

JOAQUÍN HERNÁNDEZ FERNÁNDEZ*Profesor del Departamento de Economía Financiera y
Contabilidad. Universidad de Murcia.***Extracto:**

TRAS una serie de crisis empresariales (Banesto, PSV,...) en las que los informes de auditoría no han puesto de manifiesto las situaciones irregulares que se estaban produciendo, los usuarios de los mismos, e incluso los propios profesionales de la auditoría, han planteado la necesidad de modificar la actual Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas. Esta corriente de pensamiento se ha visto acompañada por escándalos y problemas similares a nivel internacional y por la publicación de una amplia serie de documentos (Informe Cadbury, Informe Marc, Libro Verde,...) en los que se cuestionan diferentes aspectos relacionados con la auditoría de cuentas.

No obstante, y a pesar del clima de cambio, hasta el momento no se había efectuado al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas una propuesta escrita en la que se plasmaran las modificaciones que se consideraban necesarias. El pasado mes de noviembre, el Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España puso fin a esta situación al hacer público el documento «Borrador del Proyecto de Reforma de la Ley de Auditoría de Cuentas» en el que se propone un texto alternativo a la vigente Ley de Auditoría de Cuentas; texto cuyo contenido está siendo objeto de debate en diferentes foros profesionales y académicos.

En nuestro trabajo exponemos y analizamos los cambios incluidos por esta Corporación profesional que van a afectar tanto a la concepción, estructura y organización de la profesión de auditoría en nuestro país, como a aspectos más concretos relacionados con las incompatibilidades, el régimen de responsabilidades, el control de calidad o el tiempo que deberán conservarse los papeles de trabajo.

Sumario:

- I. Introducción.
 - II. Cambios más significativos.
 1. La organización de la profesión en España.
 2. El acceso a la condición de auditor.
 3. Régimen de incompatibilidades.
 4. Régimen de responsabilidades.
 5. Duración del contrato.
 6. Sociedades de auditoría.
 7. Papeles de trabajo y deber de secreto.
 8. El control técnico.
 - III. Algunas precisiones.
 1. Artículo 2 de la LAC.
 2. Artículo 3 de la LAC.
 3. Artículo 4 de la LAC.
 - IV. El Consejo Nacional de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y el Instituto de Auditores de Cuentas de España.
 1. El Consejo Nacional de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
 2. El Instituto de Auditores de Cuentas de España.
 - V. El nombramiento de interventores.
 - VI. A modo de conclusión.
- Bibliografía y Legislación.

I. INTRODUCCIÓN

Tras una serie de publicaciones a nivel internacional (Libro Verde, Informe de la FEE, Informe Cadbury, Informe Marc,...) en las que se cuestionaba la actuación de los auditores y la utilidad de sus informes, el debate se ha suscitado también en nuestro país. Voces en contra y a favor de determinados aspectos de la actual regulación de la actividad de los auditores han invadido las páginas de periódicos y revistas recogiendo deficiencias y posibles soluciones. Como respuesta y contribución al intercambio de opiniones, el Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España (IACJCE) publicó el pasado año un documento titulado «La Auditoría de Cuentas en España. Libro Blanco», en el que ya se vislumbraban algunas de las novedades que desde el pasado mes de noviembre se recogen en la primera propuesta escrita de modificación de la actual Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC): el denominado «Borrador del Texto para la Reforma de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas» (en adelante, el Borrador).

Una vez efectuado el oportuno análisis y estudio, en nuestro trabajo pretendemos recoger los cambios más significativos que en él se contemplan, así como ciertas consideraciones en relación a su contenido y redacción con el fin de dar a conocer al lector los cambios que se proponen, y efectuar una crítica constructiva.

II. CAMBIOS MÁS SIGNIFICATIVOS

Las modificaciones que consideramos más relevantes en relación a las propuestas efectuadas por el IACJCE las hemos agrupado en una serie de apartados en los que sucesivamente haremos referencia a los cambios de la organización de la profesión en nuestro país, al acceso a la condición de auditor, al régimen de incompatibilidades y de responsabilidades, a la duración del contrato obligatorio de auditoría de cuentas anuales, a la estructura y composición de las sociedades de auditoría, al tiempo que deben conservarse los papeles de trabajo, al deber de secreto y al ejercicio del control técnico y de calidad.

1. La organización de la profesión en España.

El Borrador propone un cambio sustancial en la concepción de la profesión de la auditoría en nuestro país sustituyendo el actual modelo que podíamos denominar *intervencionista* en tanto en cuanto la autoridad gubernamental, a través del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

(ICAC), va a participar de manera significativa en la «elaboración, adaptación y revisión» (art. 5 de la LAC) de las Normas Técnicas de Auditoría y en el «control y disciplina del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas» (art. 22.1 de la LAC), a un modelo de corte más *liberal*, en el que son los propios auditores los encargados de desarrollar la normativa que les va a resultar de aplicación, así como de efectuar el control de la calidad de los trabajos desarrollados.

