de cuentas la adquisición de instrumentos financieros con ocasión de transmisiones mortis causa, o las derivadas de nuevas situaciones familiares, de reasignación de trabajos o de nuevas funciones.

3. Las actuaciones del auditor de cuentas relativas a la resolución de las causas de incompatibilidad derivadas de la posesión o realización de operaciones de instrumentos financieros, en los supuestos a que se refiere el artículo 21 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, deberán quedar documentadas en los papeles de trabajo del auditor.

En estos supuestos deberán adoptarse medidas específicas de salvaguarda sobre las actuaciones realizadas por las personas afectadas por los intereses financieros a que se refiere este apartado.”

La interpretación de estos artículos exige analizar, por una parte, de forma conjunta la causa de incompatibilidad derivada de la posesión de instrumentos financieros y quiénes son las personas o entidades que en caso de poseer instrumentos financieros generarían la causa de incompatibilidad para el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría y, por otra parte, el alcance del procedimiento necesario para dar cumplimiento a la obligación de documentación establecida en el apartado 3 del artículo 59 del RLAC.

a) Causa de incompatibilidad derivada de la posesión de instrumentos financieros

El artículo 16.1.a) 2º de la LAC establece como causa de incompatibilidad, la posesión de instrumentos financieros de la entidad auditada o de una entidad vinculada a ésta cuando, en este último caso, sean significativos para cualquiera de las partes, por el auditor de cuentas, la sociedad de auditoría o los auditores principales responsables del trabajo de auditoría.

Esta causa de incompatibilidad se producirá también cuando, según el artículo 18.2.b) 1º de la LAC, sean los familiares con vínculos estrechos del auditor o auditores principales responsables, quienes posean instrumentos financieros de la entidad auditada o de una vinculada a la entidad auditada si, en este caso, son significativos.

Respecto de los restantes familiares del auditor o de los auditores principales responsables, según el artículo 18.2.b) 2º de la LAC, la incompatibilidad se generará cuando aquellos posean instrumentos financieros que sean significativos de la entidad auditada, de su entidad dominante o de una entidad vinculada respecto de la cual la entidad auditada ejerza control o influencia significativa y dicha entidad sea significativa, en términos de importancia relativa, para la entidad auditada.

En el caso de que los cónyuges de los familiares, mencionados en el párrafo anterior, del auditor o auditores principales responsables posean instrumentos financieros de una entidad vinculada de las contempladas en el párrafo anterior, existirá incompatibilidad cuando sean muy significativos.

Asimismo, el artículo 19.1 de la LAC establece esta causa de incompatibilidad cuando sean las siguientes personas o entidades quienes poseen el instrumento financiero:

“a) Las personas, distintas de los auditores principales responsables, sean auditores o no y formen o no parte de la organización del auditor o sociedad de auditoría, que participen o tengan capacidad para influir en el resultado final de la auditoría de cuentas, o responsabilidad de supervisión o gestión en la realización del trabajo de auditoría y puedan influir directamente en su valoración y resultado final.

b) Las personas, distintas de las citadas en la letra anterior, que formen parte del equipo del encargo, ya sean empleados o ya presten servicios a disposición del auditor de cuentas o la sociedad de auditoría.

c) Los socios de la sociedad de auditoría, así como los auditores de cuentas o sociedades de auditoría con los que tuvieran cualquier vinculación directa o indirecta, que no estén incluidos en las letras anteriores.

A efectos de considerar la existencia de vinculación directa o indirecta con los auditores de cuentas o sociedades de auditoría se aplicará lo establecido en el artículo 3.15, en relación con las entidades vinculadas a la entidad auditada, así como la existencia de socios comunes.

d) Las personas, distintas de las citadas en las letras anteriores, que sean empleados o cuyos servicios estén a disposición o bajo control del auditor de cuentas o la sociedad de auditoría y que intervengan directamente en las actividades de auditoría.”

