

**Tesis doctoral.**

**ANALISIS JURIDICO  
DE LA  
AUDITORIA DE CUENTAS.**

**Presentada por:** Juan Jané Bonet.  
Licenciado en Derecho.

**Dirigida por:** Dr. Vicente Baldó del Castaño.  
Catedrático de Derecho Mercantil.  
Universidad de Barcelona.

*Departamentc de Derecho Mercantil,  
del Trabajo y de la Seguridad Social.  
Universidad de Barcelona.  
Barcelona, noviembre de 1993.*

su actividad revisora de acuerdo con lo establecido por el art. 1.3 LAC.<sup>243</sup>

### A) Independencia:

El auditor deberá ser, y a la vez gozar de esa imagen, ajeno a cualquier interés que pudiera menoscabar su objetividad.<sup>244</sup> En realidad, la independencia constituye un presupuesto indispensable para efectuar la auditoría y condiciona la efectividad de los otros presupuestos esenciales.<sup>245</sup> Puede decirse que la independencia es la piedra angular sobre la cual se ha de construir la estructura de la auditoría de

---

<sup>243</sup>ILLESCAS ORTIZ, R., **Auditoría, aprobación...** Op. Cit. p. 117.

El carácter obligatorio de las normas en cuestión -fuera de duda según el transcrito precepto así como el no menos explícito contenido en art. 5.1 LAC- no deja sin embargo de suscitar cierta perplejidad a la luz del sistema constitucional de fuentes del derecho. Las normas técnicas ni son normas legales -salvo por una dilatada remisión-, ni son objeto de publicación en el BOE ni, mucho menos, son susceptibles de calificación como normas convencionales: una especie de norma corporativa eminentemente pública podría ser su naturaleza lo que, sin duda, evidencia el estado incipiente o embrionario en el que se encuentra aun en España el proceso forzado de trasposición de un conjunto de reglas foráneas muy ajenas a nuestro ordenamiento. Elaboradas conforme a un prolijo procedimiento -fijado en el art. 5.2 LAC y cuya consideración no hace el caso-, las normas, desde una perspectiva material, deben de concordar con los *principios generales y práctica comúnmente admitida (en materia de auditoría, debe entenderse) en los países de la CEE*. Son aprobadas por el ICAC, publicadas en el Boletín Oficial de dicho Instituto y objeto meramente de un anuncio de remisión insertado en el BOE. En la generalidad de los casos, la mera publicación de modo provisional del proyecto de normas técnicas va acompañada de una indicación acerca de su obligatoriedad provisional hasta que se aprueben definitivamente.

<sup>244</sup>COOPERS & LYBRAND, **Manual de Auditoría**. Ed. Deusto. 1984. p. 16.

<sup>245</sup>WILLINGHAM, J.I. y CARMICHAEL, D., R., **Auditoría: Concepto y métodos**. Ed. McGraw Hill. 1979. p. 11-12.

Por lo certera, no puedo dejar de transcribir la tesis de los anteriores autores. Señalan que una de la principales razones para que se lleve a cabo una auditoría independiente es el conflicto potencial entre la administración de una entidad y los usuarios de sus estados financieros. Eventualmente, la administración podría tener algún interés en falsear la información presentada en los estados financieros debido a que éstos puedan ser uno de los medios utilizados para evaluar su desempeño. La administración actúa con gran discreción al preparar los estados financieros y al utilizar los recursos que se le han confiado para el manejo de la entidad. Una auditoría proporciona una garantía razonable de que la conducta de la administración en ambas actividades ha sido apropiada. Por consiguiente, una auditoría tiene valor porque las declaraciones de la administración acerca de su desempeño son examinadas y reportadas a través de un control externo de administración realizado por expertos. En su sistema económico como el de EEJU, de todas maneras, el auditor es escogido y remunerado por quienes reciben los efectos de su labor. Por lo tanto, la independencia total es imposible. De otra parte una auditoría de estados financieros implica una estrecha relación de trabajo con la administración. El auditor necesita un conocimiento amplio de muchas de las actuaciones, decisiones y juicios de la administración en razón de su efecto sobre los estados financieros. Un auditor independiente se halla expuesto a presiones de conflicto.

La falta de independencia hace que la auditoría carezca de utilidad, porque la fiabilidad de los estados contables exige que la opinión se emita de forma objetiva. La independencia es una cualidad personal, es una actitud mental de disposición del auditor que le permite actuar con libertad respecto a su juicio profesional, y ha de ser real e implícita, pero tiene que ser evidenciada o explicitada, y no de forma aparente.<sup>247</sup> Asimismo, la protección de la independencia supone el establecimiento de un sistema de incompatibilidades que trata de contemplar las diferentes situaciones en las que el auditor no debe incurrir al desempeñar su función para no poner en peligro, ni siquiera en entredicho, el principio de la independencia.<sup>248</sup> En

---

<sup>246</sup>ARANA GONDRA, F.J., **La Censura de Cuentas...** Op. Cit. p. 205. El mismo autor en su reciente publicación **ICJCE. Corporación...**Op. Cit. p. 155.

Dicha expresión la ha recogido de la obra de DIJAN, **Le contrôle de la direction des sociétés anonymes dans les pays du Marché Commun.** Paris 1965. p. 36. Este autor hace una referencia a CAREY, quien escribe que, en los EEUU, *independance is the key in the structure of accounting profession.* (en la publicación que llevo por título **Professional ethics of public accountant.** p.41).

Sólo me queda añadir que ARANA GONDRA, en la primera obra anteriormente citada nos dice *key sino ketone*. Sin ánimo de desorbitar la cuestión, y al no saber el significado de la palabra la he buscado en el diccionario THE OXFORD ILLUSTRATED DICTIONARY, y no la he encontrado. Al desconocer, asimismo, si es una palabra muy técnica de EEUU no quiero pronunciarme sobre el tema. Lo que sí creo que queda claro es la idea de la frase, que en mi opinión es lo importante, y como muy bien recogió el Prof .ARANA GONDRA en ambas obras, nos da en pocas palabras una idea del significado independencia en el contexto de la auditoría de cuentas

<sup>247</sup>PEREDA SIGUENZA, J.M., **Manual de auditoría...** Op. Cit p. 102.

Valora mucho el comportamiento ético del auditor y que esté su conciencia limpia, no sólo hay que tener en cuenta los criterios jurídicos. Así, dice que el auditor deber cuidar su:

- Conducta: ha de estar fuera de presiones que le permitan u obliguen a aceptar o silenciar hechos que alteren el dictamen. Debe conducirse constant mente con probidad y dignidad.

- Ecuanimidad: ha de mantener una actitud de imparcialidad de juicios en su actuación frente a la empresa, accionistas o terceros.

- Parentesco o amistad: ha de evaluar su relación, a fin de que no afecte su posición de independencia.

- Independencia económica: ha de carecer de vinculos de interés con la empresa, accionistas o terceros.

- Independencia en la programación: no ha de existir interferencia por la empresa en cuanto a modificar o eliminar parte de la auditoría o de falta de colaboración en la realización de la auditoría.

- Independencia en la investigación: ha de carecer de restricción alguna, y tener total acceso a personas, documentos y registros, lugares y actividades.

- Independencia en el informe: ha de tener libertad absoluta de redacción y expresión de opinión.

<sup>248</sup>MARTINEZ GARCIA, F.J., **La regulación...** Op. Cit. p.312.

consecuencia, las situaciones que se consideran incompatibles en art. 8 LAC y en los arts. 36-41 de su reglamento caen en el ámbito de las incompatibilidades específicas y para considerarlas como tales se computarán para el ejercicio en que se realizan los trabajos, aquel al que se refieren las cuentas anuales auditadas, y los tres anteriores a este último. Asimismo, no se permitirá a quienes hayan sido auditores de cuentas que, durante los tres años siguientes al cese de sus funciones, formen parte de los órganos de administración y dirección de la empresa o entidad auditada, e, incluso que sean contratados por ella como trabajadores o para la prestación de servicios.<sup>249</sup>

Además de la determinación genérica antes analizada, el legislador ha previsto supuestos objetivos de falta de independencia. El art. 7 LAC y el art 37 de su reglamento establecen que son incompatibles para el ejercicio de sus funciones respecto a una sociedad auditada:

- a) *Quienes ostenten cargos directivos o de administradores o sean empleados de dichas empresas o entidades.*<sup>250</sup>
- b) *Los accionistas y socios de las Empresas o Entidades en las que posean una participación superior al 0.5 por 100 del nominal del capital social o que aquella represente más del 10 por 100 del patrimonio personal del accionista o socio.*<sup>251</sup>
- c) *Las personas unidas por vínculos de consanguinidad o afinidad hasta el segundo grado, con los empresarios o con los directivos o administradores de las Empresas o Entidades.*

---

<sup>249</sup>MARTINEZ GARCIA, F.J., *La regulación...* Op. Cit. p. 312.

<sup>250</sup> Véase consulta núm 1 al ICAC en fecha de junio de 1990, en la que se matiza que el desempeño del cargo de Secretario del Consejo de Administración aunque no se sea consejero es incompatible con el ejercicio de la auditoría de cuentas de la misma sociedad.

<sup>251</sup> Véase consulta realizada al ICAC núm 17 de mayo de 1991, en la que resulta ser incompatible el auditor de cuentas respecto a sociedades en las que participa. Es decir, que una entidad A por poseer una participación en su capital superior al 0.5% no puede realizar la auditoría de cuentas de la entidad B que también participa en el capital social de la primera.

*d) Quienes resulten incompatibles de acuerdo con lo dispuesto en otras disposiciones legales.*

A mayor abundamiento, el art 38 RLAC establece que las menciones de la Empresa o entidad auditada en los supuestos a) y b) anteriores se extiende a todas aquellas sociedades con las que esté vinculada. Se entiende que existe vinculación cuando una participa en la otra de forma directa o indirecta, o cuando ambas estén participadas por una misma empresa o entidad, creando una vinculación duradera. Se presupone que se da participación en el sentido anterior la titularidad de 20% de capital suscrito o del 3% si cotiza en Bolsa. En el supuesto c) anterior la vinculación se limita a las empresas dominadas directa o sucesivamente en los términos previstos en el art 41.1 del C. de Co. Las menciones a los auditores de cuentas se extienden a los cónyuges de los mismos, a las sociedades de auditoría en las que participe en su capital social y a los auditores de cuentas y sociedades de auditoría con los que estén vinculados directa o indirectamente.<sup>252</sup> Hay que añadir a lo anterior que, además se trata de regular indirectamente la independencia a través de la limitación temporal para la contratación de los servicios del auditor de cuentas por parte de la empresa, que no podrá renovar el contrato hasta transcurrido tres ejercicios desde su término. Asimismo, el reglamento matiza que esta limitación contractual será aplicable, además de los casos de auditorías no obligatorias en las que la ley ya hacía referencia, cuando los auditores de cuentas sean nombrados en virtud de lo dispuesto en el art. 40.1 del Cc y en los arts. 205 y 206 de LSA. Por su parte señala también la obligación de los auditores de comunicar al ICAC la revocación de su nombramiento cuando él mismo se hubiera producido para realizar su función según lo establecido en los arts. 204.3 y 206 LSA.<sup>253</sup>

Singular significado tiene otro aspecto relacionado con la independencia: el

---

<sup>252</sup>LOPEZ ALDEA, J., **Fundamentos básicos...** Op. Cit. p. 16.  
En el mismo sentido del ICAC num 7 de enero de 1991.

<sup>253</sup>MARTINEZ GARCIA, F.J., **La regulación de la auditoría...** Op. Cit. p.31.

problema de si los auditores de cuentas pierden su independencia al prestar servicios administrativos a los clientes que auditan.<sup>254</sup> De este modo, TAYLOR y GLEZEN,<sup>255</sup> señalan que entre las firmas de auditores hay diferencias de opinión a la gama de servicios administrativos que es posible ofrecer. Algunos piensan que tales servicios deberían limitar a las funciones que tiene alguna base o relación financiera, como la instalación de un sistema de contabilidad por áreas de responsabilidad o de un sistema computadorizado de cobranza. Otros consideran que esta gama es demasiado limitada y que los servicios administrativos deberían incluir asistencia en casos de fusión, servicios actuariales y contratación de ejecutivos. De los ejemplos anteriores, parece que la contratación de ejecutivos tendría mayores posibilidades de perjudicar la independencia aparente, si no la real. Al público le sería difícil creer que una firma de auditores pueda recomendar que una persona sea contratada como contravalor, en el curso de la auditoría, ser enteramente objetiva en su revisión del trabajo de contravalor. El público podría pensar que la firma de auditores preferiría pasar por alto ciertos errores antes que sufrir el bochorno de que se supiera que recomendó a una persona menos que competente.<sup>256</sup> Ambos grupos de personas podrían llegar a un acuerdo si cada uno de ellos distinguiera claramente entre servicios administrativos y servicios de consultoría administrativa. Si se prestan servicios administrativos, el auditor está asumiendo las funciones de la

---

<sup>254</sup>BURTON, J., **A critical look at professionalism and Scope Services**. The Journal of Accountancy. EEUU Abril 1980. p. 48-56.

<sup>255</sup>TAYLOR, D.H y GLEZEN, W., **Auditoría. Integración de conceptos y procedimientos**. Ed. Limusa. 1987. p. 101.

<sup>256</sup>TAYLOR D. y GLEZEN W., **Auditoría. Integración...** Op. Cit. p. 104.

En 1979, la Junta de Vigilancia Pública para la Sección del AICPA que informa a la SEC emitió un informe con el título *Scope of Services by CPA Firms*. Dicha Junta constituida por personas ajenas a la profesión de auditoría, fue creada con el objeto de prestar servicio independiente de vigilancia de las actividades de la profesión. Recomendó que no se impusieran reglas que prohibieran la prestación de servicios específicos de asesoría administrativa por parte de las firmas de auditores.

Sin embargo, la Junta sugirió que las firmas de auditores no prestaran ciertos tipos de servicios actuariales a una compañía de seguros que fuera su cliente de auditoría. Asimismo, desalentó la prestación de servicios de reclutamiento de ejecutivos para sus clientes, siempre que existiera una gran probabilidad de que tales servicios fueran considerados por los grupos ajenos a la profesión como un impedimento para conservar su independencia. Posteriormente, la Sección adoptó una regla que prohibía a sus miembros realizar actividades de reclutamiento de ejecutivos para sus clientes de participación pública.

administración y, por lo tanto, no puede ser plenamente independiente. Si presta servicios de consultoría administrativa, el auditor está aconsejando: no está realizando una función administrativa ni una operacional, ni tampoco está actuando en el papel de quien toma decisiones. En la profesión contable, los servicios de consultoría administrativa no son nada nuevo, y los auditores siempre han estado aconsejando a sus clientes, y es más, en los últimos años, las funciones de consultoría se han incrementado tanto en concepto, alcance y énfasis.<sup>257</sup>

Examinando la cuestión en cuanto a nuestro Derecho, el RLAC, entra de una manera bastante suave al disponer en su art. 36.3 que *para apreciar la falta de independencia, se tomará en consideración, entre otras circunstancias, la realización para la Empresa o Entidad auditada en otros trabajos que puedan limitar la imparcialidad del auditor. En todo caso, se considerará que no existe independencia cuando el auditor de cuentas haya realizado trabajos durante los tres ejercicios anteriores a aquel a que se refiere la auditoría, relativos a la ejecución material de la contabilidad de la Empresa o Entidad auditada.* Ciertamente el RLAC no ha matizado la cuestión de fondo y no puede considerarse como la mejor. Sin embargo, las Normas Técnicas de Auditoría, aunque no en toda la profundidad deseable ha establecido que *se considerará que existe falta de independencia cuando el auditor sea el ejecutor material de la contabilidad o asuma funciones ejecutivas en la entidad auditada. El resto de los servicios que el auditor puede prestar a su cliente, como consultoría y asesoramiento fiscal, no provocan, en principio, incompatibilidades en este sentido. Sin embargo, el auditor debe estar alerta a situaciones en las que su identificación con el cliente o la gestión de los negocios de éste menoscaben su imagen de independencia haciéndola incompatible con la labor del auditor de cuentas.*

Además, también se amplían las incompatibilidades en las Normas Técnicas de Auditoría, al señalar que el auditor *debe cuidar especialmente la independencia*

---

<sup>257</sup>HOLMES, A. y OVERMYER W., *Principios básicos...* Op. Cit. p. 15.

*cuando la percepción de honorarios por cualquier concepto de un cliente represente una proporción importante de los ingresos brutos totales del auditor de cuentas o sociedad de auditoría...*

Por último, el ICAC<sup>258</sup> ha manifestado que los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría pueden prestar a las entidades auditadas otros servicios, siempre que ello no alcance a la ejecución material de la contabilidad. Esto no es óbice para que existan determinados servicios que puedan provocar una falta de independencia, debiendo en estos casos el auditor de cuentas renunciar bien al ejercicio de la auditoría de cuentas o bien a la prestación del servicio que pudiera menoscabar su objetividad. Ahora bien, dado que no están acotados ni definidos en su contenido los servicios que, distintos de la auditoría de cuentas, puede prestar un auditor, no es posible determinar *a priori* cuáles de ellos pueden menoscabar la independencia, y por consiguiente esta circunstancia sólo puede ser apreciada mediante un análisis de cada caso en particular.

#### **B) Secreto profesional:**

TAYLOR y GLEZEN,<sup>259</sup> describen con gran expresividad que se espera que los miembros de todas las profesiones sean discretos cuando se trata de revelar información obtenida a sus clientes. Los abogados no deben revelar el resultado de sus conversaciones confidenciales con sus clientes; los médicos están obligados a mantener en secreto cualesquiera delicados hechos relacionados con sus pacientes. Así, al igual que los miembros de otras profesiones, el auditor obtiene información confidencial en el curso de sus auditorías, cuando formula declaraciones para el pago del impuesto y cuando presta servicios administrativos. Si no observara discreción, la confianza en el auditor se perdería y los clientes ya no estarían dispuestos a permitirle el acceso a los registros, tan necesario para ejecutar su trabajo. Por

---

<sup>258</sup>Consulta núm 18 al ICAC de mayo de 1991.