De acuerdo con este esquema, los cambios concretos introducidos serían:

1. La desaparición del ICAC y su sustitución por el Consejo Nacional de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, cuyas funciones seguirían siendo las mismas que las del ICAC en el ámbito contable, mientras que en el ámbito de la auditoría le correspondería una «tutela subsidiaria» (art. 20, apartado 1, del Borrador), pues insistimos en la idea de que la regulación del ejercicio de la actividad profesional de auditoría de cuentas va a ser competencia de los propios auditores.
2. La creación del Instituto de Auditores de Cuentas de España, organización que sustituiría a las tres Corporaciones de Derecho que en la actualidad aglutinan a los auditores (Registro de Economistas Auditores, REA; Registro General de Auditores, REGA; e Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España, IACJCE) y que pasaría a ejercer las funciones que venía realizando tanto el ICAC como las Corporaciones, en materia de auditoría, es decir, le correspondería la elaboración, adaptación, revisión y publicación de las normas de auditoría, así como el ejercicio del control de calidad (técnico) y el control deontológico.

La estructura organizativa de este Instituto responde a la que actualmente existe en las diferentes Corporaciones profesionales al permitirse la creación de Colegios profesionales de ámbito autonómico. La creación o no de una de estas divisiones va a depender de que se alcance un número mínimo de auditores inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC).

3. Se mantiene la función actual y denominación del ROAC, con la única modificación de que pasa a depender del nuevo organismo que se ha denominado Consejo Nacional de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

2. El acceso a la condición de auditor.

No varía sustancialmente respecto a los requisitos exigidos por la LAC, de manera que tan sólo se introduce la novedad de que se obliga al auditor a inscribirse en alguna de las organizaciones profesionales territoriales integradas en el Instituto de Auditores de Cuentas de España pues, como hemos indicado, a él corresponde el ejercicio del control técnico y de la potestad sancionadora en cuestiones disciplinarias.

Esta situación pondría fin a la existente y supondría una homogeneización de los controles a los que se ven sometidos los auditores puesto que en la actualidad un auditor puede ejercer la auditoría con el único requisito de estar dado de alta en el ROAC como ejerciente sin que se le exija pertenecer a alguna de las Corporaciones profesionales. Bajo esta circunstancia, el citado auditor se vería sometido únicamente al control técnico ejercido por el ICAC, mientras que si perteneciera a una o a varias de las Corporaciones profesionales estaría, además, sujeto al control de calidad competencia de éstas.

3. Régimen de incompatibilidades.

Una de las cuestiones que más han sido objeto de debate y sobre las que existía mayor consenso era la necesidad de modificar el actual régimen de incompatibilidades, adaptándolo a supuestos concretos y objetivos que fuesen de fácil aplicación y que eliminasen las incertidumbres existentes. Las modificaciones introducidas por el Borrador a la redacción del artículo 8 de la LAC se recogen en el siguiente **cuadro**:

MOTIVOS DE INCOMPATIBILIDAD SEGÚN EL ARTÍCULO 8 DE LA LEY DE AUDITORÍA DE CUENTAS	MOTIVOS DE INCOMPATIBILIDAD SEGÚN EL ARTÍCULO 8 DEL BORRADOR DEL TEXTO PARA LA REFORMA DE LA LEY DE AUDITORÍA DE CUENTAS
Quienes ostenten cargos directivos o de administradores o sean empleados de dichas empresas o entidades.	
Los accionistas y socios de las empresas o entidades auditadas en las que posean una participación superior al 0'5% del nominal del capital social.	Los accionistas y socios de las empresas o entidades auditadas en las que posean una participación superior al 0'5% del nominal del capital social si se trata de sociedad cotizada en Bolsa, o superior al 3% en los restantes casos.
Los accionistas y socios de las empresas o entidades auditadas en las que posean una participación que represente más del 10% del patrimonio personal del accionista o socio.	
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.	Las personas unidas por vínculos de consanguinidad o afinidad hasta el segundo grado con los empresarios individuales o con los directivos o administradores de las empresas o entidades auditadas y con los responsables del área económico-financiera, así como con accionistas y socios que poseyeran participaciones superiores a las citadas en el párrafo anterior.