La posesión de instrumentos financieros por las personas de las letras a) y b) o sus familiares con vínculos estrechos generará la causa de incompatibilidad, en virtud de lo establecido en los artículos 19.1 y 19.2.b) 2º de la LAC, cuando sean instrumentos financieros de la entidad auditada o de una entidad vinculada a ésta si, en este caso, son significativos.

La posesión de instrumentos financieros por las personas físicas y jurídicas de las letras c) y d) y sus familiares con vínculos estrechos generará la causa de incompatibilidad, en virtud de lo establecido en el artículo 19.2.b) 1º de la LAC cuando sean instrumentos financieros significativos de la entidad auditada, su dominante o una entidad vinculada respecto de la cual la entidad auditada ejerza control o influencia significativa y dicha entidad sea significativa, en términos de importancia relativa, para la entidad auditada.

Por último, se origina esta causa de incompatibilidad, en virtud del artículo 20 de la LAC, cuando las personas o entidades de la red del auditor de cuentas (respecto a las personas, solo quienes tengan la condición de socio, administrador, secretario del órgano de administración o apoderado con mandato general en una entidad perteneciente a dicha red), posean instrumentos financieros significativos en la entidad auditada o de las entidades vinculadas a la entidad auditada, siempre que la entidad auditada ejerza control o influencia significativa y aquellas sean, en términos de importancia relativa, significativas para la entidad auditada, siempre y cuando, por razón de la estructura y dimensión conjunta de la sociedad de auditoría y de las entidades pertenecientes a la red, pueda existir relación con posibles efectos o influencia en el resultado del trabajo de auditoría (artículo 57 RLAC).

En el caso de primeras auditorías, el auditor debe establecer procedimientos para asegurarse de que las personas que pasan a estar restringidas en el momento de la aceptación del encargo no se encuentran en causa de incompatibilidad en ese momento, no requiriéndose la aplicación de los requerimientos de documentación del artículo 59.3 a eliminaciones de intereses financieros previas a la aceptación del encargo.

Cuando la causa sobrevenida sea una reasignación de efectivos o incluso una primera asignación para una primera auditoría, la causa de incompatibilidad por posesión de instrumentos financieros se originaría en el momento en que el auditor principal responsable, el miembro del equipo del encargo o la persona afectada por la incompatibilidad, inician su participación en el encargo, siendo de aplicación solo a partir de dicho momento dicha causa de incompatibilidad y las extensiones subjetivas mencionadas en los párrafos anteriores.

De igual forma una causa sobrevenida puede afectar al auditor o a cualquiera de las personas mencionadas en las reglas de extensión subjetiva recogidas en los párrafos anteriores, cuando se dé la causa de incompatibilidad con posterioridad a que el auditor haya iniciado su participación en el encargo o cuando se puedan aplicar previamente al momento de la adquisición de instrumentos financieros de forma sobrevenida las reglas de extensión con respecto al auditor principal responsable o a las personas de los artículos 19.1 y 20. En este sentido, las adquisiciones mortis causa de instrumentos financieros que incompatibilicen al auditor por la aplicación de una regla de extensión subjetiva requieren que la persona se encuentre en los casos de extensión subjetiva con anterioridad a dicha adquisición mortis causa.

De igual modo, las nuevas funciones o las nuevas situaciones familiares incompatibilizarían al auditor a partir del momento en que dichas funciones se inicien o las situaciones se produzcan, puesto que solo a partir de ese momento se pueden aplicar las reglas de extensión subjetiva mencionadas en los párrafos anteriores.

- b) Procedimiento necesario para dar cumplimiento a la obligación de documentación establecida en el apartado 3 del artículo 59 del RLAC.

El artículo 28.2 de la LAC respecto a la organización interna establece lo siguiente:

“El sistema de control de calidad interno deberá incluir, entre otros aspectos, los siguientes:

a) Medidas organizativas y administrativas eficaces para prevenir, detectar, evaluar, comunicar, reducir y, cuando proceda, eliminar cualquier amenaza a la independencia de los auditores de cuentas y de las sociedades de auditoría, de conformidad con lo establecido en la sección 2.ª del capítulo III del título I.