<sup>259</sup>TAYLOR, D. y GLEZEN, W., **Auditoría. Integración...** Op. Cit. p. 109.

ejemplo, considérense los perjuicios que podrían resultar si un auditor revelara los detalles de la nómina de sueldos de una empresa o los planes de adquisición de terrenos para la ampliación de la fábrica. No obstante, el auditor deberá recoger en su informe cualquier negativa del cliente a mostrar toda la información necesaria para expresar la imagen fiel de las cuentas anuales.

Pero el deber de guardar el secreto profesional, por parte del auditor -dice ARANA GONDRA-<sup>260</sup> no queda enmarcado solamente en el ámbito jurídico. El orden moral, la ética profesional, exigen también el cumplimiento estricto de esta obligación.

El secreto no se da cuando una persona, antes de que se le confie el conocimiento de un hecho o un acto, promete, expresa o tácitamente, que guardará el debido secreto. El compromiso de no revelar el secreto puede ser, en primer lugar, de carácter expreso, el cual se produce cuando la promesa explícita de no violar la confidencia se manifiesta con anterioridad a que se produzca el conocimiento del hecho o acto que le va a ser comunicado. Pero, conforme ya se ha apuntado, también puede existir la promesa tácita de no revelar, sin necesidad de que se produzca la promesa expresa, cuando el compromiso se presupone o se da por entendido. Tal es el caso de quien actúa profesionalmente en calidad de médico, abogado, auditor, etc. Todos ellos, no necesitan prometer explícitamente la guarda del secreto, porque ello se presupone o se sobreentiende, con claridad y con evidencia.

Asimismo, el art. 13 y 43 RLAC han establecido el mencionado principio ético,<sup>261</sup> y lo completa acertadamente con la debida obligación de guarda y custodia

---

<sup>260</sup>ARANA GONDRA, F.J., **ICJCE. Corporación...** Op. Cit. p. 157.

<sup>261</sup>La Norma Técnica de Auditoría 1.6 recoge fielmente lo dispuesto en la ley y entiende el deber de garantizar el secreto profesional en las actuaciones de ayudantes y colaboradores de los auditores de cuentas.

de toda la documentación del trabajo de auditoría, incluidos los papeles de trabajo<sup>262</sup> del auditor que constituyan las pruebas y el soporte de las conclusiones que consten en el informe durante un plazo de cinco años desde la emisión del informe.<sup>263</sup> Sin embargo, se establece la posibilidad del acceso a la documentación de trabajo en los siguientes términos:

- a) EL ICAC, exclusivamente a los efectos del ejercicio del control técnico, a que se refiere el apartado 2 del art. 22 LAC.
- b) Quienes resulten designados por resolución judicial.
- c) Quienes estén autorizados por la ley.

Problema más complicado es el que plantea TAYLOR y GLEZEN,<sup>264</sup> al

---

<sup>262</sup>PEREDA SIGUENZA, J.M., **Manual de auditoría...** Op. Cit. p.193.

En pocas líneas da su visión sobre la utilidad de los papeles de trabajo, diciendo que el auditor trabaja sobre registros, comprobantes y demás documentos de la empresa, y estos quedan en poder de la misma. Luego al no contar con sus comprobantes respaldatorios, le es necesario al auditor dejar constancia escrita de la ejecución de su trabajo que le sirva de evidencia y de administración de la auditoría.

Los papeles de trabajo constituyen los medios de recopilación del trabajo desarrollado, donde queda constancia del conocimiento del negocio de la empresa, de la revisión y evaluación del control interno y de las evidencias obtenidas mediante el trabajo de comprobaciones.

Los papeles de trabajo comprenden la totalidad de los documentos preparados o recibidos por el auditor para documentar el trabajo efectuado, los métodos y procedimientos aplicados, y las conclusiones obtenidas, son un medio para comunicar información, debiendo ser lo suficientemente explícitos por sí mismos, sin necesidad de aclaración verbal para ser entendidos por cualquier miembro del equipo de auditoría.

Los papeles de trabajo son elementos que permiten acumular evidencias recogidas a través del proceso de auditoría y servir de respaldo del informe, sin formar parte de él. Deben prepararse a medida que se realiza el trabajo de auditoría, y para que tengan utilidad deben ser lo suficientemente detallados y claros para permitir seguir las incidencias del trabajo. Los papeles de trabajo, como documentos, son el vínculo de conexión entre el informe de auditoría, y las cuentas anuales y los registros de las empresa.

La utilidad de los papeles de trabajo radica en: servir para la preparación del informe, respaldando la opinión; constituir elementos de prueba de la tarea realizada; facilitar la administración de la auditoría, respecto al programa de auditoría; servir de supervisión de las tareas de los colaboradores; servir de antecedentes para futuras auditorías; y servir de registro y protocolo.

<sup>263</sup>El art. 44 RLAC, añade que en el caso de existir reclamación, juicio o litigio, en el que dicha documentación pueda constituir elemento de prueba, el plazo se extenderá hasta la resolución o sentencia firme, o finalización del procedimiento.

La pérdida o deterioro de la documentación señalada en el apartado anterior, deberá ser comunicada en un plazo de quince días, a contar desde el momento de producirse el hecho, al ICAC.

<sup>264</sup>TAYLOR, D. y GLEZEN, W., **Auditoría. Integración...** Op. Cit. p. 110.

referirse al grave problema que se presenta cuando un auditor se entera, en el curso de un trabajo, que aparentemente el cliente ha violado una ley. Por ejemplo, supóngase que al formular la declaración para el pago del impuesto, el auditor descubre que el cliente no presentó la de años anteriores. ¿Qué debe hacer? ¿Hay un deber más inmediato que le obligue a romper la regla de confidencialidad e informar de la omisión al fisco?. El AIPCA dice que no, pero en España MARTINEZ GARCIA,<sup>265</sup> ya expone lo que puede ocurrir con el tiempo en nuestro país. En el mismo sentido GRAJAL MARTIN,<sup>266</sup> señala que la Inspección de Hacienda, con el marco vigente legal, tiene a su disposición un nuevo instrumento: los informes de auditoría, pero que llegar a plasmar de manera efectiva la posibilidad de acceso a los papeles de trabajo de los auditores supondría tales inconvenientes y la pérdida de confianza en la auditoría, que en su opinión no se llevará a efecto. Aún así, cree que

---

<sup>265</sup>MARTINEZ GARCIA, F.J., *La regulación...* Op. Cit. p. 316.

Dice con gran conocimiento de causa, además de mostrar su preocupación, que la disposición final primera de la ley, deja abierta una puerta muy conflictiva al señalar en relación a las disposiciones que con rango de ley atribuyan a órganos o instituciones públicas competencias de control o inspección de empresas o entidades cuyas cuentas se sometan a auditoría, que el gobierno, mediante Real Decreto, estableciera los sistemas, normas y procedimientos que hagan posible su adecuada coordinación, pudiendo recabar de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría cuanta información resulte necesaria para el ejercicio de las mencionadas competencias.

En relación a lo señalado en el párrafo precedente podemos decir que el conflicto ha estallado. La espoleta ha sido el texto de Anteproyecto de Real Decreto por el que se desarrolla la citada Disposición Final, denominado Decreto de Coordinación.

Si bien es cierto que solo se refiere al desarrollo de la Disposición en relación a los órganos e instituciones públicas de control o inspección sobre empresas o entidades que operan en el sector financiero, aunque también reconoce que no se agota tal desarrollo, la reacción inmediata de la profesión auditora ha sido unánime: rechazó total a toda situación que menoscabe el secreto profesional y la independencia.

En esencia se pretende regular la coordinación entre los auditores de cuentas y el Banco de España, Comisión del Mercado de Valores y Dirección General de Seguros, sometiendo al ejercicio de la actividad de la auditoría de cuentas sobre las entidades obligadas que operan en el sector financiero, además de las disposiciones generales, al citado Real Decreto y las Normas Técnicas de Auditoría de carácter específico que se establezcan, en las que se han de especificar los datos a recoger en los informes de auditoría, al margen de lo dispuesto en la ley, pudiendo establecer la obligación de elaborar un informe complementario de carácter público e informes especiales.

Por fortuna no permite el acceso directo a los papeles de trabajo de los auditores, salvo que excepcionalmente lo consienta la empresa o entidad auditada, pero se podrían poner en duda los procedimientos que cabe utilizar para conseguir tal consentimiento. Por su parte se podrán encargar a los auditores de cuentas trabajos específicos, actuando en tales casos como mandatarios de los órganos e instituciones de control o inspección, tal circunstancia podría perjudicar su propia misión principal, aquella para la que fue nombrado por la empresa o entidad auditada.

<sup>266</sup>GRAJAL MARTIN, P., *El secreto profesional del auditor ante la Hacienda Pública*. En Partida Doble núm 2. Junio 1990. p.24-27.

la cuestión no está tan clara, y en todo caso depende de razones de política de gobierno el hacer o no efectiva la disposición.<sup>267</sup> A mayor abundamiento, y siendo muy cauteloso, de momento, los auditores y las empresas pueden sentirse tranquilos porque no ha pasado de anteproyecto, y es mejor, por supuesto, que continúe así. Para ILLESCAS ORTIZ,<sup>268</sup> observa que ha de sostenerse la inexistencia de la obligación a vista de los términos en los que se expresan LSA y LAC. Los auditores no están obligados a comunicar a ningún poder público ni las comprobaciones efectuadas ni las conclusiones obtenidas ni el informe que recoge unas y otras. Incluso debe afirmarse que la obligación es la contraria, esto es, la de no comunicar el informe aún cuando en éste habrán de formularse cuantas reservas se consideren oportunas. Sin embargo, el legislador ha optado por establecer una obligación de comunicar a la administración pública con cargo a los auditores que conocieran y comprobarán la existencia de presuntas irregularidades o situaciones que puedan

---

<sup>267</sup> Por mi parte, quiero expresar que no hay que describir el tema, aunque me permito hacer las siguientes apreciaciones siguiendo la línea mencionada en el texto:

- **Primera:** El informe de auditoría, según el art. 218 LSA hay que depositarlo en el Registro Mercantil, y piénsese, que al ser un archivo público, cualquier persona, sin necesidad de justificar interés puede consultar los datos inscritos en el mismo, solicitar un nota informativa, o incluso, la de un certificado acreditativo de lo inscrito o de la ausencia de la inscripción. Así, por lo dicho, se entiende que la Hacienda Pública puede conseguir el informe de auditoría, sin necesidad de perderlo ni a los auditores ni a la sociedad.

- **Segunda:** Tampoco hay que preocuparse si el informe de auditoría puede tener divergencias con los papeles de trabajo, ya que estos últimos son documentos preparados o recibidos por el auditor, para suministrarle una evidencia del trabajo llevado a cabo para respaldar la opinión del auditor, y este se ayuda de ellos, y debe reflejar en su informe a la conclusión que llega por medio de ellos. En consecuencia, no puede haber ninguna divergencia.

- **Tercera:** En el caso que las cuentas anuales sean publicadas íntegramente deberá reproducirse con ellas, íntegramente, el informe de auditoría. Si las cuentas se publican sólo parcialmente se podrá omitir la publicación de dicho informe, debiendo indicarse, en todo caso, el sentido de la opinión y los datos referentes a la inscripción en el Registro. En ningún caso, puede ser publicado un informe de auditoría de forma parcial o resumida.

- **Cuarta:** En los casos que la sociedad no esté obligada a hacer auditoría de cuentas, y la haga, es muy difícil en un principio que la Hacienda Pública sepa que se ha hecho una auditoría.

- **Conclusión:** Si el informe de auditoría está depositado en el Registro Mercantil íntegramente la Hacienda Pública puede consultarlo sin ningún problema. En el caso que no sea así, o la sociedad lo hubiera hecho voluntario lo podrá requerir a la misma, o en último caso véase la postura en el texto.

<sup>268</sup> ILLESCAS ORTIZ, R., **Auditoría, aprobación...** Op. Cit. p. 135.

afectar gravemente a la estabilidad, solvencia o continuidad de la entidad auditada.<sup>269</sup> La norma se circunscribe a la auditoría de sociedades sometidas al régimen de supervisión especial previsto en la propia Ley 13/1992 -sociedades de crédito y sus grupos, sociedades de seguros y sus grupos, sociedades de bolsa y otras relacionadas con el mercado de valores-. La obligación del auditor, por otra parte, es supletoria: sólo ha de satisfacerse cuando le conste de manera fehaciente que en la semana siguiente al día de la entrega por su parte del informe de la auditada ésta no ha remitido copia del mismo al Banco de España, Dirección General de Seguros o Comisión Nacional del Mercado de Valores.

Por último, solo cabe señalar que, por supuesto se prohíbe que el auditor utilice en su provecho o en el de terceras personas la información obtenida en el transcurso de sus actividades. (Véase responsabilidad penal del auditor).

### **C) Diligencia profesional:**

El auditor está obligado a realizar su trabajo con cuidado y diligencia profesional. Se ha de entender por cuidado profesional, solicitud y atención para hacer bien las cosas, por estar atento y vigilante; y por diligencia profesional, actitud de prontitud de forma cuidadosa.<sup>270</sup>

Es evidente que la referida diligencia profesional supone que el auditor y el personal de su organización deben cumplir las Normas Técnicas de Auditoría, tanto en la ejecución del trabajo como en la emisión del informe. Naturalmente, todo ello exige una adecuada supervisión, efectuada a los distintos niveles del trabajo realizado.

Pero es más, el auditor de cuentas debe aceptar únicamente los trabajos que

---

<sup>269</sup>Nuevo párrafo de la disposición final 1ª LAC añadido por la disposición adicional 4ª de la Ley 13/1992, de 1 de junio de 1992, de recursos propios y supervisión en base consolidada de las entidades financieras.

<sup>270</sup>PEREDA SIGUENZA, J.M., **Manual de auditoría...** Op. Cit. p. 103.

pueda efectuar con la debida diligencia profesional, y en consecuencia, no podrá aceptar trabajos que superen en conjunto su capacidad anual medida en horas. Por ello, se considerará que un auditor de cuentas, -siempre que cuente con el equipo humano necesario-, puede supervisar un máximo de 35.000 horas de auditoría anuales y con posterioridad a 1991 ha quedado reducido a 30.000 horas. Por supuesto, y como es lógico para las sociedades de auditoría dicha cifra se multiplicará por el número de socios auditores de cuentas ejercientes.

Es loable que el legislador se preocupe y obligue al auditor, cualquiera que sea su tamaño y estructura, de realizar el control de calidad de sus trabajos, además de revisar periódicamente si sus sistemas de control de calidad siguen apropiados de acuerdo con nuevas circunstancias, tales como nuevas Normas profesionales, estructuras de personas más complejas, etc.<sup>271</sup>

#### **D) Publicidad:**

El auditor puede verse tentado de realizar una publicidad que le permita de

---

<sup>271</sup>La Norma Técnica de Auditoría 1.4.10 observa que el control de calidad debe cubrir los siguientes objetivos:

a) *Independencia, integridad y objetividad.*

Proporcionar seguridad razonable de que todo el personal profesional de auditoría de la organización, a cualquier nivel de responsabilidad, mantiene sus cualidades de independencia, integridad y objetividad.

b) *Formación y capacidad profesional.*

Proporcionar una seguridad razonable de que el personal profesional tiene la formación y capacidad necesarias que le permitan cumplir adecuadamente las responsabilidades que se le asignan. Este objetivo implica el asegurar que la asignación de personal a los trabajos, su contratación, su promoción y desarrollo profesional son adecuados.

c) *Aceptación y continuidad de clientes.*

Permitir la decisión sobre la aceptación y continuidad de los clientes, teniendo en consideración la independencia de auditor y capacidad para proporcionar un servicio adecuado, y la integridad de la dirección y accionistas del cliente.

d) *Consultas.*

Tener una seguridad razonable de que cuando sea necesario, el auditor solicita una ayuda de personas y organismos, internos o externos, que tengan niveles adecuados de competencia, juicio y conocimientos para resolver aspectos técnicos.

e) *Supervisión y control de trabajos.*

Proporcionar una seguridad razonable de que la planificación, la ejecución y la supervisión del trabajo se ha realizado cumpliendo con las Normas Técnicas de Auditoría.

f) *Inspección.*

Proporcionar mediante inspecciones periódicas, internas o externas, una seguridad razonable de que los procedimientos implantados para asegurar la calidad de los trabajos están consiguiendo los objetivos anteriores.

obtener y de reforzar un prestigio entre el público en general, y de este modo poder adquirir una clientela. En nuestra legislación esta totalmente prohibida, cuando se tenga por finalidad la captación de clientes. No obstante, se puede mencionar el nombre de auditor en conferencias, coloquios y artículos de prensa profesionales, ciertos folletos para presentar a las empresas los servicios que éstas previamente hayan solicitado, siempre de forma y con un contenido que no perjudique la reputación, prestigio e imagen de la profesión frente a la sociedad.