Por lo tanto, en el actual régimen de incompatibilidades:

1. Se introduce una matización que consideramos acertada al diferenciarse la participación en capital de una empresa que cotiza en Bolsa de la que no. Para la primera se establece un porcentaje mayor (3%) que para la segunda (0'5%).
2. Se suprime un motivo de incompatibilidad que, bajo nuestro punto de vista, debería mantenerse, como es el porcentaje que supone la participación de la sociedad auditada respecto del patrimonio neto del auditor.
3. Por el contrario, consideramos acertado, en pos de la independencia y objetividad de la actuación del auditor, que se pretenda ampliar los motivos de incompatibilidad a los familiares de hasta segundo grado (por consanguinidad o afinidad) de los responsables del área económico-financiera y de los accionistas o socios con participaciones superiores a las indicadas en el apartado 1.

Bajo nuestro punto de vista quedan pendientes, al menos, dos motivos conflictivos de incompatibilidad a los que se hace referencia en el artículo 1.3 de las Normas Técnicas de Auditoría (1):

- a) Además de considerar incompatible el ejercicio de la auditoría de una sociedad con la ejecución material de la contabilidad, en la actualidad se plantea si no debe extenderse también a la prestación de otro tipo de servicios como el asesoramiento contable o fiscal.
- b) En el citado artículo se contempla como motivo de incompatibilidad para realizar una auditoría que ésta suponga una «proporción significativa» de los ingresos brutos totales del auditor de cuentas. Sigue sin cuantificarse este importe y sin indicarse si es aplicable a los primeros años de ejercicio de la actividad profesional.

Por lo que se refiere a los supuestos de extensión de las incompatibilidades anteriores, se establecen en los siguientes términos:

(1) Resolución de 19 de enero de 1991, del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las Normas Técnicas de Auditoría.

EXTENSIÓN DE LAS INCOMPATIBILIDADES SEGÚN EL ARTÍCULO 8 DE LA LEY DE AUDITORÍA DE CUENTAS	EXTENSIÓN DE LAS INCOMPATIBILIDADES SEGÚN EL ARTÍCULO 8 DEL BORRADOR DEL TEXTO PARA LA REFORMA DE LA LEY DE AUDITORÍA DE CUENTAS
El período de cómputo de las incompatibilidades comprenderá desde el ejercicio en que se realizan los trabajos hasta el tercer año anterior al que se refieren los estados contables auditados.	El período de cómputo de las incompatibilidades deberá referirse al ejercicio anterior al auditado.
Durante los tres años siguientes al cese de sus funciones, los auditores de cuentas no podrán formar parte de los órganos de administración o dirección de la empresa o entidad auditada, ni tampoco podrán ocupar puesto de trabajo en la misma.	Los auditores de cuentas no podrán ser administradores o empleados de la entidad auditada durante el año posterior a su cese como auditor firmante del informe.
Las menciones a la empresa o entidad se extenderán a aquellas otras con las que esté vinculada directa o indirectamente.	Las menciones a la empresa o entidad auditada se extenderán en sentido descendente a las entidades o empresas que formen parte del mismo grupo.
Las menciones a los auditores de cuentas se extenderán, en su caso, a los cónyuges.	
Las menciones a los auditores de cuentas se extenderán, en su caso, a los auditores de cuentas o sociedades de auditoría con los que tuviera cualquier vinculación directa o indirecta.	

Como puede observarse:

- a) Han considerado suficiente que la extensión temporal de la incompatibilidad para auditar una sociedad pase a ser del «tercer año» anterior al que se refieren los estados contables, al «año» anterior.
- b) La extensión temporal para ocupar un puesto de trabajo en una sociedad auditada también se reduce del «tercer año siguiente» al «año posterior».
- c) La extensión de las incompatibilidades a «empresas vinculadas» se convierte en «empresas del grupo en sentido ascendente». Creemos conveniente detenernos a analizar brevemente la influencia de este cambio. En principio, el término «empresa vinculada» supone

una acepción amplia de las relaciones entre empresas pero, a la vez, ambigua, al no encontrarse definido en la legislación española. Por ello, el Reglamento que desarrolla la LAC se vio obligado a precisar, en su artículo 20, que se entenderán empresas vinculadas aquellas entre las que exista una participación (directa o indirecta) en el capital suscrito de un 20%, o del 3% si la empresa cotiza en Bolsa, concepción que se corresponde con las «empresas asociadas» definidas en el artículo 5.º del Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para formulación de las cuentas anuales consolidadas.

Por lo tanto, la extensión de las incompatibilidades indicadas afecta en la actualidad a las empresas asociadas, consideradas tanto en sentido ascendente como descendente, al entenderse que existe, en cualquier caso, falta de objetividad por parte del auditor.

La nueva redacción dada en el Borrador supone un giro importante en el concepto de «vinculación», de tal manera que se presume que existe una relación que afecta a la independencia del auditor entre las «empresas del grupo». La definición de este término se encuentra en el artículo 42 del Código de Comercio, de acuerdo con el cual tienen esta consideración aquellas entidades en las que se:

- a) Posea la mayoría de los derechos de voto.
- b) Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.
- c) Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con otros socios, de la mayoría de derechos de voto.
- d) Haya nombrado exclusivamente con sus votos la mayoría de los miembros de los órganos de administración, que desempeñen su cargo en el momento que deberán formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores.