Dichas medidas deberán incluir, entre otras, políticas y procedimientos que garanticen que los propietarios o accionistas, así como los miembros de los órganos de administración, de dirección y de supervisión interna de las sociedades de auditoría, o de las sociedades vinculadas a las que se refieren los artículos 19 y 20, no puedan intervenir en la realización de una auditoría de cuentas de ningún modo que pueda comprometer la independencia y objetividad del auditor de cuentas firmante del informe de auditoría.

En el caso de los auditores de cuentas, las políticas y procedimientos mencionados en el párrafo anterior se referirán a las personas y entidades vinculadas al auditor de cuentas en los términos establecidos en los artículos 19 y 20.

b) Políticas y procedimientos apropiados para la realización de los trabajos de auditoría de cuentas, relativos a la ética e independencia, la aceptación y continuidad de los trabajos, los recursos humanos, incluyendo la formación del personal y la realización de encargos, incluidas la supervisión y revisión de los trabajos de auditoría de cuentas, así como el seguimiento.”

El apartado 4 del mismo artículo 28 de la LAC establece que:

“4. El auditor de cuentas y las sociedades de auditoría deberán documentar los sistemas, políticas, procedimientos, mecanismos y medidas mencionados en los apartados anteriores, y ponerlos en conocimiento de su personal, así como de las personas y entidades a las que se refieren los artículos 19 y 20 que intervengan o puedan intervenir en la realización de los trabajos de auditoría de cuentas.”

El artículo 29 de la LAC, respecto a la organización del trabajo, establece lo siguiente:

“2. Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría elaborarán un archivo de auditoría por cada trabajo de auditoría de cuentas, que comprenderá, al menos, el análisis y la evaluación realizadas previamente a la aceptación o continuidad del trabajo de auditoría, incluyendo los aspectos relativos al deber de independencia del auditor exigido en las secciones 1.ª y 2.ª del capítulo III del título I, así como demás documentación referente a cada trabajo, incluidos los papeles de trabajo del auditor que constituyan las pruebas y el soporte de las conclusiones obtenidas en la realización de cada trabajo de auditoría, incluidas las que consten en el informe. “

El artículo 69 del RLAC establece lo siguiente:

“1. El archivo de auditoría deberá comprender para cada trabajo, al menos, la siguiente documentación:

a) La correspondiente a la aplicación de las políticas y procedimientos del sistema de control de calidad aplicables al trabajo.”

Asimismo, dicho artículo señala, en su apartado 1 in fine, que *“toda la documentación referida en este apartado deberá compilarse en formato archivo electrónico, con las debidas medidas de seguridad que garanticen su autenticidad”*.

Por su parte, los apartados 2 y 3 del artículo 69 del RLAC establecen lo siguiente:

“2. En ningún caso podrá modificarse el archivo como consecuencia de la revisión interna o externa del trabajo de auditoría realizada con posterioridad a la fecha del informe de auditoría.

3. Una vez compilado el archivo, en el caso de hechos posteriores a la fecha del informe de auditoría o de hechos anteriores a dicha fecha que hubieran llegado a conocimiento del auditor con posterioridad a la referida fecha que requieran la aplicación de procedimientos de auditoría o en aquellas situaciones en las que con motivo de un plan de subsanación sea necesario incluir documentación adicional, el auditor deberá disponer de políticas y procedimientos que permitan generar a partir del archivo compilado, un archivo complementario en el que deberá quedar documentado quien autoriza el cambio en el archivo complementario respecto al compilado, los motivos y fecha del cambio y la documentación modificada con el objeto de que cualquier tercero pueda realizar un adecuado seguimiento de las modificaciones.

En función de los anteriores artículos, el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría de cuentas debe establecer las políticas y procedimientos para que las personas que, en el momento de la aceptación del encargo o en un momento posterior de desarrollo de la auditoría puedan verse afectados por la causa de incompatibilidad derivada de la posesión de instrumentos financieros en las condiciones establecidas en los artículos anteriormente transcritos, puedan comunicar a la entidad la concurrencia sobrevenida de dicha circunstancias, así como las actuaciones desarrolladas para su eliminación.”