A mi entender creo que la publicidad es aceptable y buena siempre que se ajuste al buen gusto y se limite a difundir información básica relacionada con el auditor, y así ha sido recogida en legislaciones extranjeras, como la Alemana,<sup>272</sup> la de Reino Unido,<sup>273</sup> y la de Suecia<sup>274</sup>. El régimen actual es muy severo, y no sólo con el auditor, sino ocurre por ejemplo igual con los abogados. Las Normas Técnicas de Auditoría debían haber dado un cierto margen de maniobrabilidad, y más, cuando en la actualidad tenemos una ley de competencia desleal de 3/1991, de 10 de enero, que es aplicable no sólo a los empresarios sino también a las profesiones liberales,<sup>275</sup> y en ellas, hay que incluir al auditor de cuentas,<sup>276</sup> que ya completa cuestiones tan trascendentales como los actos de confusión; actos de engaño; obsequios, primas y supuestos análogos; actos de denigración; actos de comparación;

---

<sup>272</sup>Se permiten anuncios en periódicos y revistas siempre y cuando estén basados en datos reales.

<sup>273</sup>La *Guide to Professional Ethics and Accountancy*. Agosto 1987. *Institute of Chartered Accountants in England and Wales*, establece, claramente y sin ambigüedades, que la publicidad para los auditores británicos es aceptable, siempre que ésta se efectúe de acuerdo por el buen gusto, tanto en el contenido como en la presentación y que no desmerezca y desprece los servicios ofrecidos por sus colegas.

<sup>274</sup>Actualmente se permite que el auditor pueda hacer publicidad de su nombre y capacitación profesional sin que ello implique un descrédito para la profesión.

<sup>275</sup>Téngase en cuenta que las Normas Técnicas de Auditoría son de una Resolución de 19 de enero de 1991, y la ley es de 10 de enero de 1991.

<sup>276</sup>Tiene aplicación directa en la auditoría de cuentas, puesto que para que exista un acto de competencia desleal basta que se cumplan unas condiciones. La primera que el acto se realice en el mercado, es decir, que se trate de un acto dotado de trascendencia externa, y que se lleve a cabo con fines concurrenciales, o sea, que el acto tenga por finalidad promover o asegurar la difusión en el mercado de las prestaciones propias o de terceros.

actos de imitación; explotación de la reputación ajena; violación de secretos; inducción a la infracción contractual; violación de normas; discriminación; venta a pérdida. Con esta ley, y un regulación adecuada, creo que se podría tener una normativa en este tema menos restrictiva. Piénsese que en EEUU<sup>277</sup> antes tenían una legislación que no permitía ningún tipo de publicidad y en la actualidad se permite siempre que sea de buen gusto, se limite a difundir información relacionada con el auditor, y no sea presentada de manera fraudulenta o engañosa.

#### 2.2.8.2.-El objeto de la auditoría de cuentas: el informe de auditor.<sup>278</sup>

El principal objetivo de un trabajo de auditoría<sup>279</sup> es permitir que el auditor llegue a estar en condiciones de informar fundadamente sobre la fidelidad y credibilidad de la situación financiera que reflejan las cuentas anuales.<sup>280</sup> Señala

---

<sup>277</sup> En el caso del auditor, la publicidad que se les permite en EEUU me parece correcta porque existen limitaciones que son necesarias y en el texto hago mención. Lo que es una aberración, es la publicidad que realizan los abogados que anuncian sus éxitos y logros en casos que son un verdadero fraude. Por ejemplo, son los accidentes de tráfico con lesiones sin importancia en las que se consiguen cifras escandalosas gracias al buen hacer del abogado que utiliza todo tipo de trucos poco profesionales con la ética de su profesión. Y es más, lo grave no es lo anterior, que en el fondo defienden a su cliente, lo realmente escandaloso, es que lo anuncian en la televisión o en la radio para conseguir clientela lo que perjudica a toda la profesión. Por fortuna, repito que los auditores no se encuentran en este caso.

<sup>278</sup> Los informes de auditoría son el producto final, la base sobre la que se juzga su trabajo. Para saber redactarlos mejor es muy recomendable la lectura de BROMAGE, M., *Los informes de auditoría y su técnica de redacción* Ed. Deusto. 1991.

<sup>279</sup> Para el AICPA. SAS. párrafo 110.01.

El objetivo de un examen ordinario de los estados financieros de un auditor independiente es la expresión de una opinión sobre la razonabilidad con las que presentar la situación financiera, los resultados de las operaciones y los cambios en la situación financiera, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados. El informe de auditor es el medio por el que se expresa su opinión, o si las circunstancias lo requieren, se abstiene de opinar. En cualquier caso, dirá si su examen ha sido hecho de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas. De acuerdo con esta normas, se requiere que declare si, en su opinión, los estados financieros se presentan con los mismos principios de contabilidad generalmente aceptados, y si esos principios se han aplicado uniformemente en la preparación de los estados financieros del período actual en relación con los del período precedente.

<sup>280</sup> Véase el punto 0.2 de la Resolución de 19 de enero de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por las que se publican las Normas Técnicas de Auditoría.

ALVAREZ LOPEZ<sup>281</sup> que, el auditor está obligado a manifestar en su informe si, de acuerdo con su opinión, los estados financieros ofrecen una imagen fiel y razonable de la riqueza o patrimonio de la empresa a fin de ejercicio, de los resultados obtenidos en el período y de la estructura financiera.

Derivado del anterior objetivo, si el procedimiento de auditoría ha sido el adecuado, puede ciertamente sacar a la luz irregularidades, errores y fraudes, aunque téngase en cuenta, que al auditor de cuentas no le incumbe, el descubrimiento de documentos falsificados ni de operaciones ilegales, misión más propia de abogados u otros expertos en estas materias. En cualquier caso, hay que considerar que si surgen sospechas, se debe investigar, y en el caso que sean de cierta importancia, debe ser capaz de detectarlo, porque si no lo hacen pueden incurrir en responsabilidad por negligencia. Problema interesante es saber si el auditor no ha detectado un fraude y ha emitido un informe favorable, los administradores podrán ampararse en dicho informe para quedar exentos de responsabilidad. A mi entender, los administradores seguirán siendo responsables por los actos cometidos, y los auditores tendrán que responder por su negligencia. En cualquier caso, considérese que son los administradores de la empresa a los que les incumbe descubrir fraudes, omisiones, errores, etc.

A mayor abundamiento, el informe de auditoría es el objeto principal de la auditoría, y toda actividad revisora que no culmine, emita y entregue el citado informe, no es legalmente calificable como auditoría, y es más, simplemente la auditoría no existirá desde un punto de vista legal ni previsiblemente contractual.<sup>282</sup>

---

<sup>281</sup>ALVAREZ LOPEZ, J., *Auditoria* ... Op. Cit. p.53.

<sup>282</sup>El art. 1 LAC circunscripta el campo de la auditoría de cuentas, a la revisión y verificación de documentos contables, siempre que aquella tenga por objeto la emisión de un informe que pueda tener efectos frente a terceros.

El informe de auditoría está dirigido a poner de manifiesto una opinión técnica<sup>283</sup> sobre si dichas cuentas anuales expresan, en todos sus aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la entidad, así como del resultado de sus operaciones en el periodo examinado, de conformidad con principios y normas de contabilidad generalmente aceptados.<sup>284</sup>

Por último, si el auditor entiende que el sistema de control interno de la empresa no se desarrolla con el nivel adecuado, está obligado a hacerlo constar en su informe, y si el cliente lo desea, aconsejarle para mejorarlo.<sup>285</sup>

#### **A) Documentación a examinar.**

La obligación de verificación implica la necesidad por las sociedades de someter a informe de auditores externos sus cuentas anuales y el informe de gestión (art. 203 LSA), y es más, el art. 208 LSA preceptúa que los auditores verificarán la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales del ejercicio. A mayor precisión, como se infiere en lo dispuesto en el art. 209.1 a) LSA, el auditor habrá de examinar no sólo las cuentas anuales y el informe de gestión relativos al ejercicio

---

<sup>283</sup> La Norma Técnica sobre Informes 3.1 cuarta observa que se entiende por opinión técnica sobre las cuentas anuales tomadas en su conjunto, la que se deduce de una planificación y ejecución de los trabajos de auditoría dirigida a formarse y soportar una opinión sobre todos aquellos aspectos de las cuentas anuales que afectan significativamente a la imagen fiel que las mismas deben presentar y no sobre todos y cada uno de sus conceptos o partidas de las cuentas anuales individualmente considerados, dado que ello requeriría un alcance del trabajo sustancialmente mayor, que no es el objeto de una auditoría.

<sup>284</sup>MADARIAGA GOROCICA, J.M., **La auditoría de cuentas...** Op. Cit. p.104.  
En términos parecido el art. 2 LAC y 5 de su reglamento.

<sup>285</sup>Asimismo de la mano de GIRONELLA MASGRAU, E., **El control interno y la censura de cuentas.** Ed. ICE. 1976. p 29. Llegamos a un trabajo de PANIAGUA BRAVO, que aunque obsoleto en el tiempo nos hace la reflexión de que busca en la actualidad un hombre de negocios, y el mismo no se conforma sólo con un informe; quien se limite a ello, le decepcionaría en cierta forma, además de que no cumpliría con las normas profesionales aplicables. Abundando en ideas, se podría decir que el dictamen sobre los estados financieros está en peligro de caer en obsolescencia, por estar referido al pasado de la entidad, y lo que más le interesa en la actualidad al hombre de negocios es el presente y futuro de la misma, a base de recomendaciones para lograr eficiencia y productividad de la entidad, reducir costes, incrementos de los ingresos, etc. En realidad, esto es un foco rojo que nos debe llamar poderosamente la atención, para enfocar ésta hacia lo que un hombre de negocios llamaría servicio integral dinámico.

revisado sino también la contabilidad de la compañía.<sup>286</sup> La inclusión de esta última entre la documentación a examinar se debe a la mención que de ella se efectúa en el art. 208.1 a) LSA. En su virtud el auditor ha de realizar en su informe observaciones sobre las infracciones que en la contabilidad hubiere encontrado. Esa formulación obligatoria sería imposible de realizar si limitara su examen a las cuentas anuales. De ahí que se concluya que tanto las cuentas como la contabilidad del ejercicio deben ser revisadas.<sup>287</sup>

### **B) El objeto material del informe de auditoría.**

El art. 208 LSA establece cuatro campos de revisión contable que constituyen el objeto material de la auditoría: la revisión ha de consistir en la comprobación por parte del auditor de la idoneidad de las cuentas anuales -tal como han sido confeccionadas por los administradores sociales- para ofrecer la imagen fiel del patrimonio social, de la situación financiera de la compañía, y de los resultados del ejercicio,<sup>288</sup> igualmente comprobará el auditor la concordancia del informe de gestión con las cifras que arrojan las cuentas anuales. De los cuatro campos mencionados, se pueden, a su vez ensamblar en dos categorías conceptuales de reciente incorporación a nuestro Derecho: la imagen fiel y la concordancia<sup>289</sup>

La primera, la imagen fiel, hay que entenderla como la representación clara y exacta por vía numérica de las realidades patrimoniales de la compañía al que

---

<sup>286</sup>El concepto legal de contabilidad del empresario viene delimitado por los art. 25 y ss. del C. de Co.

<sup>287</sup>ILLESCAS ORTIZ, R., **Auditoria, aprobación...** Op. Cit. p. 118.

<sup>288</sup>Por lo que se refiere al patrimonio social, es el conjunto de derechos y obligaciones que recaen en la persona jurídica auditada al día del cierre de las cuentas anuales debe ser objeto de representación mediante imagen fiel en las cuentas del ejercicio. De entre estas, el balance por su propia configuración y significado es la indicada para ofrecer dicha imagen.

La imagen de la situación financiera de la compañía tendrá su fiel reflejo en la memoria anual.

Por último, la imagen fiel de los resultados de la compañía se debe de reflejar suficientemente a través de la cuenta de pérdidas y ganancias y de su correcto saldo.

Vease ILLESCAS ORTIZ, R., **Auditoria, aprobación...** Op. Cit. p. 114.

<sup>289</sup>ILLESCAS ORTIZ, R., **Auditoria, aprobación...** Op. Cit. p. 108.

correspondan las cuentas en revisión: la claridad, ha de afirmarse que consiste en la adecuación de las cuentas a los esquemas coactivos de confección de las mismas establecidos por la propia ley y sus normas de desarrollo, la exactitud, consiste en la observancia de los principios contables materiales igualmente establecidos por la ley -art. 38 del C de Co principalmente- a la hora de proceder no sólo a la confección de las cuentas anuales sino también, y con antelación, a la hora de la llevanza de la contabilidad diaria de la compañía. A mayor abundamiento, el Plan General de Contabilidad, confirma esta forma de entendimiento de la imagen fiel requerida por el art. 208 LSA.<sup>290</sup> En consecuencia, al margen de los elementos de análisis realizados, quedan establecidos los siguientes conceptos:<sup>291</sup>

- Obligatoriedad de formulación unitaria de las cuentas anuales al cierre del ejercicio. (art. 34.1 del C de Co).

- La redacción de las mismas será de conformidad con las disposiciones legales (art.34.2 del C de Co).

- Si de la aplicación de las disposiciones legales no se mostrara la imagen fiel, deberá suministrarse información complementaria.

- En casos excepcionales, si la aplicación de una disposición legal en materia de contabilidad fuera incompatible con la imagen fiel que deben proporcionar las cuentas anuales, tal disposición no será aplicable, si bien la Memoria deberá recoger, motivar y explicar su influencia.<sup>292</sup>

---

<sup>290</sup>ILLESCAS ORTIZ, R., **Auditoría, aprobación...** Op. Cit. p. 109 a 111.

<sup>291</sup>CERDA APARICIO, J., **Adaptación de las legislaciones nacionales a la IV Directiva del Derecho de Sociedades.** Ed. Centro de Estudios Financieros. 1992. p. 109.

<sup>292</sup>A mayor abundamiento, el art. 38.2 del C. de Co, -aplicando al caso concreto la regla general de flexibilidad contable que se consagra, al alza y a la baja o en más y menos en los párrafos 3 y 4 del art. 34 del C. de Co.-, efectivamente, permite de modo no menos expreso que en casos excepcionales no se utilicen los principios fundamentales contables por él consagrados si bien dicha no observancia habrá de ser señalada y razonada en la memoria anual correspondiente.

Ha de concluirse, por consiguiente, que en paralelo a un incremento de la severidad con la que los administradores han de cumplir con sus obligaciones contables así como de la cantidad de éstas, la ley flexibiliza su posición en relación con elementos básicos que subyacen al reflejo legalmente requerido de la imagen fiel de la compañía. Esta flexibilización -con su considerable carga

La segunda, la concordancia, es el nuevo elemento conceptual incorporado al ordenamiento español en materia jurídico contable y sobre el que la auditoría ha de recaer en cuanto que es objeto material suyo. En nuestro Derecho el legislador ha querido que entre las cuentas anuales y el informe de gestión, muestre, sin más, la inexistencia de divergencias. (art. 208 LSA).

### C) Naturaleza jurídica del informe.

El documento que se analiza, el informe del auditor, ha de ser configurado jurídicamente como un documento privado, de carácter mercantil, dotado de un contenido mínimo legal -art. 2 LAC y art. 4 RLAC<sup>293</sup>-. Ahora bien, resulta oportuno

---

de subjetivismo- puede poner en peligro los objetivos legalmente perseguidos con las nuevas exigencias de contabilidad y auditorías societarias; al mismo tiempo es contraria a la tradición jurisprudencial británica en la materia en relación con la cual -y en particular en relación con el requisito de exactitud- los tribunales habían mantenido posturas secularmente contrarias a todo tipo de subjetivismos: fueran cuales fueran las creencias de los administradores sobre el impacto en relación con la imagen fiel de cualquier tipo de contabilización y valoración, dicha contabilización y valoración ha de llevarse a cabo de conformidad con las exigencias legales sin que la derogación de las mismas pudiera depender del criterio singular del contabilizador. Esta posición se flexibiliza en la actualidad y en España se consagra flexibilizadamente en la profusión legislativa de 1989. El auditor, conocedor de los potenciales graves efectos del deterioro de la imagen fiel que el subjetivismo encierra, está convocado a escrutar de un modo particularmente minucioso las circunstancias excepcionales de cada caso en que la claridad y exactitud de las cuentas anuales tal y como aquí se han configurado resultan abandonados por los administradores sociales.

Véase ILESCAS CRTIZ, R., **Auditoría, aprobación...** Op. Cit. p. 112.

<sup>293</sup>El informe de auditoría de las cuentas anuales contendrá, al menos, los siguientes datos:

- a) Identificación de la Empresa o Entidad auditada.
- b) Personas físicas o jurídicas que encargaron el trabajo y, en su caso, a quienes vaya destinado.
- c) Identificación de las cuentas anuales objeto de la auditoría de cuentas que se incorporan al informe.
- d) Referencia a las normas técnicas de auditoría aplicadas en el trabajo realizado y, en su caso, a los procedimientos previstos en ellas que no haya sido posible aplicar como consecuencia de cualquier limitación impuesta a la actividad auditora, así como a las incidencias que se pongan de manifiesto en el desarrollo de los trabajos.
- e) Manifestación explícita de que los datos que figuran en la memoria contienen toda la información necesaria y suficiente para interpretar y comprender adecuadamente la situación financiera y patrimonial de la Empresa o Entidad auditada, así como el resultado obtenido en el ejercicio, añadiendo, en su caso, aquellos comentarios que complementen el contenido del mencionado documento.
- f) Opinión técnica, con el contenido y alcance que se establece en el art. 5 LAC.
- g) Firma del auditor o auditores de cuentas que lo hubieran realizado, con expresión de la fecha de emisión del citado informe.

A mayor abundamiento vease Norma Técnica sobre Informes 3.2, que por epigrafe se identifica como **elementos básicos del informe de auditoría**

reflexionar aquí acerca de su configuración, que sencilla y claramente describe el profesor ILLESCAS ORTIZ,<sup>294</sup> cuando señala que en el campo del Derecho Mercantil está lleno de documentos cuya configuración se debe a un mandato legal, - así por ejemplo la contabilidad-, o cuya confección se atribuye a profesionales - intermediarios en la producción de seguros, por ejemplo- y no por ello el carácter privado de los documentos fruto de la actividad de los sujetos regulados puede ser puesto en entredicho. Por otra parte, la calificación de mercantil es plenamente coherente con el rasgo de documento privado, y posee una especial transcendencia por lo que se refiere a la protección penal que el ordenamiento atribuye a la exactitud e integridad de su contenido así como a la autenticidad de su autoría -arts. 302 y ss. CP-.