La nueva redacción dada por el Borrador supone, en principio, una ampliación del concepto de vinculación o control al tenerse en cuenta no sólo la participación en capital, sino también la posesión de los derechos de voto o la posibilidad de nombrar miembros en los órganos de administración. No obstante debemos ser críticos con la nueva situación, pues:

- a) Se eleva la participación, en principio, al 50% del capital social (para poseer mayoría de derechos de voto), de manera que no se contempla a las empresas asociadas.
- b) Se entiende que existe influencia sólo en sentido descendente, cuando bajo nuestro punto de vista, también debería tenerse en cuenta el sentido ascendente, al menos en participaciones directas.

- c) No se tiene en cuenta el otro tipo de sociedades, las sociedades multigrupo (2), que intervienen a la hora de elaborar estados consolidados y con las que se debería presumir que existe también una vinculación.
- d) Se suprime la extensión «a los auditores de cuentas o sociedades de auditoría con las que tuviera cualquier vinculación directa o indirecta», dada la dificultad que en la práctica se ha puesto en evidencia a la hora de determinar los supuestos en que existe tal vinculación.

4. Régimen de responsabilidades.

Se mantiene la existencia de tres niveles o tipos de responsabilidad por parte del auditor: disciplinaria, civil y penal.

4.1. Responsabilidad disciplinaria.

Pasa a ser competencia del Instituto de Auditores de Cuentas de España, ante cuyas resoluciones sobre los expedientes disciplinarios podrá interponerse recurso en alzada ante el Consejo Nacional de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, cuyo fallo pondrá fin a la vía administrativa.

Respecto a la tipificación de las infracciones, la actual LAC las clasifica en graves y leves. En el Borrador se introduce una nueva graduación, clasificándolas en muy graves, graves y leves, indicándose que la relación de infracciones y de sanciones correspondientes a cada caso se recogerán en los Estatutos Generales del Instituto de Auditores de Cuentas de España, cuyo contenido queda por desarrollar.

4.2. Responsabilidad civil.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 11 de la LAC, los auditores de cuentas firmantes de un informe de auditoría van a responder de manera directa y solidaria frente a las empresas o entidades auditadas y frente a terceros por los daños y perjuicios que se deriven del incumplimiento de sus obligaciones. Además, se añadía en este mismo artículo, que cuando la auditoría de cuentas se realizase por un auditor que pertenezca a una sociedad de auditoría, iban a responder tanto el auditor como la sociedad de manera directa y solidaria. Por último, los restantes socios auditores no firmantes del informe en cuestión responderían de forma subsidiaria y, a la vez, solidaria entre ellos.

(2) De acuerdo con el artículo 4.º del Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para formulación de las cuentas anuales consolidadas, tendrían esta consideración aquellas sociedades sobre las que existe una gestión conjunta de una o varias empresas del grupo. Se entenderá que existe gestión conjunta cuando, además de participar en el capital, se produzca alguna de las circunstancias siguientes:

- a) Que en los Estatutos Sociales se establezca la gestión conjunta; o
- b) Que existan pactos o acuerdos que permitan a los socios el ejercicio del derecho de veto en la toma de decisiones sociales.

Nos encontramos, por lo tanto, ante una responsabilidad ilimitada tanto de carácter contractual (empresa o entidad auditada) como extracontractual (frente a terceros) ante la cual iba a responder, en primer lugar, la sociedad de auditoría con su patrimonio, en segundo lugar, y de manera solidaria, los socios firmantes del informe, y en tercer lugar, y también de manera solidaria, los restantes socios auditores.

Además existía cierta contradicción entre los plazos de prescripción para la exigencia de responsabilidad civil que según el Código Civil se fija en 15 años, y la obligatoriedad de conservar los papeles de trabajo establecida en la LAC, pieza clave para poder exigirla, de cinco años.

Estas situaciones han recibido importantes críticas al consolidar a la auditoría como la única actividad en la que los profesionales que la ejercen no ven limitada su responsabilidad. En el Borrador propuesto por el IACJCE se introducen los siguientes cambios con el fin de subsanar estas deficiencias:

1. La responsabilidad contractual se limita, al indicarse que para que pueda exigirse una indemnización por daños y perjuicios causados es necesario que exista un incumplimiento «doloso o culposo de sus obligaciones» por parte del auditor firmante del informe.
2. La responsabilidad extracontractual también se ve restringida al precisarse que por tercero debe entenderse únicamente aquella persona destinataria de los informes de auditoría (accionistas). No obstante, se contempla que en caso de «incumplimiento doloso o gravemente negligente», el concepto de tercero se amplía a cualquier persona que «haya resultado perjudicado por confiar legítimamente en lo correcto del informe» (lo que da pie a incluir a inversores, entidades financieras,...).
3. Para los casos en que no exista dolo o culpa en la actuación del auditor, y que en el daño o perjuicio a la entidad auditada o a un tercero hayan contribuido también los administradores, los auditores, en base a un principio de proporcionalidad, sólo responderán de parte del daño causado.
4. Se suprime la responsabilidad subsidiaria, y solidaria entre ellos, de los socios auditores no firmantes del informe.
5. Se limita el período para exigir responsabilidades civiles a cuatro años a contar desde la fecha de emisión del informe o desde aquella en la que el informe debería haberse emitido.

4.2.1. La fianza.

Para responder de la responsabilidad civil, la LAC contemplaba que los auditores de cuentas o los socios de una sociedad de auditoría prestarían una fianza cuyo importe se fijó en el artículo 35 del Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla la LAC, en 50 millones de pesetas por auditor o socio, cantidad que tendría el carácter de fianza

mínima y que se vería incrementada en un 30% de la facturación que exceda de la cuantía equivalente a la de dicha fianza mínima y que corresponda a la actividad de auditoría de cuentas del ejercicio anterior.

En cualquier caso, esta fianza no suponía una limitación a la cuantía monetaria a exigir como consecuencia de los daños y perjuicios causados pues, como hemos indicado, caso de ser necesario, los auditores responderían con su patrimonio personal.

Para subsanar esta situación, el Borrador contempla una limitación económica a la responsabilidad civil al establecerse una fianza única (esta fianza deberá estar constituida antes de que el auditor, persona física o jurídica, se dé de alta en el ROAC como ejerciente) de 50 millones de pesetas por auditor o socio y una responsabilidad máxima de 50 millones de pesetas por cada uno de los trabajos contratados (con independencia de que sea auditoría de cuentas anuales o trabajos obligatorios de revisión y verificación).

La limitación anterior no será de aplicación:

- a) En el caso de que haya ocurrido dolo o culpa grave en los auditores responsables, de tal manera que la cuantía exigida por daños y perjuicios causados podrá ser ilimitada.
- b) Cuando los honorarios netos pactados en el contrato de auditoría de cuentas excedan de 5 millones de pesetas, en cuyo caso el límite de 50 millones se eleva hasta un máximo de 10 veces el importe de los citados honorarios.

5. Duración del contrato.

Se mantiene el período de contratación inicial de las auditorías obligatorias entre tres y nueve años, permitiéndose la reelección indefinida una vez finalizado el mismo. La diferencia estriba en que mientras en la LAC, tras la modificación introducida por la disposición adicional sexta de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, se indicaba que esta nueva contratación debería ser anual, en el Borrador se permite que sea de hasta tres años.

6. Sociedades de auditoría.

Otra de las novedades contempladas en el Borrador cuyo estudio nos ocupa es que se faculta la creación de sociedades de auditoría en las que sus socios sean personas jurídicas, a su vez, sociedades de auditoría. Por lo tanto, se permite limitar aún más la responsabilidad de los socios auditores de una sociedad de auditoría dado que antes de responder con su patrimonio personal deberá intentarse satisfacer la indemnización por daños y perjuicios causados, además de con la fianza depositada, con el patrimonio de las sociedades de auditoría.

Asimismo, y en relación con los motivos de baja temporal o definitiva de las sociedades de auditoría, se incluye el no haber constituido la fianza requerida para el ejercicio de la actividad profesional.

Debemos reseñar que no se caiga en el error de establecer la opción insostenible desde un punto de vista social de sancionar a las sociedades con baja temporal.

7. Papeles de trabajo y deber de secreto.

Las modificaciones introducidas deben contemplarse en un doble plano:

- a) En relación al tiempo que deben conservarse los papeles de trabajo, el plazo se ve reducido a cuatro años a contar desde la fecha de emisión del informe (frente a los cinco regulados).
- b) En relación a los límites al deber de secreto que compete al auditor, se faculta para acceder a los papeles de trabajo:
 - Al Instituto de Auditores de Cuentas de España y a las Organizaciones profesionales integradas en él a efectos del control técnico o de calidad.
 - Al Consejo Nacional de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, a los efectos de los recursos que resuelva en ejercicio de sus competencias.
 - Los auditores o sociedades de auditoría que resulten designados por resolución judicial a los efectos de emitir dictamen pericial sobre el contenido y alcance de la documentación en cuestión.

Destacamos el que esta última opción suponga una limitación al acceso a los papeles de trabajo por parte del Consejo Nacional de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que sólo podrá acceder a ellos para solucionar el recurso que se interponga ante una resolución del Instituto de Auditores de Cuentas de España, así como al poder judicial, que únicamente podrá permitir el acceso a los papeles de trabajo a otros auditores o sociedades de auditoría.