En la NIA-ES 230, publicada mediante Resolución del ICAC de 11 de abril de 2024, se define el archivo de auditoría como *“una o más carpetas u otros medios de almacenamiento de datos, físicos o electrónicos, que contienen los registros que conforman la documentación de auditoría correspondiente a un encargo específico.”*

El apartado A22 de la guía de aplicación de la menciona NIA-ES establece lo siguiente:

“La finalización de la compilación del archivo final de auditoría después de la fecha del informe de auditoría es un proceso administrativo que no implica la aplicación de nuevos procedimientos de auditoría o la obtención de nuevas conclusiones. Sin embargo, pueden hacerse cambios en la documentación de auditoría durante el

proceso final de compilación, si son de naturaleza administrativa. Ejemplos de dichos cambios incluyen:

- *La eliminación o descarte de documentación reemplazada.*
- *La clasificación y ordenación de los papeles de trabajo, el añadido de referencias entre ellos.*
- *El cierre de los listados de comprobaciones finalizados, relacionados con el proceso de compilación del archivo.*
- *La documentación de la evidencia de auditoría que el auditor haya obtenido, discutido y acordado con los correspondientes miembros del equipo del encargo antes de la fecha del informe de auditoría.” (Subrayado de este escrito).*

Por tanto, en virtud de la normativa citada, en caso de producirse una circunstancia sobrevenida prevista en el artículo 21.2 de la LAC, de manera que la posesión de instrumentos financieros por parte del auditor de cuentas, sociedad de auditoría o auditor principal responsable, así como por las personas referidas en los apartados anteriores por aplicación de las reglas de extensión de los artículos 18, 19 y 20 de la LAC, determine la concurrencia de la causa de incompatibilidad del artículo 16.1.a) 2º de la LAC, la responsabilidad del auditor o sociedad de auditoría incluye,

- 1) El establecimiento de las políticas y procedimientos de control de calidad a que se refiere el artículo 28.2 a) antes reproducido *“para prevenir, detectar, evaluar, comunicar, reducir y, cuando proceda, eliminar cualquier amenaza a la independencia de los auditores de cuentas y de las sociedades de auditoría”*, lo que incluye la comunicación de dichas políticas y procedimientos al personal que pudiera verse afectado en cada auditoría, de conformidad con lo establecido en el apartado 4 de dicho artículo.
- 2) Como consecuencia de lo establecido en el artículo 69 del RLAC, en la documentación de cada trabajo de auditoría se deberá contener la correspondiente a la aplicación de las políticas y procedimientos del sistema de gestión de la calidad, entre las que se encuentran, como se ha señalado, las políticas relativas a la independencia de los auditores de cuentas.
- 3) Cuando la circunstancia sobrevenida concorra en las personas o entidades a la que se refieren los artículos 16, 18, 19 y 20 de la LAC, deberán documentarse, en los papeles de trabajo de la auditoría las actuaciones llevadas a cabo por estas personas o entidades, siguiendo las políticas y procedimientos establecidos por el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría, para dar cumplimiento a lo previsto en el artículo 21 de la LAC (tanto la adquisición del interés financiero, como las actuaciones para su eliminación o las circunstancias que impiden que se produzca su eliminación en el plazo previsto de 1 mes), incluyendo las comunicaciones recibidas de dichas personas o entidades de las actuaciones llevadas a cabo para deshacer o eliminar el instrumento financiero.

No obstante, en aquel caso en el que la documentación referida en el párrafo anterior se encontrara en un archivo centralizado de aplicación de políticas y procedimientos de gestión de la calidad será suficiente con la existencia de una referencia al archivo en el que se encuentre dicha documentación, siempre que se cumplan para ese archivo, los objetivos o condiciones de conservación y no alteración previstos para el archivo de auditoría del artículo 69 antes señalado.

Además, la referencia deberá permitir identificar, de manera clara e inequívoca, el conjunto de la documentación o información contenida en dicho archivo centralizado que corresponda, en

particular, al trabajo de auditoría afectado por la causa sobrevenida de adquisición del instrumento financiero.