#### **D) Clases de informes del auditor.**

Las normas legales aplicables a la determinación del contenido del informe deben dissociarse de aquellas otras que disciplinan las diversas clases de informes que pueden emitir el auditor. Así, examinando el informe en cuanto a nuestro Derecho, habrá que distinguir respecto del particular los siguientes tipos de opinión

*a) Favorable:* implica que el auditor ha podido llevar a cabo los procedimientos y pruebas que considera necesario, según las Normas Técnicas de Auditoría, que las cuentas anuales han sido preparadas de acuerdo con el Plan General Contable, aplicadas sobre una base uniforme respecto al año anterior y que incluyen toda la información necesaria para hacer que las cuentas no induzcan a error. La opinión sin salvedades expresa que las cuentas anuales presentan razonablemente la situación económica, financiera y de los resultados de la empresa, así como la información de la Memoria.<sup>295</sup> Este tipo de opinión sólo podrá expresarse cuando concurren las

---

*independiente de cuentas anuales.*

<sup>294</sup>ILLESCAS ORTIZ, R., **Auditoría, aprobación...** Op. Cit. p. 123.

<sup>295</sup>PEREDA SIGUENZA, J.M., **Manual de Auditoría...** Op. Cit. p. 233.

siguientes circunstancias.<sup>296</sup>

- Cuando el auditor haya aplicado, sin limitaciones, las normas de auditoría establecidas.

- Cuando las cuentas anuales se hayan preparado y presentado de conformidad con los principios y normas contables generalmente aceptados, (incluyendo la información necesaria y suficiente en la memoria para la interpretación y comprensión adecuada de dichas cuentas anuales), aplicados uniformemente.<sup>297</sup>

b) *Opinión con salvedades*: la sociedad de auditoría COOPERS & LYBRAND,<sup>298</sup> en su Manual de Auditoría observa acertadamente que si la opinión no pudiera ser afirmativa, debe calificar su informe haciendo las salvedades pertinentes y explicando con claridad los motivos por los cuales considera que no se cumplen las exigencias de fidelidad y razonabilidad, y en que aspectos, y en qué medida, se ha incurrido en una formulación errónea. A modo ilustrativo, implica la existencia de hechos de cierta importancia significativa, como los siguientes.<sup>299</sup>

- Errores en la aplicación de principios contables o fallos en los registros o en la interpretación de la información. La violación de algún principio afecta, principalmente, a la valoración y a su razonable información. Si los errores son significativos, el auditor solicitará su corrección, y en el supuesto de que no se corrigiesen se expresará la opinión con salvedades.

- Los Principios de Contabilidad generalmente aceptados no aplicados uniformemente, originan cambios en el ejercicio con efectos en la comparación entre las cuentas anuales. La opinión con salvedades señalará la incidencia del cambio.

- Limitaciones en el alcance o cualquier restricción en el examen de las cuentas

---

<sup>296</sup>MADARIAGA GOROCICA, J.M., **La auditoría de cuentas...** Op. Cit. p. 147.  
En parecidos términos la Norma Técnica de Auditoría sobre informes 3.6.2.

<sup>297</sup>Recuérdese que no cabe hablar de uniformidad en el primer ejercicio social de una entidad, por lo que en este caso. Véase Norma Técnica de Auditoría sobre Informes 3.9.

<sup>298</sup>COOPERS & LYBRAND. **Manual ...**Op. Cit. p. 2.

<sup>299</sup>PEREDA SIGUENZA, J. M., **Manual de Auditoría...** Op. Cit. p. 234.  
Si se desea realizar un análisis específico del tema véase LOPEZ ALDEA, J., **Fundamentos Básicos...** Op. Cit. p. 211 a 369.

anuales, bien sea impuesta por la empresa (si limita algo, es porque tiene algo que ocultar) o bien por las circunstancias propias del trabajo. Es el auditor y no la empresa quien determina la extensión y profundidad del examen a realizar, debiendo efectuar todas aquellas pruebas que considere necesarias de acuerdo con las circunstancias. Las limitaciones pueden ser diversas, tales como: carencia de inventarios físicos; no permitir la circulación de saldos, no autorizar el acceso a auditar sociedades participadas o no facilitar información auditada de las mismas; etc. Las razones de emitir opinión con salvedades es por la imposibilidad de obtener evidencia adecuada, y deben ser descntas en el dictamen.

- Información insuficiente, motivará solicitar a la empresa su inclusión en la Memoria la información omitida o complementaria que el auditor considere. De no aceptarse por la empresa su inclusión, se emitirá opinión con salvedades deta'llando la información omitida, siempre que la misma tenga significación en la interpretación de las cuentas anuales.

- Incertidumbres cuyos resultados no se pueden evaluar por depender la contingencia de acontecimiento futuro, y no se tenga ninguna certeza por la empresa ni por el auditor. Estas incertidumbres pueden ser: pleitos en curso, asuntos fiscales; etc.

c) *Opinión desfavorable*: dice la NTA sobre informes 3.5 que *la opinión desfavorable supone manifestarse en el sentido de que las cuentas anuales tomadas en su conjunto no presentan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado de las operaciones o de los cambios en la situación financiera de la entidad auditada, de conformidad con los principios y normas contables generalmente aceptados*. Es necesario, pues, para que el auditor llegue a expresar una opinión desfavorable, haya encontrado errores, incumplimiento de principios y normas contables generalmente aceptados, incluyendo defectos de presentación de la información, que a su entender, afecta a las cuentas anuales significativamente. Sin embargo, en modo alguno infracciones a normas legales o estatutarias pueden ser calificadas de contables por razón de la materia disciplinaria -por ejemplo, las referentes a la observancia de requisitos para designación de administradores-

puedan generar, al amparo del art. 209.1 a) LSA, reserva alguna en el informe de auditoría. La propia naturaleza de la auditoría de cuentas y su finalidad limitada - circunscrita a los campos específicos fijados por el art. 208 LSA- impedirían cualquier salvedad y observación así generada.<sup>300</sup>

d) *Opinión denegada*: cuando el auditor no ha podido formarse una opinión sobre la razonabilidad de las cuentas anuales, dará lugar a la abstención de opinión, pues los hechos han de ser muy significativos, porque sino bastaría con dar salvedades. Siempre que el auditor se abstenga de opinar deberá indicar las circunstancias que lo motivan; porque no ha obtenido la evidencia suficiente y adecuada para formarse una opinión en su conjunto, sea por limitaciones importantes en el alcance de su examen; porque exista presencia de incertidumbres de cierta consideración con respecto a determinadas partidas o de aspectos económicos o financieros que afectan sustancialmente a la situación patrimonial de la empresa.<sup>301</sup>

#### **E) El plazo de emisión y entrega del informe.**

El enunciado del precepto 210 LSA establece el plazo de un mes para que los auditores efectúen la emisión del informe. Importa ahora fijar si por emisión ha de entenderse la redacción y firma del informe. La respuesta es sí, y es más, con la lectura del art. 325 RRM, el cual distingue entre emisión del informe y entrega del mismo a su destinatario. En consecuencia, la presentación del art. 210 LSA, debe entenderse como conducta comprensiva de tres actos de los auditores, diferenciados y sucesivos: la redacción, firma y entrega a su destinatario del informe de auditoría que habrá de ser llevado a cabo en el plazo de un mes. Sin embargo, cuestión interesante es saber si el plazo legal de un mes es máximo o mínimo. Por supuesto, que es mínimo e implica la posibilidad de su ampliación por vía contractual, por tanto no es imperativo y juega subsidiariamente, siendo nula toda cláusula negocial que obligue a presentar su informe en menos de un mes. En todo caso, el plazo máximo

---

<sup>300</sup> ILLESCAS ORTIZ, R., *Auditoría, aprobación...* Op. Cit. p. 132.

<sup>301</sup> PEREDA SIGUENZA, J. M., *Manual de auditoría...* Op. Cit. p. 235. ALVAREZ LOPEZ, J., *Auditoría...* Op. Cit. p. 331.

que tendrán los auditores para poder emitir el informe será el de tres meses menos quince días, ya que la Junta ha de reunirse dentro de los seis primeros meses a partir el cierre el ejercicio (art. 95 LSA) y además habrá de ser convocada con, al menos, quince días de antelación a su celebración art. 97.1 LSA.<sup>302</sup> El plazo legal habrá que computarse de acuerdo con las normas especiales establecidas en el art. 60 del C. de Co., es decir, se entenderá por día las veinticuatro horas; el mes se computará según estén designados en el calendario gregoriano, o sea, teniendo en cuenta las variaciones de días de unos a otros; y el año en 365 días.<sup>303</sup> Razones de tipo práctico, y una interpretación extensiva del art. 171. 2 LSA me llevan a opinar, que una eventual negativa por parte de alguno o de varios administradores de la firma de las cuentas, no impide que comience del decurso del plazo legal de un mes o el superior convenido, si realmente las firman la mayoría de los administradores.

En cuanto el fundamento del comienzo del cómputo del plazo para la emisión del informe por los auditores, el art. 210. 1 LSA observa que es *el momento en el que les fueren entregadas las cuentas firmadas por los administradores*, a los auditores. La práctica nos indica que los auditores inician la revisión con anterioridad a dicho momento de la entrega de las cuentas, ya que en las grandes sociedades de forma especial, resultaría imposible emitir el informe en períodos de tiempo breve, si no se fuerán preparando sus diversos elementos desde el momento mismo en que formulaciones parciales o provisionales de las cuentas anuales van existiendo en poder de los administradores e, incluso, en ciertos casos la actividad revisora es tan permanente y constante como lo es la contable.<sup>304</sup> Ciertamente que la auditoría de cuentas posee una complejidad y presenta dificultades imprevistas que hagan imposible la obtención de conclusiones por parte de los auditores en el plazo legalmente estipulado. Ante esta posibilidad, cabe el otorgamiento de una prórroga

---

<sup>302</sup>NEILA NEILA, J. M., **La Nueva Ley...** Op. Cit. p. 990.

<sup>303</sup>VICENT CHULIA, F., **Compendio...** Op. Cit. p. 21.

<sup>304</sup>ILLESCAS ORTIZ, R., **Auditoría, aprobación...** Op. Cit. p. 140.

del plazo de emisión legal o convencional, siempre que hayan existido previsiones contractuales. Más difícil, -dice ILLESCAS ORTIZ-,<sup>305</sup> es un alargamiento del plazo legal de emisión cuando no existen previsiones contractuales. No obstante, el art. 309.12 RRM prevé, para el caso de experto independiente designado por el Registrador Mercantil, la posibilidad de que cuando concurren circunstancias excepcionales el Registrador a petición del propio designado otorgue un plazo mayor al reglamentario de un mes para la emisión de su informe. Esta regla podrá ser de aplicación al auditor registralmente designado al amparo de la disposición general de remisión contenida en el art. 328 RRM. Cuando el auditor no es el designado por el Registrador sino por la compañía auditada no se advierten razones para que idéntico principio pueda ser aplicado a una falta de específica prevision legal y contractual. Recuérdese el límite cronológico señalado con anterioridad, pero además, son necesarios tres elementos para el aplazamiento: concurrencia o prevista o imprevista de circunstancias excepcionales; petición del propio auditor; y consentimiento de la compañía expresado a través de su órgano de administración.

Es evidente que a pesar de lo anterior puede haber un incumplimiento de los auditores en confeccionar y entregar su informe, y en consecuencia hacer imposible que el día que en un principio debería haberse celebrado la junta disponer del informe. Es claro, que el retraso en la observancia del plazo de entrega determinará una reponsabilidad de los auditores que señala el art. 211 LSA y que desarrollaré postenormente. Pero, a los administradores les debemos resolver el problema es decir, si celebran la junta sin el informe de los auditores o en último caso postergan su celebración... Tanto la jurisprudencia<sup>306</sup> como la doctrina han acogido en sus tesis por el aplazamiento de la junta ordinaria hasta que el informe esté disponible para los accionistas con la antelación marcada en el art. 212.2., convirtiendo a la junta en

---

<sup>305</sup>ILLESCAS ORTIZ, R., **Auditoria, aprobación...** Op. Cit. p. 142.

<sup>306</sup>La jurisprudencia de casación, si bien no se ha pronunciado sobre el requisito de disponibilidad del informe de auditoría dada su aparición en 1989, ha sostenido el retraso en los supuestos de falta de documentación contable. Véase STS 4-5-1961; 10-5-1967; 11-11-1968; 31-10-1984.

extraordinaria.

Por último, es muy posible como señala NEILA NEILA,<sup>307</sup> que el informe de los auditores sea contrario a alguna de las formulaciones presentadas por los administradores, por lo que éstos, voluntariamente, pueden decidir modificar tales cuentas y documentos para adecuarlos a los criterios que establezca el informe de los auditores. En tal caso, se permite tal modificación, pero tendrán de nuevo los auditores que volver a revisar los documentos modificados para emitir el informe en relación con ellos. En ese supuesto, el informe de los auditores reflejará que habiendo sido contrario a determinadas formulaciones del órgano de administración de la sociedad, éstos han rectificado y corregido los criterios conforme a las técnicas contables señaladas en el informe técnico. En mi opinión, el informe no se amplía sino que se acorta, porque el párrafo que contienen las reservas debe desaparecer. Pudiera darse el caso de volver a repetirse esta modificación si el informe de los auditores todavía encuentran diferencias con el preceptuado.

Piénsese que si el legislador hubiera deseado que las alteraciones incondicionales se introdujeran por los administradores debería así de haberlo declarado de modo preciso y riguroso. Pero, en todo caso, habrá de estar la documentación a disposición de los accionistas a partir de la convocatoria de la Junta General (art. 212 LSA), por lo que dicha fecha marca el tope para el que las cuentas deben estar formuladas y firmadas.

### **2.2.9.- Responsabilidades del auditor y régimen sancionador.**

El auditor, como en cualquier otra profesión se ve sometido a una responsabilidad en el desarrollo de su trabajo, prestando a sus clientes servicios competentes, siendo el resultado la emisión del informe de auditoría debidamente elaborado. De aquí que sea conveniente examinar la cuestión en cuanto a nuestro

---

<sup>307</sup> NEILA NEILA J.M., *La Nueva Ley...* Op. Cit. p. 990.

Derecho, y distinguir del particular los siguientes tipos de responsabilidad: civil, administrativa y penal, enumeradas en función del menor al mayor peso que el poder público posee en la deducción de una a otra.

### 2.2.9.1.- Responsabilidad civil.

En una visión previa y generalizada sobre el tema de la responsabilidad civil de los auditores, se plantea el problema de su naturaleza contractual o extracontractual. Es sabido que, por aplicación de la doctrina general sobre responsabilidad, se considera que ésta tiene carácter de contractual con todos aquellos supuestos en los que preexista una obligación entre las partes, incluso en el caso de que dicha obligación no se derive en un contrato, sino de un cuasi-contrato, o de una promesa unilateral o de las propias leyes. Mientras que la responsabilidad frente a terceros en general será extracontractual o aquiliana.<sup>308</sup>

#### A) La reponsabilidad del auditor frente a la compañía auditada.

Las relaciones entre los auditores y la compañía auditada se canalizan a través del correspondiente contrato, y en este aspecto la responsabilidad de los auditores será contractual. Es más, el art. 11.1 LAC, -y en los mismos términos el 42.1 de su reglamento- lo confirma cuando preceptúa que los *auditores de cuentas responderán directa o solidariamente frente las empresas o entidades auditadas y frente a terceros, por los daños y perjuicios que se deriven del incumplimiento de sus obligaciones.*<sup>309</sup>

---

<sup>308</sup>ARANA GONDRA, F. J., **La censura de cuentas...** Op. Cit. p. 175.

A mayor abundamiento CASTAN, **Derecho civil español, comun y foral.** Madrid 1955. 9ªed. 1-2ª. p. 489.

La culpa en sentido amplio tiene dos modalidades: la culpa contractual, que presupone una relación preexistente (generalmente un contrato) entre el autor del daño y la víctima del mismo, y la extracontractual o aquiliana, que representa un daño causado con independencia de cualquier relación jurídica precedente entre las partes, salvo el deber genérico, comun a todos los hombres, de no dañar o otro *alterum non ledere*. PASCUAL ESTEVIL, L., **Hacia un concepto actual de responsabilidad civil.** Bosch, Casa Editorial, S.A. Barcelona 1989.

<sup>309</sup>ILLESCAS ORTIZ, R., **Auditoría, aprobación...** Op. Cit. p. 160.

Significa que es una responsabilidad personal a cuya deducción quedan afectos todos sus bienes de modo inmediato en virtud de la correspondiente decisión judicial. Es igualmente una responsabilidad ilimitada de acuerdo con lo dispuesto en art. 12 LAC: todos los bienes del auditor quedan así pues, afectos al pago de la indemnización correspondiente hasta su agotamiento -de la indemnización o los bienes del auditor-.

En el caso de que los auditores sean dos o más personas físicas -recuérdese

Este artículo tiene como trasfondo el art. 1101 del Código Civil, en la que la responsabilidad nace del incumplimiento de un contrato, es decir, de un pacto en el que las partes, haciendo uso de la autonomía de la voluntad (reconocida por el art. 1255 del C.c: *los contratantes pueden establecer los pactos, cláusulas y condiciones que tengan por conveniente, siempre que no sean contrarias a las Leyes, a la moral ni al orden público*), acuerden aquello que consideran oportuno para alcanzar los fines que desean y se comprometen a cumplirlo. Este pacto tiene fuerza de ley únicamente entre las partes (arts. 1091 y 1257 del C.c), que quedan sujetas a la indemnización de los daños y perjuicios causados cuando de cualquier modo lo incumplan (art. 1101 del Cc).