Además, se echa en falta, dado el carácter privado del contrato, la posibilidad contemplada en la LAC de pactar en sus cláusulas el acceso a los papeles de trabajo por parte de otras personas.

8. El control técnico.

De acuerdo con la redacción efectuada por el Borrador, se va a suprimir la diferenciación entre los términos control técnico y control de calidad existente en la actualidad para diferenciar la labor de control de la actividad profesional de auditoría que efectúa el ICAC y las Corporaciones profe-

sionales, respectivamente. Se pone fin, por tanto, a la posible duplicidad de controles, de tal manera que el único organismo encargado de desarrollar esta labor va a ser el ICAC.

El derecho de petición, según se indica en el artículo 21.5 del Borrador, corresponde a toda «parte legítimamente interesada, considerándose a tales efectos a quien acredite ser titular de un derecho o tener un interés legítimo o directo que pueda verse afectado por la auditoría de cuentas sobre la que se solicite». Queda pendiente de desarrollar, por tanto, quién se entiende que será parte interesada de manera más concreta, así como la forma en que se van a seleccionar las auditorías que se van a ver sometidas a este tipo de control. No obstante, en el artículo 20, apartado 2, se indica que, en principio, el derecho de petición va a corresponder al Consejo Nacional de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, a la Comisión Nacional del Mercado de Valores, al Banco de España y a la Dirección General de Seguros.

III. ALGUNAS PRECISIONES

Además de las modificaciones que hemos detallado en el apartado anterior, el Borrador propuesto por el IACJCE recoge redacciones alternativas o diferentes de algunos de los artículos de la LAC. El contenido va a ser el mismo en muchas ocasiones y lo único que se pretende es efectuar matices, ya sea a la redacción o a determinados conceptos que no hacen sino pulir la actual ley. No obstante, en algunos casos, se introducen nuevos términos que podrían ser conflictivos. A continuación recogemos aquellos que, bajo nuestro punto de vista, deben tenerse en cuenta:

1. Artículo 2 de la LAC.

Se ocupa de establecer los datos que debe recoger el informe de auditoría de cuentas anuales en tanto que documento mercantil. La redacción del Borrador es casi idéntica, a excepción de los siguientes matices:

Apartado 1, letra f. Se indica que el citado informe deberá incluir una «opinión profesional» frente a la expresión «opinión técnica» recogida en la LAC. Con ello se pretende poner de manifiesto la idea, presente a lo largo del texto elaborado por el IACJCE, que la auditoría es una profesión, no una actividad.

Apartado 4. La LAC indicaba, en relación al informe de auditoría de cuentas, que «los documentos objeto de examen se incorporarán como anexo al mencionado informe», expresión imprecisa al ser muchos los documentos contables que podían haber sido «objeto de examen». En la nueva redacción del Borrador se sustituye la frase anterior por «las cuentas anuales y, en su caso, el informe de gestión se incorporarán como anexo inseparable al mencionado informe», expresión más precisa pero, bajo nuestro punto de vista, también errónea, al referirse únicamente al informe de auditoría de cuentas anuales, y no tener en cuenta la existencia de

otros informes de auditoría de cuentas a los que no será necesario anexarles las cuentas anuales completas, sino parte de ellas (por ejemplo, sólo el balance).

2. Artículo 3 de la LAC.

En este artículo se recoge el deber de colaboración que debe existir entre la empresa auditada y el auditor, así como la obligación de éste de requerir la información necesaria para obtener la evidencia que le permita emitir su opinión. La redacción dada por la LAC a este artículo era la siguiente:

Las empresas o entidades auditadas estarán obligadas a facilitar cuanta información fuera necesaria para realizar los trabajos de auditoría de cuentas.

Asimismo, quien o quienes realicen dichos trabajos estarán obligados a requerir cuanta información precisen para la emisión del informe de auditoría de cuentas.

De acuerdo con la redacción propuesta por el Borrador:

Las empresas o entidades auditadas estarán obligadas a facilitar cuanta información fuera necesaria para realizar los trabajos de auditoría de cuentas, **sea o no requerida** por el auditor.

Bajo nuestro punto de vista las pretensiones del IACJCE son claras: descargar la responsabilidad del auditor en la empresa en el caso de que ésta le haya ocultado información, posibilidad que hasta el momento se intentaba paliar a través de la «carta de manifestaciones», en la que los responsables de la entidad declaraban que no se había ocultado información relevante al auditor. El problema de la redacción dada en el Borrador a esta situación se encuentra en que la sociedad no es el auditor; la entidad no tiene por qué entender el alcance de su trabajo y, por lo tanto, no tiene por qué saber cuál es la información necesaria para efectuar la auditoría. En base a esta circunstancia, consideramos que no se modifica la situación respecto a la redacción dada por la LAC en el sentido de que el auditor deberá establecer sus pruebas teniendo en cuenta la posibilidad de fraudes y errores y, por lo tanto, de que se le esté ocultando información.