A tenor de los conceptos ya anticipados examinaré a continuación, con la posible atención y método, la extensa gama de previsibles incumplimientos y sus efectos derivados. El incumplimiento conduce inevitablemente al ordenamiento jurídico a reaccionar para establecer el equilibrio roto, procediendo, según los casos, de muy diverso modo.<sup>310</sup>

---

que deben en este caso de actuar conjuntamente para efectuar la verificación contable y la emisión del informe- su responsabilidad, además de las precedentes características, presenta la de ser solidaria (art. 11.1 LAC).

Cuando el auditor designado sea una persona jurídica legalmente habilitada, la auditoría, como es sabido (art. 10.3 LAC) habrá de ser firmada por un auditor socio de la compañía auditora; en tal caso, las características de responsabilidad que se han predicado respecto a los auditores plurales persona físicas son aplicadas a la persona jurídica auditora y a su socio auditor firmante del informe: la responsabilidad de una y otro es una responsabilidad personal, ilimitada, directa y solidaria. De similar modo, son responsables de la conducta de la sociedad auditora y del socio firmante los restantes socios de la auditora; sin embargo, tan sólo reponderán de manera subsidiaria (art. 11.2 LAC).

A mayor abundamiento, la doctrina de la culpa *in eligendo* y la culpa *in vigilando* por parte del auditor en relación con sus empleados o dependientes debe resultar plenamente aplicable.

Para una profundización en el tema se recomienda la lectura de RODRIGUEZ ARTIGAS, F., **Consejeros Delegados, Comisiones Ejecutivas y Consejos de Administración**. Ed. Montecorvo. Madrid 1971. p. 394 a 400; IGLESIAS PRADA, J.L., **Administración y delegación de facultades en la Sociedad Anónima**. Ed. Tecnos. Madrid 1971. p. 355 a 360.

<sup>310</sup>FERNANDEZ CANTOS, J.L., **La resolución de los contratos por causa de incumplimiento. (Requisitos necesarios para la aplicación del art. 1124)**. Instituto Editorial Reus. Madrid 1960. p. 49.

Analicemos ahora los distintos presupuestos de la responsabilidad en cuanto el incumplimiento.

a) *El incumplimiento absoluto*: el incumplimiento no ha de ser siempre un acto prohibido por la ley, sino que basta, siendo actos libres y aún lícitos legalmente, con que en cualquier forma quebranten algún tipo de obligación válida previamente constituida. El supuesto de incumplimiento absoluto de la obligación por parte del auditor se vincula con el plazo legal y convencional de entrega. Transcurrido el día de entrega del informe, la compañía auditada puede estimar incumplimiento absoluto de la obligación de auditar. Es más, no es necesario que se consume el incumplimiento, y basta que conste que no podrá ser ya realizado el deseado correcto cumplimiento.

Cierto es, que el contrato de auditoría, cuando la designación es realizada por la Junta General, no abarca únicamente la obligación de auditar un determinado ejercicio, sino que es un mínimo de tres y un máximo de nueve años. La larga duración del contrato sin embargo, no es óbice para considerar como incumplimiento absoluto del mismo la no producción del informe de un determinado ejercicio: el contrato es de duración y de prestación periódica -no de tracto sucesivo- y cada una de dichas prestaciones constituye la obra que anualmente se comprometió el auditor a realizar para su contraparte. La no realización de la auditoría en uno de los ejercicios es determinante de responsabilidad por incumplimiento pleno de la prestación periódica convenida, e incluso determinante de la resolución por incumplimiento en los términos del art. 1124 Cc,<sup>311</sup> y por supuesto, no será necesario esperar que termine íntegramente el período de años por el que fue

---

<sup>311</sup>Para decretar la resolución del contrato a tenor del art. 1124 Cc es necesario apreciar una voluntad deliberada de no cumplir, pero debiendo, por otra parte, presumirse normalmente esa voluntad deliberada por el hecho del incumplimiento voluntario.

designado el auditor.<sup>312</sup>

b) *El cumplimiento retrasado*: digo cumplimiento retrasado y no mora ya que son conceptos que no coinciden automáticamente. Es decir, si llegado el tiempo de cumplimiento el deudor no cumple, no hay duda que infringe, por ese mero retardo su deber jurídico, pero no surge mora porque la constitución de la misma presupone de la concurrencia de unos requisitos, y por eso se ha dicho que la mora es un retardo cualificado, o un retraso culpable que permite el cumplimiento posterior. No puede haber en el cumplimiento retrasado por parte del auditor mora porque la compañía auditada opta por aceptar una emisión retrasada del informe de auditoría en evitación de mayores males -prácticamente resultará imposible en el periodo semestral anterior a la celebración de la junta ordinaria a cuyo cargo la auditoría se realiza, proceder a la contratación de un nuevo auditor y que éste realice la auditoría necesaria-, en vez de pedir el incumplimiento absoluto que vimos en el apartado anterior. Para que existiera mora hubiera sido necesario una intimidación de la compañía auditada, es decir tendría que requerir al auditor judicialmente (por ejemplo, mediante acto de conciliación) o extrajudicial (ej. mediante una carta o requerimiento notarial) para que cumpla. Sin embargo, conviene, ante todo, destacar que ello no ha de impedir ni la indemnización de los daños causados a la sociedad ni la resolución del contrato por incumplimiento en supuestos de cumplimiento retrasado especialmente graves.

Sin embargo, no puede considerarse retraso culpable el que se encuentra forzado a incurrir el auditor en los casos en que por parte de la administración social o sus dependientes no se ha observado el deber de colaboración diligente con los auditores que sobre ellos pesa para facilitar el cumplimiento de sus obligaciones revisoras; tampoco lo será el retraso derivado de los efectos cronológicos producidos sobre la auditoría por la llevanza de la contabilidad por parte de la auditoría con

---

<sup>312</sup> Véase el art. 309 RRM que en relación con el experto designado por el Registrador Mercantil que incumple el mandato -precepto de aplicación por remisión a los auditores de acuerdo con el art. 328 del propio RRM-.

graves defectos o inobservancias significativas de las reglas legales y reglamentarias que las disciplinan; los retrasos en los que en aplicación del art. 210.2 LSA el auditor se encuentra obligado en ampliar su informe originario para adecuarlo a los cambios introducidos por los administradores.<sup>313</sup>

c) *El cumplimiento defectuoso*: no basta como es lógico cumplir el plazo de entrega del informe, sino realizarlo conforme a la legislación vigente, y además sin adolecer de defectos trascendentes. Si por ejemplo, faltase algún dato cronológico el informe sería defectuoso, pero es seguro que fácilmente sería subsanable, y si se produjera el incidente no debe llevar a consecuencias mayores. Por el contrario, defectos relativos a elementos de comprobación y opinión técnica son tremendamente graves, sea por dolo o por simple negligencia, siendo el auditor responsable por incumplimiento del contrato de auditoría. responsabilidad contractual frente a la sociedad auditada, por los daños causados por su incumplimiento. En consonancia con lo dicho, el auditor es responsable por la no aplicación de las normas técnicas elaboradas por el ICAC, -y también las sustantiva contenidas en la LSA, del Código de Comercio y su legislación de desarrollo- que resulten aplicables a la auditoría. También, es responsable si aplica dichas normas incorrectamente, o sin la diligencia exigida por la naturaleza y circunstancias de la auditoría a efectuar, circunstancias, en las que el auditor, de buena o mala fe, no ha empleado la diligencia que corresponde a su competencia profesional y que legalmente es supuesta como muy elevada -recuérdense las normas de intervención pública que permiten sólo un restrictivo acceso al ROAC (arts 6 y ss LAC)-.

Estudiados los presupuestos de la responsabilidad en cuanto al incumplimiento, paso ahora a la génesis de los presupuestos que analizan el requisito del daño y el nexo causal

---

<sup>313</sup> ILLESCAS ORTIZ, R., *Auditoria, aprobación...* Op. Cit. p. 155.

ARANA GONDRA,<sup>314</sup> señala una serie de contundentes razones determinantes de la tesis que conforme a la doctrina general sobre la responsabilidad, la producción del daño constituye el otro elemento necesario pero el nacimiento de aquella. Tratándose de una materia que queda subsumida en la propia doctrina general de la responsabilidad civil, no parece necesario detenerse en estas cuestiones, remitiéndonos, en cambio, a los principios civiles y a las teorías allí desarrolladas. La doctrina mercantilista no añade a este punto nuevas aportaciones, por lo que habrán de aplicarse los criterios civiles tanto respecto del daño como de la relación de causalidad que debe existir entre dicho daño y la conducta gravemente culposa del auditor. Dicha atribución es correcta en la medida en que la sociedad es quien nombra y contrata a los auditores ;ella debe de ser la dañada por el incumplimiento de aquéllos a fin de poder deducir la correspondiente responsabilidad contractual. En cuanto al resarcimiento de los perjuicios, es indudable que la indemnización deberá comprender, conforme a la doctrina general de las obligaciones, no sólo el *damnum emergens*, sino también el *lucrum cesans*, siempre que este último sea debida y suficientemente demostrado. (Véase arts. 1106 y 1107 del Cc).<sup>315</sup>

Importa ahora fijar si la existencia de alguna causa limitativa puede exonerar la responsabilidad del auditor. Con anterioridad, cuando trate el cumplimiento retrasado ya hice mención de alguna causa exoneración de la misma.<sup>316</sup> Así, las

---

<sup>314</sup>ARANA GONDRA, F.J., *La censura de cuentas...* Op. Cit. p. 183.

<sup>315</sup>DIEZ-PICAZO, L. y GULLÓN A., *Sistema de Derecho Civil. Teoría General del Contrato. La relación obligatoria en general. Las relaciones obligatorias en particular.* Ed. Tecnos 1983. p. 620 a 626.

<sup>316</sup>Podríamos imaginar muchas otras causas que pudieran exonerar o disminuir ante un tribunal la responsabilidad del auditor. Por ejemplo una fuerza mayor, en que el auditor no puede realizar la auditoría por motivos climatológicos o por un atentado terrorista que haya destruido sus instalaciones. Son circunstancias que dependen del caso, y normamente, Dios mediante, no se producen y dependen de cada caso, por lo que no vale la pena detenernos. Por el contrario la buena fe del auditor es un problema suyo, el auditor debe realizar la auditoría aplicando unas Normas y Leyes que le vienen dadas, si por buena fe con el cliente no las cumple y resulta que luego su informe es incorrecto responderá por esa falta de rigor en el cumplimiento de la normativa a la que se viene obligado.

Sobre la buena fe se puede consultar la monografía de FERRERÍA RUBIO, D.M., *La buena fe. El principio general en Derecho Civil.* Ed. Montecorvo. Madrid 1984.

limitaciones pactadas pueden haber sido establecidas bien en la relación a la cantidad a percibir en caso de indemnización, bien a las causas determinantes de la responsabilidad. Ninguna de dichas cláusulas posee validez y deben considerarse nulas, porque irían en contra de la *ratio legis* del art. 12 LAC.<sup>317</sup> Sin embargo, piénsese que la junta podría transigir o renunciar al ejercicio de la acción social de responsabilidad, siempre que no se opusieran a ellos socios que representarán el 5% del capital social. Por el contrario, la aprobación de las cuentas anuales no es ninguna causa de exoneración de la responsabilidad de los auditores, ni impide ningún tipo de acción contra ellos como es lógico.<sup>318</sup>

Por otra parte, si se analiza el art. 211 LSA nos remite al art. 134 LSA, y no hay más extensa remisión en la medida que el citado art. 211 LSA<sup>319</sup> se limita a aludir a la legitimación para exigir responsabilidad frente a la sociedad.<sup>320</sup> Esto, a su vez, en mi opinión, plantea una serie de problemas, ya que hay que fijar qué ocurre cuando el auditor incumple no tanto frente a la persona jurídica sociedad sino frente a alguno o algunos de los socios de la compañía en razón de los daños que personalmente hayan podido padecer como consencuencia del incumplimiento del auditor. La respuesta que debo dar es que basta que el daño causado a uno o varios socios para que los dañados -aún cuando no sea personal y directamente la sociedad- puedan ejercitar una acción indemnizatoria frente a los auditores, y desde luego que no puede hablarse de acción social alguna de responsabilidad. Sin

---

<sup>317</sup>GARCIA AMIGO, M., **Clausulas limitativas de la responsabilidad contractual**. Ed. Tecnos. Madrid 1965.

<sup>318</sup>Por analogía estoy aplicando el art. 134 LSA en sus apartados segundo y tercero.

<sup>319</sup>En contra NEILA NEILA, J.M., **La Nueva Ley...** Op. Cit. p. 992.

<sup>320</sup>ILLESCAS ORTIZ, R., **Auditoría, aprobación...** Op. Cit. p. 162.

A región seguida, dice que en el resto de cuestiones de responsabilidad de los auditores, conforme a la interpretación exacta y estricta del alcance de la remisión legislativa, no hay aplicación de las normas específicas de la LSA, ni siquiera en el punto a la no concordancia en el orden del día de la junta en la que se decide ejercitar la acción solicitada de responsabilidad. Antes bien, existe sumisión de la materia a la legislación general sobre la responsabilidad contractual.

embargo, dice ILLESCAS ORTIZ,<sup>321</sup> el supuesto ahora descrito es distinto del calificable como ejercicio de la acción social de responsabilidad contra el auditor por parte de uno o varios accionistas de la auditada al amparo del art. 211 LSA. La diferencia entre el caso analizado y el prevenido en el art. 211 estriba claramente en el sujeto dañado por el que auditor: cuando la acción es social -la ejerza quien la ejerza- los daños indemnizables han tenido que ser sufridos por la persona jurídica sociedad, y la acción la debe entablar la misma, previo acuerdo de la Junta General, y con la mayoría que indica el art. 93 LSA sin que los estatutos puedan modificarla. A mayor abundamiento, tengase muy en cuenta el apartado cuarto del art. 134 LSA en el que se sostiene que *los accionistas, en los términos previstos en el art. 100 LSA, podrán solicitar la convocatoria de la junta general para que ésta decida sobre el ejercicio de la acción de responsabilidad y también entablar conjuntamente la acción de responsabilidad en defensa del interés social cuando los administradores no convocasen la Junta General solicitada a tal fin, cuando la sociedad no la entablara dentro del plazo de un mes, contando desde la fecha de adopción del correspondiente acuerdo, o bien cuando éste hubiere sido contrario a la exigencia de la responsabilidad.*<sup>322</sup>

Sin embargo, la cuestión se complica, por cuanto no todo el art. 134 LSA ha de ser válido en cuanto a la responsabilidad del auditor que estudiamos. Así, en relación a los auditores el acuerdo de la Junta General de promover la acción de responsabilidad o la transacción -art. 134.2 LSA- no implica la separación automática del auditor de su cargo, pues en tal caso se abriría un amplio portillo para eludir la exigencia de justa causa en la revocación del auditor. De ahí que para separar el auditor se precise un específico acuerdo en tal sentido de la Junta General, con

---

<sup>321</sup>ILLESCAS ORTIZ, R., **Auditoría, aprobación...** Op. Cit. p. 159.

<sup>322</sup>Me remito a la obra del prof. POLO SANCHEZ, E., **Los administradores y el Consejo de administración de la Sociedad Anónima**. En Comentario al régimen legal de las Sociedades Mercantiles. Obra dirigida por URÍA, R.; MENENDEZ, A.; Y OLIVENCIA, M., Ed. Civitas. Madrid 1991. p. 315 a 366; GARRETA SUCH, J.M., **La responsabilidad civil, fiscal y penal de los administradores de las sociedades**. Ed. Marcial Pons, Ediciones jurídicas, S.A. Madrid 1991.

independencia de que se acuerde asimismo ejercitar la oportuna acción de responsabilidad.<sup>323</sup>

Otro supuesto de la misma índole que el anterior, es el que refleja el apartado quinto del art. 134 LSA que reza: *los acreedores de la sociedad sólo podrán ejercitar la acción social contra los administradores cuando haya sido ejercitada por la sociedad o sus accionistas, siempre que el patrimonio social resulte insuficiente para la satisfacción de sus créditos*. La aplicación al caso de la responsabilidad de los auditores del precepto citado, les convierte de hecho en fiadores solidarios de una compañía auditada insolvente. Es absurdo y por supuesto debe excluirse de su aplicación para los auditores.

#### **B) Responsabilidad del auditor frente a terceras personas.**

La responsabilidad extracontractual o *aquiliana*<sup>324</sup> va necesariamente unida a la de los sujetos que se pueden acoger a su protección y a un menor rigor en su exigencia que en el caso de las responsabilidades contractuales, es más, dice DIEZ-PICAZO y GULLON,<sup>325</sup> que la responsabilidad extracontractual responde a la idea de la producción de un daño a otra persona por haber transgredido el genérico deber *neminem laedere*, es decir, el de abstenerse de un comportamiento lesivo para los demás.<sup>326</sup> Así, al margen de la mayor dificultad que suele existir a la hora de probar en la responsabilidad extracontractual, tanto el daño sufrido como el nexo causal entre la actividad del sujeto responsable y el mencionado daño, resulta que los plazos de prescripción son mucho más breves en el ámbito extracontractual que en el contractual (una año y quince años, respectivamente -arts. 1968 y 1964 Cc), que la apreciación de la culpa, la materialización y cuantificación de la responsabilidad y, en

---

<sup>323</sup> GALAN CORONA, E., *La verificación...* Op. Cit. p. 339.

<sup>324</sup> BISBAL MENDEZ, J., *La responsabilidad extracontractual y la distribución de los costes de progreso*. Revista de Derecho Mercantil num 167-168. Enero-junio 1983. p. 75 a 124.

<sup>325</sup> DIEZ-PICAZO, L., y GULLON, A., *Sistema...* Op. Cit. p. 611.

<sup>326</sup> PASCUAL ESTEVIL, L., *Hacia un concepto...* Op. Cit. p. 68 a 73.

general, la protección del acreedor son más amplias en la responsabilidad contractual frente a la extracontractual.<sup>327</sup>

Partiendo, pues de lo dicho hasta ahora, y a primera vista, y no exento de lógica parece que el auditor sería responsable ante terceros por la realización de un informe defectuoso, pero no vaya a parecer que ésta es mi opinión. Ahora bien, la primera cuestión sería qué es un tercero. Se puede definir como alguien que no está involucrado con los contratantes. Desde un punto de vista legal, existen dos clases de terceros: un beneficiario primario y otros beneficiarios. El primero se refiere a cualquiera que sea reconocido por el auditor, por nombre, antes de la auditoría y quien será el receptor del dictamen del auditor. Por ejemplo, si al momento de la carta de trabajo el cliente informa al auditor que su dictamen se utilizará para obtener un préstamo de un banco,<sup>328</sup> y el mismo es cuando se convierte en beneficiario primario. En contraste otros beneficiarios se refieren a terceros no especificados, tales como los acreedores, e inversionistas potenciales.<sup>329</sup> La cuestión que nos podemos plantear es si el auditor responderá por vía extracontractual ante ambos o sólo uno de ellos, o en el peor caso ninguno. Una primera aproximación a nuestro Derecho parece que siga confirmando la teoría de que el auditor es responsable ante cualquier tercero, y el dato se fundamenta, sigo diciendo en un principio, en el art. 11.1 LAC cuando establece que *los auditores responderán directa o solidariamente frente las empresas o entidades auditadas y frente a terceros, por los daños y perjuicios que se deriven del incumplimiento de sus obligaciones*. Sin embargo, esta conclusión resulta excesiva en el estado actual de la legislación española. En efecto, -dice ILLESCAS ORTIZ-<sup>330</sup> que cuando el legislador de 1988 sanciona la LAC, la

---

<sup>327</sup>BERCOVITZ, A. y RODRIGUEZ-CANO, R., **Responsabilidad civil de los auditores**. En Jornadas de la auditoría en España. Ed. ICE. Serie documento núm 5. Madrid 1981. p. 155.

<sup>328</sup>Véanse asimismo los arts. 145.2 y 149.4 LSA.

<sup>329</sup>KELL, W. y ZIEGLER, R., **Auditoría Moderna**. Compañía Editorial Continental. México. 1988. p.655.

<sup>330</sup>ILLESCAS ORTIZ, R., **Auditoría, aprobación...** Op. Cit. p. 167.

auditoría a la que tan relevantes consecuencias en términos de responsabilidad extracontractual le atribuye no es obligatoria para la gran mayoría de las sociedades anónimas españolas; basta consultar la disposición adicional primera de la LAC para ver el listado de sociedades que en 1988 era obligatorio realizar auditoría (me remito al punto 2 de este trabajo). En este reducido ámbito de sociedades el auditor es responsable ante terceros a la vista del art. 11.1 LAC antes mencionado. Fuera de tal ámbito legislativo, el precepto ha de ser interpretado con considerables reservas. Piénsese que la obligatoriedad de la auditoría se consagra en el art. 181 LSA, y dicha consagración no se acompaña por el legislador de una ampliación del campo de aplicación de las normas del art. 11.1 LAC. Es más, sigue diciendo ILLESCAS ORTIZ, que la LSA se limita tras generalizar la obligación de auditar a mencionar la responsabilidad contractual del auditor erróneo y lo hace remitiéndose a las reglas disciplinarias de la responsabilidad de los administradores sociales: si pretendía generalizar en efecto de 1988, tendría que haber actuado normativamente con la contundencia de entonces y con la claridad generalizadora de 1989. En definitiva, salvo las sociedades contempladas en la disposición adicional primera de la LAC, no hay responsabilidad extracontractual frente a terceros societarios en razón de los defectos del informe de auditoría, salvo que sean terceros o beneficiarios primarios que con anterioridad he hecho referencia, pues el auditor conoce que específicos terceros se encuentran especialmente interesados.

Por último, sólo me cabe añadir, que no vaya a parecer que el auditor no se encuentra sometido al art. 1902 Cc, lo está como cualquier otro arrendatario de obra. De este modo, el juez lo declarará culpable si se demuestra el daño causado con ocasión de la ejecución de obra, su culpa y la relación de causalidad. Obsérvese que los terceros no son los destinatarios de la auditoría, y aunque el tercero haya adaptado una errónea decisión financiera por un informe defectuoso, esa decisión económica es suya, y si éste no consideró otros factores ni informaciones complementarias ha sido negligente, y no puede hacer pagar sus errores derivados de su decisión a un auditor cuyo trabajo ni lo sufragó ni lo tuvo por destinatario.

### **2.2.9.2.- Responsabilidad administrativa.**

Las obligaciones profesionales están fijadas por los arts. 15 y siguientes de la LAC, generan la responsabilidad administrativa del auditor en caso de ser violadas, siendo el ejercicio de la potestad sancionadora el ICAC.

Importa ahora fijar en que infracciones pueden incurrir los auditores de cuentas,<sup>331</sup> que según dispone el art. 16.1 LAC se calificarán en leves y graves. En relación a las primeras no se enumeran los supuestos que las originan, sino que se apunta, por exclusión, cualquier acción u omisión que suponga un incumplimiento de las Normas Técnicas de Auditoría, y que no se tipifique como infracción grave será breve. En consecuencia, pues son infracciones graves las enumeradas en el art. 16 LAC: el incumplimiento de la obligación de realizar una auditoría de cuentas contratada en firme; la emisión de informes de auditoría de cuentas cuyo contenido no fuese acorde con las pruebas obtenidas por el auditor en su trabajo, el incumplimiento de las normas de auditoría que pueda causar perjuicio económico a terceros o a la empresa o entidad auditada; el incumplimiento de la independencia; el incumplimiento del deber de secreto profesional; la utilización en beneficio propio o ajeno de la información obtenida en el ejercicio de sus funciones; la no remisión al ICAC de cuantos datos se requieren en el ejercicio de sus funciones que le competen, cuando ello dificulte u obstruya la labor de control y disciplina que legalmente tiene atribuido el ICAC, en actividades de auditoría de cuentas; la aceptación de trabajos de auditoría que superen la capacidad anual medida en horas del auditor de cuentas, de acuerdo con lo establecido en las normas técnicas de auditoría de cuentas; haber sido sancionado por la comisión de tres faltas leves en el período de un año; el incumplimiento de la disposición final primera sobre procedimientos de coordinación entre órganos de control y auditores.

---

<sup>331</sup>A mayor abundamiento, los arts. 18.2 y 59 RLAC establecen un régimen de extensión de las sanciones por actuaciones irregulares de la sociedad de auditores a los socios, a no ser que hubieran salvado su voto dentro de los quince días siguientes a la emisión del informe haciéndolo por escrito y enviado al ICAC.

El régimen de sanciones dispuestos para las distintas infracciones es el siguiente:<sup>332</sup>

a) Para las infracciones leves la sanción será la amonestación privada, que se impondrá sin más trámite que la previa audiencia del infractor. Con todo tipo de sanción se inscribirá en el ROAC, pero, a excepción de las demás, se comunicará únicamente a los interesados, sin publicarse en el Boletín del ICAC.

b) Para las infracciones graves, y atendiendo al mayor o menor grado de gravedad de las mismas, a la naturaleza del perjuicio causado, a su repercusión en la economía nacional y a la propia conducta anterior de los infractores, se prevén las sanciones que se indican a continuación, cuya imposición será en virtud del expediente instruido al efecto según lo dispuesto en el capítulo II del título VI de la LPA<sup>333</sup>: amonestación pública; baja temporal en el ROAC por un plazo inferior a un año; baja temporal en el ROAC por un plazo superior a un año e inferior a cinco años; baja definitiva en el ROAC. Es más, la comisión por cuarta vez de una infracción grave se sancionará, en todo caso, con la baja definitiva en el ROAC.

Para garantizar la salvaguarda de la documentación referente a cada auditoría de cuentas realizada por el auditor de cuentas sancionado, cuando la sanción se trate de baja temporal o definitiva en el Registro, el ICAC deberá adoptar las medidas necesarias (art. 18.2 LAC).

Por último, llegamos al examen del régimen de la prescripción de las infracciones. Seis meses y dos años son los periodos considerados para la prescripción de las infracciones leves y graves, respectivamente. Dichos plazos se interrumpirán en el momento que se inicie el procedimiento sancionador, pudiendo volver a correr si el expediente incoado al efecto permaneciese paralizado más de seis meses por causa no imputable al infractor. Asimismo, serán de uno y tres años

---

<sup>332</sup>MARTÍNEZ GARCÍA, F.J., *La regulación...* Op. Cit. p. 321.  
Véase asimismo art. 17 LAC.

<sup>333</sup>Véanse art. 21 LAC, y del 52-57 de su reglamento.

los plazos de prescripción de las sanciones impuestas por infracciones leves y graves, respectivamente; empezarán a contarse desde el día siguiente a que sea firme la resolución que impone la sanción o de que se quebrantase el cumplimiento de la misma, si hubiere comenzado.<sup>334</sup> Por otra parte, también se establece la cancelación de la inscripción de sanciones por baja temporal por un plazo inferior o igual a un año en el ROAC o amonestación pública transcurridos dos años y la baja temporal por un plazo superior a un año e inferior o igual a cinco años en el ROAC es necesario el transcurso de seis años. En ambos casos, será necesario que en el transcurso de dichos plazos no se hubieran cometido otras infracciones y se hubieran satisfecho las responsabilidades civiles y cumplido las sanciones penales. Por supuesto, en los casos de baja definitiva en el ROAC no se puede computar plazo alguno de prescripción como es lógico y previsto en el art.63.b RLAC.

#### 2.2.3.3.- Responsabilidad penal.

La responsabilidad penal del auditor deriva de la existencia de ciertas obligaciones profesionales la violación de alguna de las cuales se encuentra tipificada como delito en el Código Penal. Me refiero a la obligación que impone el art. 13 LAC en la que *el auditor estará obligado a mantener en secreto de cuanta información conozca en el ejercicio de su actividad, no pudiendo hacer uso de la misma para finalidades distintas de las de la propia auditoría de cuentas.* Así, en cuanto a la revelación del secreto, (véase apartado del secreto profesional) se encuentra tipificada en art. 498 CP (redactado en virtud de lo dispuesto en la LO 3/1989, de 21 de junio de 1989) bajo la denominación de descubrimiento y revelación de secretos. Ahora bien, piénsese que el artículo no se refiere a la figura del auditor sino del administrador. Sólo una interpretación amplia -que por cierto no cabe en la hermenéutica criminal- de la palabra administrador, podría permitir castigar la revelación, por parte del auditor, de los secretos de contabilidad de su cliente. Por el contrario respecto al uso de información privilegiada por parte del auditor no puede

---

<sup>334</sup>MARTINEZ GARCIA, F. J., *La regulación...* Op. Cit. p. 321.

considerarse delito en el estado actual de la legislación española: el art. 367 y ss del CP, relativos a la violación de secretos por parte del funcionario público no pueden ser aplicados a los auditores porque la ley esta pensando en funcionarios en sentido estricto. La prueba está, dice BAJO FERNANDEZ,<sup>335</sup> en el hecho que los arts. 367 y siguientes imponen penas características de funcionarios, tales como las de suspensión e inhabilitación.

También constituye otra manifestación de delito en la que puede verse inculpado el auditor, los comportamientos de falsificación descritos en el art. 302 del CP,<sup>336</sup> -remisión del art. 306 CP<sup>337</sup>- en una enumeración casuística que puede reducirse a los tres siguientes supuestos: alteración de documento verdadero ya existente (números 1, 6 y 8 del art. 302 CP); constatación falsa de un hecho (números 2, 3, 4, 5 e inciso segundo del número 7 del art. 302); creación de un documento totalmente falso (número 9, e inciso primero del número 7, art. 302). A mi entender, el supuesto más común de falsificación sería el de constatación de datos falsos (art. 302.4 CP). En la medida en que los datos falsamente consignados afectan al elemento esencial del documento susceptible de inducir a error, afectando a la buena fe en el tráfico jurídico, el hecho es punible como delito de falsificación. Especial importancia tiene la omisión en el mismo 302.4 CP, cuando implique el incumplimiento

---

<sup>335</sup>BAJO FERNANDEZ, M., **Responsabilidad penal de los auditores**. En jornadas sobre el futuro de la auditoría en España. Ed. ICE serie documental 5. Madrid 1981. p. 145.

<sup>336</sup>BAJO FERNANDEZ, M., **Responsabilidad penal...** Op. Cit. p.137.

Para que alguna de las modalidades descritas en el art. 302 del CP concurren es necesario los siguientes requisitos:

a) Que la falsificación ha de verse sobre un elemento esencial del documento.

b) Que sea idónea para afectar el tráfico mercantil en el sentido de poder hacer incurrir en error a alguien sobre la legitimidad, veracidad o genuinidad del documento.

c) Si se trata de documentos privados, que exista perjuicio a tercero o intención de causarlo.

Estas exigencias tienen un evidente contenido normativo, que requiere del juez siempre la elaboración de un juicio de valor, lo que otorga el delito de falsificación de un especial relativismo.

<sup>337</sup>El art. 306 CP señala: el que, con perjuicio de tercero o con ánimo de causárselo, cometiere en documento privado algunas de las falsedades designadas en el art. 302, será castigado con la pena de prisión menor.

del un deber jurídico de hacer constar en la narración los hechos en realidad ocultos, y además que afecte la misma al elemento esencial susceptible de inducir a error afectando a la buena fe del tráfico jurídico.<sup>338</sup>

## BIBLIOGRAFIA 3ª PARTE

- ALMELA DIEZ, B., **Control y auditoría Internos de la Empresa**. Ed. Consejo General de Economistas 1988
- ALVAREZ LOPEZ, J., **Auditoría Contable**. Ed. Ministerio de Economía y Hacienda ICAC. 1991
- ARANA GONDRA, F. J., **La Censura de Cuentas en las Sociedades Anónimas. (Régimen jurídico y fundamentos de su reforma)**. Ed ICE Madrid 1976.
- ARANA GONDRA, F. J., **La Reforma de la Ley de Sociedades Anónimas en materia de revisión de cuentas**. Ed ICJCE Serie documentos, 4 Madrid 1981
- ARANA GONDRA, F. J., **ICJCE. Corporación profesional**. Ed ICJCE 1992.
- ARANA GONDRA, F. J., **La Reforma de la Ley de Sociedades Anónimas y las nuevas orientaciones de la censura de cuentas**. Mesa Redonda de V Congreso Nacional de Censores Jurados de Cuentas de España Ed ICJCE Madrid 1982
- BAJO FERNANDEZ, M., **Responsabilidad penal de los auditores**. Jornadas sobre el futuro de la auditoría en España Madrid 1981 Ed ICE Serie documental núm 5
- BERCOVITZ, A., **La auditoría en la legislación mercantil española hasta 1982**. Revista de Derecho Mercantil Julio-diciembre 1982 Núm 165-166
- BERCOVITZ, A. y RODRIGUEZ-CANO, R., **Responsabilidad civil de los auditores**. Jornadas sobre el futuro de la auditoría en España (Madrid, mayo 1981). Ed. ICE. Serie documental 5
- BISBAL MENDEZ, J., **La responsabilidad extracontractual y la distribución de los costes de progreso**. Revista de Derecho Mercantil núm. 167-168 Enero-junio 1983
- BLANCO CAMPAÑA, J., **Régimen jurídico de la contabilidad de los empresarios**. Madrid 1980
- BOLUFER NIETO, R., **Funciones actuales y perspectivas de desarrollo de ICAC**. La Auditoría en España Libro homenaje al Prof Manuel Vela Pastor Ed. Universitat de València. Departament d'Economía Financiera i Comptabilitat. 1991.
- BROMAGE, M., **Los Informes de auditoría y su técnica de redacción**. Ed. Deusto 1991.
- BROSETA, PONT, M., **Manual de Derecho Mercantil**. 2ª edición. Ed. Tecnos Madrid 1974.

---

<sup>338</sup>BAJO FERNANDEZ, M., **Responsabilidad penal...** Op. Cit. p.137 y ss.

- BROSETA, M., **Reflexiones sobre la Reforma de la censura de cuentas en la Ley de Sociedades Anónimas y sobre la verificación contable en el Código de Comercio.** Estudios de Derecho Mercantil en homenaje a Rodrigo URÍA. Ed. Civitas 1978.

- BURTON, J., **A critical look at professionalism and Scope Services.** The Journal of Accountancy. EEUU. Abril 1980.

- CABELTON Y BLANCHON, F., **Antecedentes legislativos nacionales y extranjeros y proyecto de Ley sobre Inspección de Bancos y Sociedades Anónimas.** Ed. Ministerio de Fomento. Madrid 1910.

- CALAVIA MOLINERO, J. M., y CABANAS TREJO, R., **Todo sobre la Constitución y funcionamiento de las Sociedades de Responsabilidad Limitada.** Ed. Fraxis. Barcelona 1992

- CALAVIA MOLINERO, J. M., **Contabilidad y censura de cuentas en la sociedad cooperativa. (Régimen jurídico).** Tesis doctoral dirigida por el Dr. Rafael Jiménez de Parga. Presentada en Barcelona, septiembre 1987. Ejemplar en la Biblioteca de la Facultad de Derecho de la Universidad de Barcelona.