3. Artículo 4 de la LAC.

Recoge la obligación de dar a conocer en el informe de auditoría de un grupo consolidable aquellas sociedades que no hayan sido objeto de auditoría de cuentas. La redacción de la LAC se expresaba en los siguientes términos:

En el informe de auditoría de cuentas se expresará las empresas o entidades que formando parte del conjunto consolidable no hayan sido objeto de auditoría de cuentas.

Por su parte, el Borrador se expresa en términos muy parecidos:

El informe de auditoría de cuentas consolidadas expresará las empresas o entidades que, formando parte del conjunto consolidable **y siendo relevantes**, no hayan sido objeto de auditoría de cuentas,...

No parece acertada la inclusión de un factor subjetivo como es considerar la relevancia o no de una entidad, pues dependiendo del criterio (interés social, cifra de activos,...) los resultados pueden ser unos u otros.

IV. EL CONSEJO NACIONAL DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS Y EL INSTITUTO DE AUDITORES DE CUENTAS DE ESPAÑA

Antes de finalizar, creemos obligado dedicar un apartado a describir con mayor detalle cuáles serían las características de estos organismos que, de acuerdo con el Borrador, pasarían a sustituir tanto al ICAC como a las diferentes Corporaciones profesionales que existen en nuestro país.

1. El Consejo Nacional de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Como anteriormente hemos indicado, y sin perjuicio de sus funciones en materia contable, le corresponde la «tutela subsidiaria» de la actividad profesional de auditoría de cuentas, en base a las siguientes atribuciones:

- a) La gestión del ROAC y su publicidad.
- b) Derecho de petición de control de calidad ante el Instituto de Auditores de Cuentas de España.
- c) Resolver los recursos de alzada que se interpongan ante las resoluciones del citado Instituto, poniendo fin a la vía administrativa.
- d) Instar al Instituto de Auditores de Cuentas de España a que elabore, adapte o revise las Normas Técnicas de Auditoría, así como a la convocatoria de exámenes de acceso.
- e) Homologar los cursos de formación teórica de acceso a la profesión.
- f) Expedir, por delegación del Ministerio de Economía y Hacienda, el título de auditor de cuentas.

2. El Instituto de Auditores de Cuentas de España.

Se conforma como una Corporación de Derecho público (organismo autónomo de carácter administrativo) con personalidad jurídica propia integrada por un Presidente, un Consejo Directivo y una Asamblea General formada por todos los auditores adscritos al mismo, ejercientes o no. Como hemos indicado, va a asumir la mayoría de las funciones del ICAC y de las Corporaciones profesionales existentes según el siguiente detalle:

- a) El ejercicio del control técnico.
- b) La elaboración, adaptación, revisión y publicación de las Normas Técnicas de Auditoría a iniciativa propia o a instancias del Consejo Nacional de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- c) El ejercicio de la potestad disciplinaria.
- d) Convocar y realizar los exámenes de aptitud profesional.
- e) Organizar y, en su caso, impartir los cursos de formación teórica que homologue el Consejo Nacional de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- f) Organizar los programas de formación permanente y actualización que deben seguir los auditores.
- g) Vigilar el cumplimiento de las normas deontológicas.

Dos puntos que pueden resultar conflictivos con la aparición de este nuevo Instituto son los medios materiales con que va a contar inicialmente y el establecimiento de la estructura territorial apuntada.

En relación con la primera cuestión, en la disposición transitoria única del Borrador, se establece que las tres Corporaciones profesionales existentes perderán su patrimonio en favor del Instituto de Auditores de Cuentas de España, situación que puede suponer un perjuicio para algunos de los auditores y beneficio para otros. Creemos que antes de dar este paso se debe proceder a llegar a un acuerdo en cuanto a la valoración de las pertenencias de cada uno de ellos y, caso de ser necesario, establecer el correspondiente régimen de compensaciones, bien directamente a sus miembros, bien a los Colegios profesionales de los que dependen.

En segundo lugar, de cara a adoptar una estructura de Corporaciones por Comunidades Autónomas, el IACJCE sugiere que, en una primera etapa, desaparezcan las organizaciones territoriales de REA y REGA para que sus miembros pasen a integrarse en las suyas. Parece más lógico adoptar una situación intermedia en virtud de la cual en cada Comunidad Autónoma se mantenga la organización territorial de una Corporación (por ejemplo, la que cuente con mayor número de miembros), en la que deberán integrarse los auditores del resto de Corporaciones.