- CAMPOS FLORES, F., **Aspectos históricos, sociales y económicos de la censura de cuentas.** Revista Técnica ICJCE Núm 2-1974

- CAÑIBANO CALVO, L., **La Universidad y la formación de auditores.** Ponencia en las Jornadas sobre el futuro de la auditoría en España Madrid, mayo 1981 Ed. ICJCE y Fundación Universidad-Empresa Madrid 1982

- CAPELLA SAN AGUSTIN, M., **En torno a la proyectada reforma del Título III del Libro Primero del Código de Comercio.** Crónica Tributaria Núm 6 1973

- CAREY, J. L., **What is the Professional Practice of Accounting.** The Accounting Review. Enero 1968

- CARRERA GIRALT, J., **La Ley de Sociedades Anónimas y su Interpretación en el Tribunal Supremo.** Ed. Casa Bosch. Barcelona, 1986

- CASENCO CASENCO, J. E., **La Bolsa y la Información financiera.** Publicidad y Control de los Estados Financieros en España Ed. Asociación Española de Ejecutivos Financieros Madrid 1982.

- CASTAN, **Derecho civil español, común y foral.** Madrid. 1955 9ª ed.

- **Centenario del Código de Comercio.** Ministerio de Justicia. Madrid 1986

- CERDA APARICIO, J., **Adaptación de las legislaciones nacionales a la IV Directiva del Derecho de Sociedades.** Ed. Centro de Estudios Financieros. 1992

- COOPERS & LYBRAND, **Manual de Auditoría.** Ed. Deusto. 1984

- CUESTA RUTE, J. M., **La Contabilidad en el Código de Comercio.** Revista Española de Financiación y Contabilidad. Vol. II. Núm 4. 1973.

- DIEZ-PICAZO, L. y GULLON, A., **Sistema de Derecho Civil. Teoría General del Contrato. La relación obligatoria en general. Las relaciones obligatorias en particular.** Ed. Tecnos. 1983

- DIJAN, **Le contrôle de la direction des sociétés anonymes dans les pays du Marché**

**Commun. París 1965**

- DONALD H TAYLOR y G WILLIAM GLEZEN, **Auditoría. Integración de conceptos y procedimientos.** Ed Limusa México 1987
- DUQUE DOMINGUEZ, J F , **El Código de Comercio de 1885 en el marco de la codificación mercantil de su época.** Centenario del Código de Comercio Vol I Ministerio de Justicia Madnd 1986
- FERNANDEZ CANTOS, J L , **La resolución de los contratos por causa de incumplimiento. (Requisitos necesarios para la aplicación del art. 1124).** Instituto Editorial Reus Madnd 1960
- FERNANDEZ, J , **La producción de conocimiento como factor de desarrollo económico.** Lección pronunciada en el acto de inauguración del curso académico 1992-1993 Documento de empresariales núm 3 Ed Escuela Universitaria de Estudios Empresariales de la Universidad de Barcelona
- FERNANDEZ DE LA GANDARA, L , **Problemas políticos-jurídicos de la armonización societaria desde la perspectiva de los ordenamientos nacionales.** La Reforma del Derecho Español de Sociedades de Capital Ed Civitas Madnd 1987
- FERNANDEZ NIETO, R , **La Censura de cuentas según la reforma del título II del Código de Comercio.** Revista Española de Financiación y Contabilidad Vol II Num 6 1973
- FERNANDEZ PEÑA, E , **La contabilidad y sus profesionales en la España de los siglos XIX y XX.** Cuadernos de Estudios Empresariales Ed Universidad Complutense de Madnd Num 1 Madnd 1991
- FERNANDEZ PEÑA, E , **Normativa fundamental sobre obligación de contabilidad de los comerciantes e industriales. Un primer comentario sobre la Ley de Reforma del Título III del Libro Primero del Código de Comercio.** Crónica Tributaria Num 6 1973
- FERNANDEZ PEÑA E , **Auditoría de estados contables según la nueva redacción de los arts. 41 y 42 del Código de Comercio.** Revista Técnica Contable Tomo XXVII 1975
- FERNANDEZ PEÑA E , **La auditoría legal en España.** En la Contabilidad en Iberoamérica Obra coordinada por JORGE TUA PEREDA 1989 Ed Instituto de contabilidad y Auditoría de Cuentas Madnd 1989
- FERNANDEZ PEÑA, E , **Código de Leyes de Auditoría.** Ed Pirámide Madnd 1992
- FERRERIA RUBIO, D M , **La buena fe. El principio general en Derecho Civil.** Ed Montecorvo Madnd 1984
- GALAN CORONA F , **La verificación de las cuentas anuales.** En la Reforma de la Ley de Sociedades Anónimas Dir i por A Rojo Ed Civitas 1987
- GARCIA AMIGO, M , **Cláusulas limitativas de la responsabilidad contractual.** Ed Tecnos Madnd 1965
- GARCIA LUENGO, R y SOTO VAZQUEZ, R , **El nuevo régimen jurídico de la Sociedad Anónima. (Comentarios y jurisprudencia).** Ed Comares Granada 1991
- GARCIA URBANO, J M<sup>a</sup> , **Competencias de la Junta General en materia de auditores.**

- GARCIA URBANO, J. M<sup>a</sup>, **Nombramiento de auditores en el Registro Mercantil. Estudio especial del art. 205.2 LSA. Resoluciones de la Dirección General de los Registros y del Notariado. Cuestiones Prácticas.** Ed. Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España. Centro de Estudios Registrales. 1992
- GARCIA VILLAVERDE, R , **Las Sociedades de Garantía Recíproca.** Revista de Derecho Mercantil. Núm 155 1980
- GARRETA SUCH, J M , **La responsabilidad civil, fiscal y penal de los administradores de las sociedades.** Ed Marcial Pons, Ediciones jurídicas, S.A Madrid 1991
- GARRIGUES, J , **Curso de Derecho Mercantil.** 1976 7ª edición Ed Imprenta Aguirre Madrid
- GARRIGUES, J , **Comentario a la Ley de Sociedades Anónimas.** Tomo II Madrid 1976
- GIRON TENA, J , **La situación actual de nuestra legislación mercantil.** Conferencia publicada en la Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Madrid Núm 40 1971
- GIRON TENA, J , **Derecho de Sociedades Anónimas.** Valladolid 1952
- GIRON TENA, J , **Las Sociedades Mercantiles en el Código de Comercio.** En Centenario Código del Comercio Vol I Ministerio de Justicia Madrid 1986
- GIRON TENA, J , **La admisión de valores a la cotización oficial.** Coloquio de Derecho Bursátil Diciembre de 1967 Universidad de Bilbao
- GIRONELLA MASGRAU, E , **El control interno y la censura de cuentas.** Ed ICE 1976
- GOXENS DUCH A **Jurados de empresa y Auditoría Contable.** Mesa Redonda en III Congreso Nacional de Censores Jurados de Cuentas de España En ICJCE
- GOXENS DUCH, A , **Un antecedente de la auditoría de las sociedades anónimas.** Revista Técnica de Contabilidad Tomo XXXVII 1985
- GRAJAL MARTIN, P , **El secreto profesional del auditor ante la Hacienda Pública.** Partida Doble núm 2 Junio 1990
- GRAU CLARAMUNT, F , **La profesión de la censura o auditoría de cuentas en España.** Revista Técnica ICJCE Núm 9 1984
- GRINAKER, R L y BEN B BARR, **Auditoría. El examen de los Estados financieros.** Editorial Continental S.A México 1987
- HARRY T MAGILL y GARY JOHN PREVITS, **Professional Responsibilities: An Introduction.** EEUU 1991
- HOLMES, A y OVERMYER, W , **Principios básicos de auditoría.** Ed Continental S A México 1988
- HOWARD GROVEMAN, **Planificación de la auditoría.** Manual de Auditoría Dirigido por J A Cashin, P D. Neuwirth, J F. Levy. Ed Centrum. 1989

- HOWARD F. STETTLER, **Auditing Principles**. USA 1977
- ICJCE, **La censura de cuentas y los Institutos de censores**. Ed. ICJCE. s/f.
- IGLESIAS PRADA, J. L., **Administración y delegación de facultades en la Sociedad Anónima**. Ed. Tecnos. Madrid 1971
- ILLESCAS ORTIZ, R., **Las cuentas anuales de la S.A. Aprobación, depósito y publicidad de las cuentas anuales**. Colección Comentario al Régimen legal de las Sociedades Mercantiles. Obra dirigida por R. URÍA, A. MENENDEZ, M. OLIVENCIA. Ed. Civitas S.A. 1992
- ILLESCAS ORTIZ, R., **Las cuentas anuales. Auditoría, aprobación, depósito y publicidad de las cuentas anuales**. Colección Comentario al régimen legal de las Sociedades Mercantiles. Dirigida por R. URÍA, A. MENENDEZ, M. OLIVENCIA. Tomo VIII. 2º. Ed. Civitas 1993.
- JANE BONET, J., **Manual de Sociedades Mercantiles**. Ediciones Eurosystem S.A. Barcelona 1990
- JIMENEZ DE PARGA, R., BALDO DEL CASTAÑO, V y OTROS, **Auditoría de Cuentas (Sistemas legales)**. Ed. Instituto de la Empresa. Madrid 1983
- KELL, W y ZIEGLER, R., **Auditoría moderna**. Compañía Editorial Continental México 1988
- LOJENDO OSBORNE, I., **La Sociedad Comanditaria**. Derecho Mercantil. Obra coordinada por el Profesor Jiménez Sánchez. Ed. Ariel. Barcelona 1990
- LOPEZ ALDEA, J., **Fundamentos Básicos de Auditoría de Cuentas**. Ed. True and Fair S.A. Zaragoza 1992
- LOPEZ DIAZ, A., **La enseñanza de la auditoría en la Universidad**. Ponencia en el Congreso Regional de Economía y Economistas de Asturias. Oviedo 8, 9 y 10 de mayo 1985
- LOPEZ DIAZ, A y MARTINEZ GARCIA, F. J., **Las enseñanzas de la Contabilidad ante la reforma de los planes de estudio: La formación de auditores de cuentas**. Comunicación en el IV Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Santander 30, 31 de mayo y 1 de junio de 1991
- LORA LARA, B., **Auditoría y contabilidad en los procesos judiciales**. Ed. Deusto. 1992
- MADARIAGA GOROCICA, J. M., **La auditoría de cuentas en la empresa española**. Ed. Deusto 1991
- MARCO GRANEL, A., **Situación actual de la Auditoría en España**. La auditoría en España. Obra dirigida por MONTESINOS JULVE, V. En homenaje al Prof. VELA PASTOR, M. Universitat de València 1991
- MARINA GARCIA TUÑÓN, A., **Régimen jurídico de la contabilidad del empresario**. Valladolid, 1992
- MARTINEZ GARCIA, F. J., **La regulación de la auditoría en España**. Ediciones del Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España. Madrid 1992.
- MARTINEZ GIJON, J., **El Capítulo X de las Ordenanzas del Consulado de Bilbao de 1737 (De las Compañías de Comercio, y de las calidades y circunstancias con que deberán hacerse) y el Título IV de la Ordonnance sur le commerce de 1673 (Des Sociétés)**. Revista de Derecho

- MARTIN LAMORROUX, F , **Sugerencias en torno al Anteproyecto de Reforma del Título III del libro I del Código de Comercio.** Crónica Tributaria Núm 6 1973.

- MARTINEZ VAL, J M , **La reforma del Código de Comercio (Registro Mercantil-Contabilidad-Protesto).** Ed. Bosch Barcelona 1974

- MEIGS, W , WHITTINGTON, O , PANY, K y MEIGS,R , **Principles of Auditing.** Ed IRWIN 1989

- MENENDEZ MENENDEZ, A , **Dictamen sobre la Intervención de los Censores Jurados de Cuentas en los supuestos de los arts. 27 y 47 del vigente Reglamento de las Bolsas de Comercio, las variaciones por la nueva redacción de los arts. 41 y 42 del C. de Co. y otros extremos.** Madrid Mayo de 1976

- MILLAN FERNANDEZ, W , **Auditoría empresarial.** Ed Ministerio de Economía y Hacienda 1989

- NEILA NEILA, J Mª , **La Nueva Ley de Sociedades Anónimas. Doctrina, Jurisprudencia y Directivas Comunitarias** Editorial Revista de Derecho Privado Madrid 1990

- NUÑEZ LOZANO, P L , **El régimen jurídico de la auditoría de cuentas en el Derecho Español.** Edita Consejería de Hacienda y Planificación Sevilla 1989

- ORTEGA MARCOS, S , **Las cooperativas en la Ley de Auditoría de Cuentas.** Segunda Reunión de trabajo en el IX Congreso Nacional de Auditores-Censores Jurados de Cuentas Valencia, 12 al 15 de noviembre de 1991

- PASCUAL ESTEVIL, L , **Hacia un concepto actual de responsabilidad civil.** Bosch, Casa Editorial, S A Barcelona 1989

- PEREDA SIGUENZA, J Mª , **Manual de auditoría y cuentas anuales.** Ed Centro de Estudios Ramón Areces S A Madrid 1991

- PEREGRINA BARRANQUERO, J , **El Instituto de Censores Jurados de Cuentas y el futuro de la auditoría en el contexto actual.** La auditoría en España Libro homenaje al Prof. Manuel Vela Pastor Ed Universitat de València Departament d'Economia Financiera i Comptabilitat 1991

- PEREZ-SERRABONA GONZALEZ, J L , **La contratación en el mercado de valores.** En Derecho Mercantil Obra coordinada por el Prof. Jiménez Sanchez Ed Ariel 1990

- POLO DIEZ, A , **La admisión de valores a la cotización oficial.** Coloquio de Derecho Bursátil Diciembre de 1967 Universidad de Bilbao

- POLO DIEZ, A , **El deber de información en la empresa privada.** Primeras Jornadas de Información Económica Banco de Bilbao 1976

POLO DIEZ, A , **La Censura de Cuentas y los Institutos de Censores.** Ed ICJCE s l

- POLO SANCHEZ, E , **Los administradores y el Consejo de administración de la Sociedad Anónima.** Comentario al régimen legal de las Sociedades Mercantiles Obra dirigida por URIA, R , MENENDEZ, A y OLIVENCIA, M Ed Civitas Madrid 1991

- PRAVIA SUAREZ, A , **Deontología profesional del Censur Jurado de Cuentas.** Revista

- QUINTO ZUMARRAGA, F., **Situación actual y perspectivas de desarrollo del Registro de Economistas Auditores**. La Auditoria en España. Libro homenaje al Prof Manuel Vela Pastor. Ed Universitat de València Departament d'Economia Financiera i Compatabilitat. 1991.
- RIBO DURAN, L., **Las Sociedades de Garantía Recíproca. Estructura y funcionamiento**. Ed Bosch Barcelona 1983
- RODRIGUEZ ARTIGAS, F , **Consejeros Delegados, Comisiones Ejecutivas y Consejos de Administración**. Ed Montecorvo Madrid 1971
- RODRIGUEZ SASTRE, A , **El control de las Sociedades Mercantiles**. Madrid 1935 Revista Española de Financiación y Contabilidad Vol VI Núm 20-21 1977
- SANCHEZ CALERO, F , **Los Censores de cuentas y la verificación contable prevista en el Código de Comercio**. Revista Técnica ICJCE Núm 2-1975
- SANCHEZ CALERO, F , **Instituciones de Derecho Mercantil**. Valladolid 1980
- SANCHEZ CALERO, F , **Instituciones de Derecho Mercantil**. Undécima edición Ed Edersa Madrid 1985
- SANCHEZ CALERO, F , **Instituciones de Derecho Mercantil**. Ed Edersa 16ª edición Madrid 1992
- SUAREZ, A , **La moderna auditoría. Un análisis conceptual y metodológico**. Ed McGraw-Hill Madrid 1990
- TAYLOR, D H y GLEZEB, W **Auditoría. Integración de conceptos y procedimientos**. Ed Limusa 1987
- TOMAS Y VALIENTE, F , **Manual de Historia del Derecho Español**. Ed Tecnos Madrid 1983
- TUA PEREDA J , **La Intervención de expertos y auditores en las operaciones de la Sociedad Anónima**. Revista Técnica ICJCE Núm 21 1990
- URIA, R , **Responsabilidad de los accionistas censores de cuentas**. Dictamen emitido a petición del ICJCE Madrid 1955
- VELA PASTOR, M , **Una profesión dividida**. El periódico El Nuevo Lunes Artículo publicado el día 18 y 25 de abril de 1983
- VICENT CHULIA, F , **Compendio crítico de Derecho Mercantil**. José Mª Bosch, Editor Tomo I y II Barcelona 1991
- VICENT CHULIA, F , **El sistema de la Censura de Cuentas en la Ley de Sociedades Anónimas**. La Ley, 1985-4
- WILLINGHAM, J I y CARMICHAEL, D , **Auditoría: Concepto y métodos**. Ed McGraw Hill 1979

**CONCLUSIONES.**

- I -

Aunque no podemos negar que han existido controles recaudatorios en civilizaciones antiguas, no podemos hablar de un sistema contable con base científica, hasta el *método de doble partida* practicado por los comerciantes venecianos y genoveses del siglo XIII c principios del XIV. No obstante, hay que señalar que respecto a la auditoria de cuentas, tal como hoy se concibe, en su significado restringido consistente en la comprobación de la veracidad de la información contable, nace en Gran Bretaña después de la revolución industrial en pleno siglo XIX, con la Ley de Sociedades de 1862.

- II -

La Contabilidad y el Derecho Mercantil están vinculados estrechamente porque ninguna de las dos materias en cuanto aluden al hecho contable se pueden aplicar sin tener en cuenta la una de la otra, hecho que se puede comprobar en nuestro Derecho vigente observando el Plan General Contable y la Ley de Sociedades Anónimas. Es más, el régimen jurídico de la contabilidad y la auditoría es una cuestión que pertenece al Derecho Mercantil, tanto si se parte de un concepto de Derecho Mercantil formal, como si se parte de una noción amplia del Derecho del mercado o del tráfico económico que contiene un conjunto normativo denominado Derecho económico y constituido por un conjunto de normas públicas y privadas. A mayor abundamiento, a partir de la nueva redacción del art. 16 LIS dada por el R.D. Ley 5/1990, de 20 de diciembre, de Medidas Fiscales Urgentes, se reconoce la supremacía de la normativa contable en materia de contabilización de los ingresos y gastos, por lo que debemos desechar la idea que los criterios aceptables desde un punto de vista fiscal lo son también para el contable.

- III -

La auditoría de cuentas no es una rama de la contabilidad, por lo tanto es independiente, aunque complementaria de la contabilidad, ya que constituye la parte crítica de la actividad contable. Asimismo, ambas materias están estrechamente

vinculadas, porque sin contabilidad no puede realizarse una auditoría de cuentas, y sin auditoría de cuentas no hay una revisión acerca de la corrección o incorrección de las mediciones y de la comunicación de las operaciones financieras llevadas a cabo por la administración.

- IV -

Es loable que para facilitar la necesaria comparabilidad entre estados financieros de las empresas emitidos en países con diferente normativa, cada vez más, haya un proceso de armonización de las normas contables y de auditoría. No obstante, hay que distinguir los dos tipos de armonización contable y de auditoría: la armonización pública y privada. Ambas no entran en competencia, sino en mi opinión debe existir una estrecha colaboración, ya que ambos sistemas no aparecen puros en la realidad por estar cada vez más interrelacionados.

- V -

De igual manera que la contabilidad y la auditoría son materias vinculadas entre sí, a mi entender, resultaría muy difícil realizar un estudio sobre la auditoría de cuentas sin haber tenido en cuenta los diferentes organismos internacionales contables y de auditores, y sus normas. El motivo no es otro, que nuestra legislación en esta materia, se encuentra plenamente armonizada con dichas normas, y en consecuencia, interpretar la normativa española, resulta más sencilla, al poder recoger ideas extraídas de la doctrina extranjera y plasmarlas en la interpretación de nuestra legislación. Del mismo modo ocurre, con el estudio del Derecho extranjero.

- VI -

El nacimiento de la profesión de auditor, resaltado en la conclusión primera, se debe a la aportación de Gran Bretaña, pero el desarrollo de la profesión sin ninguna duda ha sido por parte de EEUU, a través de la uniformidad de los programas de formación que son impartidos por las multinacionales de la auditoría de EEUU a sus filiales que se encuentran implantadas tanto en países desarrollados como en vías de

desarrollo. Por ello, especial transcendencia tiene el estudio de las instituciones y el análisis de la regulación contable y de auditoría en EEUU, ya que sus principios y normas inciden en todo el mundo.

#### - VII -

Tal vez se nos diga, que en la legislación española, existía la auditoría de cuentas, o mejor dicho algo parecido, antes de la Ley 17 de julio de 1951. Es opinable, y depende de lo que se entienda por concepto de auditoría de cuentas. Pero la ambigüedad anterior tiene que disiparse ante la cuestión, ¿existía auditoría de cuentas con la Ley de 17 de julio de 1951 como la entendemos con el RD Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre?. La respuesta es no. Evidentemente, a primera vista no puede negarse que en el sistema de censura de cuentas hay un control por parte de unos accionistas -denominados accionista-censor- pero el mismo, ha resultado inoperante. Es verdad, que la censura de cuentas puede ser realizada por un profesional -censor jurado de cuentas- pero su eficacia es más bien simbólica, no sólo por las dificultades en las grandes sociedades para alcanzar una minoría suficiente que detente al menos la décima parte del capital desembolsado, sino también por la escasa difusión que recibió el informe del censor-jurado. A mayor abundamiento, no ha faltado en el estudio la observación que el censor de la ley de 1951 era un órgano social, y el auditor de cuentas LSA no es un órgano social, aunque haya doctrina que disienta con esta apreciación. Por lo que si la auditoría de cuentas su principal característica es la independencia del trabajo del auditor, necesariamente éste no puede ser órgano de la sociedad -como así ha quedado reflejado en el estudio- porque en otro caso dejaría de ser plenamente independiente, y como he señalado en este trabajo que la figura del censor en la LSA de 1951 es un órgano de la sociedad, la conclusión será que nada tiene que ver en esta materia el antiguo sistema de censura de cuentas con la auditoría de cuentas.

#### - VIII -

En el estudio, cuando se aborda la relación dinámica del auditor, se analizan los diferentes modos de designación, nombramiento, aceptación y duración del cargo de auditor dejando a un lado alguno de los defecios en cuanto a concreción que tiene

nuestra legislación en esta materia. Pero el problema que realmente me ha preocupado es el cese del auditor, porque si bien es cierto que en el texto del estudio, se ha sido demasiado mal pensado en cuanto a la actuación del auditor de cuentas, no es más cierto que si aplicamos los términos del art. 1124 Cc, y la sociedad que va a ser auditada no cumple con los pactos del contrato de sociedad, el auditor podría resolver el contrato, optando por un resarcimiento de daños y perjuicios, y la sociedad conseguir el propósito de que no fuera auditada. Ahora bien, dicha circunstancia dice bien poco por parte del auditor, ya que aunque yo no veo una causa que le impida directamente realizar dicha conducta, y optar por la indemnización, indirectamente nos obliga la ley con los arts. 204.3 y 206 LSA, al señalar que en la revocación debe mediar causa justa, y por supuesto que para mí no es causa justa que la sociedad no cumpla con sus pactos con el auditor. En último caso, si el auditor no puede realizar la auditoría porque la sociedad que debe ser auditada pone trabas, la conducta del auditor es fácil, debe realizar su informe con opinión denegada. Es más, la *ratio legis* de la LSA obliga al auditor de cuentas a realizar su trabajo hasta la finalización del contrato no pudiéndose rescindir el mismo por mutuo acuerdo de las partes.

#### - IX -

Hoy en día, la complejidad, la intensidad, y la masificación del moderno tráfico económico, exige al auditor estar continuamente en un proceso de formación y a solicitar la colaboración de ayudantes que le auxilien en su actividad profesional, circunstancias que le originan unos gastos considerables. Además, debe ser independiente en la realización de su actividad profesional, ahora bien, qué independencia puede tener un auditor de cuentas con unos gastos considerables en el momento que su mejor cliente le insinúa la posibilidad de que otro auditor le ha ofrecido su trabajo y es menos riguroso o incluso puede ofrecer un mejor precio al no necesitar tantas horas en la realización de la auditoría porque -pensemos bien- su personal está más preparado. Además, no nos engañemos, en una firma de auditoría grande resultaría muy difícil por no decir casi imposible conseguir por parte del cliente un informe en el que no se refleje la imagen fiel de la sociedad auditada, siendo el motivo los controles internos que tiene la firma grande, y que no posee la pequeña. Y es más, se valora más la auditoría realizada por una firma de auditores grande, que

no una pequeña por la seguridad que hacia referencia, y sino, sin ir más lejos, el presupuesto de la *Universitat de Barcelona* y su liquidación es auditado por una de las seis principales empresas multinacionales, a pesar de que la mayoría de los auditores que operan en Cataluña han recibido su formación en esta Universidad. Y es que cada vez más, aunque el precio del coste es importante, mayor importancia tiene el buen nombre del que audita para el prestigio del que ha sido auditado. Así se entenderá que en 1991, de las 226 principales empresas privadas españolas, 205, es decir, el 90,7% fueron auditadas por seis multinacionales cuyos nombres están en la mente de todos y sólo 21, el 9,3% lo fueron por 21 empresas españolas. Respecto a las públicas es aún más desolador el panorama. En 1991, el Ministerio de Industria se decantó por lo foráneo, ya que contrató cinco empresas de consultoría para diagnosticar los problemas de competitividad que padecen 49 sectores y subsectores industriales. Ninguna de las cinco era española.

En conclusión, es una cuestión de tiempo el proceso de concentración de auditores y de firmas de auditores, y que además como esta sucediendo, se va a la adaptación de las estructuras de las auditorías a la cooperación pluridisciplinar, mediante la cooperación interprofesional y las aportaciones de profesionales de diferentes actividades que son complementarias.

- X -

Resulta casi inútil decir por su lógica que es transcendental que el auditor responda en la realización de su actividad profesional con una responsabilidad civil, penal o administrativa según corresponda. Hasta aquí no hay ninguna duda. Pero a mi entender, nuestra legislación ha perdido una oportunidad para que las tres corporaciones representativas de auditores que hace mención la disposición transitoria cuarta del RLAC, hubieran podido ocuparse de una forma profunda en el caso que el art. 34 b) RLAC hubiera obligado a los auditores a colegiarse en una de dichas corporaciones. Es decir, si hubiera sido obligatoria la colegialización en una organización profesional éstas podrían ser muy duras con sus normas deontológicas profesionales, circunstancias que hoy en día no se dará porque sólo el 56% de los auditores se encuentra adscrito a una de dichas corporaciones. Ahora bien, en

defensa del legislador recuérdese lo dicho en este estudio que la LAC es la única solución posible ganada a pulso por una profesión dividida, y nada hace pensar que entre dichas corporaciones, alguna no hubiera actuado con cierta permisibilidad para aumentar su número de colegas, que es lo mismo que decir que tendría mayor aumento de ingresos por el pago de cuotas.

## INDICE.

NOTA PRELIMINAR .....	I
ABREVIATURAS UTILIZADAS .....	III

### Primera Parte.

#### ANALISIS CONCEPTUAL Y FUNCIONAL DE LA AUDITORIA.

1.- El nacimiento histórico de la auditoría .....	2
2.- Consideraciones generales sobre el concepto de auditoría .....	13
3.- La mercantilidad de la auditoría de cuentas y sus relaciones con el Derecho Contable .....	23
4.- Las relaciones entre la contabilidad y la auditoría .....	28
5.- La normativa fiscal y su penetración en el Derecho Contable .....	34
5.1.- El delito contable .....	41
BIBLIOGRAFIA .....	43

### Segunda Parte.

#### INSTITUCIONES DE LA ARMONIZACION CONTABLE Y DE AUDITORIA: NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA. DERECHO EXTRANJERO.

##### Capítulo I.

##### *Organismos internacionales contables y de auditores.*

1.- La internacionalización de las normas de contabilidad y auditoría .....	50
2.- Los diferentes tipos de normalización contable y de auditoría .....	56
2.1.- La armonización mundial de carácter público .....	57
2.1.1.- La Organización de las Naciones Unidas .....	58
2.1.2.- La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico .....	60
2.2.- Intentos globales internacionales de índole profesional .....	63
2.2.1.- El Comité Internacional de Normas Contables .....	65
2.2.2.- La Federación Internacional de Contadores .....	73

2.3.- La armonización regional pública. La Comunidad Económica	
Europea.....	78
2.3.1.- El Derecho de Sociedades Comunitario .....	80
2.3.2.- La auditoría e información contable en la regulación del	
mercado de valores en la normativa contable .....	94
2.3.3.- Los estados financieros de los Establecimientos de	
Crédito .....	96
2.4.- La armonización regional privada .....	97
2.4.1.- La Unión Europea de Expertos Contables .....	97
2.4.2.- El Grupo de Estudios de Expertos de la CEE .....	100
2.4.3.- La Federación de Expertos Contables .....	100
2.4.4.- <i>El European Accounting Forum</i> .....	103
2.4.5.- La Asociación Interamericana de Contabilidad .....	104
2.4.6.- Otras organizaciones regionales .....	106
2.4.6.1.- <i>Confederation of Asian and Pacific Accountants</i> .....	106
2.4.6.2.- La Asociación de Naciones del Sudeste Asiático .....	107
2.4.6.3.- El Consejo Africano de Contabilidad .....	108
2.4.6.4.- <i>Accounting Bodies of West Africa</i> .....	109

## **Capítulo II.**

### ***La auditoría en los países con mayor implantación.***

1.- Países miembros de la Comunidad Económica Europea .....	112
1.1.- Alemania.....	112
1.2.- Benelux.....	119
1.2.1.- Bélgica .....	120
1.2.2.- Países Bajos .....	124
1.2.3.- Luxemburgo .....	127
1.3.- Dinamarca .....	130
1.4.- Francia .....	133
1.5.- Grecia .....	140

1.6.- Irlanda .....	142
1.7.- Italia .....	143
1.8.- Portugal .....	147
1.9.- Reino Unido e Irlanda del Norte .....	149
2.- Análisis de la regulación contable y de auditoría en los Estados Unidos ... ..	156
2.1 - <i>The American Association of Public Accountants</i> .....	158
2.2.- <i>The American Institute of Accountants</i> .....	160
2.3.- <i>The American Institute of Certified Public Accountants</i> .....	166
2.4.- <i>The Financial Accounting Foundation: la autoridad racional</i> .....	171
2.5.- <i>The Securities an Exchange Commision: la autoridad gubernamental</i> .....	176
2.6.- <i>The American Accounting Association: la autoridad doctrinal</i> .....	180
BIBLIOGRAFIA .....	182

### Tercera parte.

## CONFIGURACION DE LA AUDITORIA EN EL MARCO JURIDICO ESPAÑOL.

### Capítulo I.

#### ***Antecedentes y régimen jurídico vigente a la promulgación de la Ley 19/1988, de 12 de julio.***

1.- El carácter disperso de la normativa hasta la Ley de Sociedades Anónimas de 1951 .....	195
2.- La censura de cuentas en la ley de 17 de julio de 1951 .....	204
2.1.- Ideas generales .....	204
2.2.- Nombramiento .....	205
2.3.- Obligaciones y deberes de los censores .....	207
2.4.- Responsabilidades .....	208
2.5.- Remuneración .....	209
2.6.- Valoración crítica del sistema de censura establecido .....	209
3.- La legislación de año 1964 y normas que la desarrollan hasta la reforma del Código de Comercio de 1973 .....	212

4.- La censura de cuentas en el Código de Comercio después de su Reforma de 1973.....	217
5.- Repercusiones posteriores a la reforma de 1973 .....	224
6.- Las disposiciones legales de los años 1980 y 1981 sobre Bolsas de Comercio ..	227
7 - Disposiciones posteriores a la normativa bursátil de 1981 hasta la Ley 19/1988, de 12 de julio .....	230

### **Capítulo II.**

#### **Las recientes reformas del Derecho Mercantil en materia de auditoría de cuentas.**

1.- Sujeto pasivo. sociedades obligadas a auditoría .....	237
2.- Sujeto activo. estatuto jurídico de los auditores .....	243
2.1.- Relación estática. caracterización como órgano social .....	243
2.2 - Relación dinámica. auditor titular del órgano .....	247
2.2.1.- El ejercicio de la actividad: personas habilitadas .....	247
2.2.1.1.- Las sociedades de auditoría de cuentas .....	248
2.2.2.- Acceso a la condición de auditor de cuentas .....	249
2.2.2.1.- Prestar fianza proporcional al volumen de negocio .....	260
2.2.3.- Modos de designación y nombramiento del auditor .....	26
2.2.3.1.- La designación del auditor por la Junta General .....	261
2.2.3.2.- La designación del auditor por el Registrador Mercantil .....	265
2.2.3.3.- La designación del auditor por vía judicial .....	273
2.2.4.- Aceptación del nombramiento por el designado .....	274
2.2.4.1.- La aceptación del auditor designado por la Junta General .....	274
2.2.4.2.- La aceptación del auditor designado por el Registrador Mercantil .....	276

2.2.4.3 - La aceptación del auditor designado por el Juzgado .....	277
2.2.5 - La duración de cargo de auditor .....	277
2.2.5.1 - La duración del cargo de auditor por designación de la Junta General .....	277
2.2.5.2 - La duración del cargo de auditor designado por el Registrador Mercantil y el Juzgado .....	279
2.2.6 - Cese del auditor .....	280
2.2.7 - Derechos fundamentales de los auditores .....	284
2.2.7.1 - Monopolio de la auditoría de cuentas y corporaciones representativas de los auditores .....	284
2.2.7.2 - Estructura interna del despacho del auditor y colaboradores .....	289
2.2.7.3 - Deber de requerir e investigar por parte del auditor y obligación de suministrar la información necesaria por parte de los administradores .....	292
2.2.7.4 - Remuneración del auditor de cuentas .....	296
2.2.8 - Modo de actuar y obligaciones del auditor .....	301
2.2.8.1 - Normas deontológicas .....	303
A) Independencia .....	305
B) Secreto profesional .....	311
C) Diligencia profesional .....	316
D) Publicidad .....	317
2.2.8.2 - El objeto de la auditoría de cuentas el informe del auditor .....	319
A) Documentación a examinar .....	321
B) El objeto material del informe .....	322
C) Naturaleza jurídica del informe .....	324
D) Clases del informe del auditor .....	325
a) Favorable .....	325

b) Opinión con salvedades .....	326
c) Opinión desfavorable .....	327
d) Opinión denegada .....	328
E) El plazo de emisión y entrega del informe ....	328
2.2.9.- Responsabilidad del auditor .....	331
2.2.9.1.- Responsabilidad civil .....	332
A) Responsabilidad del auditor frente a la compañía auditada .....	332
a) El incumplimiento absoluto .....	334
b) El cumplimiento retrasado .....	335
c) El cumplimiento defectuoso .....	336
B) Responsabilidad frente a terceras personas .....	340
2.2.9.2.- Responsabilidad administrativa ... ..	343
2.2.9.3.- Responsabilidad penal .....	345
BIBLIOGRAFIA .....	347
CONCLUSIONES.....	354
INDICE .....	361