V. EL NOMBRAMIENTO DE INTERVENTORES

Tras los intentos de reforma de la Ley de Suspensión de Pagos, de 26 de julio de 1922, en los que se incluye una reducción del número de interventores que deben tener la condición de auditores de cuentas (3), la disposición adicional cuarta del Borrador reitera la redacción de su homóloga en la LAC, manteniendo la situación actual en virtud de la cual el juez deberá proceder al nombramiento de dos interventores que tengan la condición de auditores de cuentas.

VI. A MODO DE CONCLUSIÓN

Según se expresa en la Exposición de Motivos del Borrador, el IACJCE considera conveniente efectuar las modificaciones que en él se detallan con el fin de adecuar la regulación actual de la auditoría de cuentas a la realidad social y profesional de esta actividad, así como a las prácticas mayoritarias existentes en los países de nuestro entorno europeo. Los principales cambios que se proponen se detallan a continuación:

1. La sustitución del actual modelo «intervencionista» por otro de corte más «liberal» en el que los auditores sean los responsables de su propia regulación y control. Para conseguirlo se propone la desaparición del actual ICAC y su sustitución por el Consejo Nacional de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, organismo que en materia de auditoría pasaría a desempeñar funciones de carácter secundario, así como la creación del Instituto de Auditores de Cuentas de España, Corporación profesional única de obligada afiliación que aglutinaría a todos los auditores. Ella sería la responsable del ejercicio de las labores de control y regulación que hasta el momento tiene encomendadas el ICAC.
2. Se modifica el régimen de incompatibilidades con la finalidad, según se indica, de lograr una mayor precisión y exactitud a la hora de lograr la independencia del auditor. Es de destacar:
 - a) Que se suprima como motivo de incompatibilidad la posesión por parte del auditor de una participación en el capital de la empresa a auditar superior al 10%.
 - b) Que se amplíen los motivos de incompatibilidad a los familiares de hasta segundo grado de los responsables del área económico-financiera y de los accionistas o socios con participaciones superiores al 3% del capital (0'5% si la sociedad cotiza en Bolsa).

(3) En el artículo 29 de la última «Propuesta de Anteproyecto de Ley Concursal», elaborada por don Angel Rojo Fernández-Río, se indica que el juez debería nombrar tres síndicos o interventores: un letrado, un auditor de cuentas y un acreedor. Respecto a la situación actual supondría la sustitución de un interventor auditor de cuentas por un interventor con la cualificación de letrado, situación claramente perjudicial para los auditores de cuentas.

No obstante, una de las conclusiones que puede extraerse es que las modificaciones introducidas no afectan tanto al régimen de responsabilidades como a la extensión de las mismas, en las que sí se proponen cambios significativos al reducirse la extensión temporal de tres años a un año y modificarse la extensión que existe a las «empresas vinculadas» por la extensión a «las empresas del grupo en sentido descendente».

3. El régimen de responsabilidad civil también sufriría una importante modificación al eliminarse la situación, que el Borrador califica como de «clara injusticia», de que los socios no firmantes de un informe respondieran de manera subsidiaria y solidaria entre ellos. Asimismo, y por adecuación a la mayoría de países de nuestro entorno europeo, desde un punto de vista cuantitativo se limita la indemnización por daños y perjuicios a 50 millones de pesetas por trabajo de auditoría de cuentas.
4. Directamente relacionado con el ejercicio de la reponsabilidad se encuentra el tiempo que deberán conservarse los papeles de trabajo, que se reduce a un plazo de cuatro años a contar desde la fecha del informe o, en su caso, la fecha en que éste debería haberse emitido.
5. Por último, indicar que a efectos del control técnico se limita la posibilidad de que los jueces designen el acceso a los papeles de trabajo únicamente de personas que sean auditores de cuentas.

BIBLIOGRAFÍA Y LEGISLACIÓN

- CÓDIGO CIVIL.
- CÓDIGO DE COMERCIO.
- INSTITUTO DE AUDITORES-CENSORES JURADOS DE CUENTAS DE ESPAÑA (1997): *La auditoría de cuentas en España. Libro blanco*, Madrid.
- INSTITUTO DE AUDITORES-CENSORES JURADOS DE CUENTAS DE ESPAÑA (1997): *Borrador del Texto para la Reforma de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas*, Madrid.
- LEY 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.
- LEY 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada.
- REAL DECRETO 1636/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla la Ley de Auditoría de Cuentas.
- REAL DECRETO 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas.
- RESOLUCIÓN de 19 de enero de 1991, del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las Normas Técnicas de Auditoría.
- ROJO FERNÁNDEZ-RÍO, J. A. (1996): «Propuesta de Anteproyecto de Ley Concursal», *Suplemento al Boletín de Información* núm. 1.768, Ministerio de Justicia e Interior, Madrid.