

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.*

CAPITULO II:

LAS RECIENTES REFORMAS DEL DERECHO MERCANTIL EN MATERIA DE AUDITORIA DE CUENTAS.

En un ciclo de conferencias que dirigió el Prof. ALONSO UREBA, junto con don FRANCISCO LUCAS FERNANDEZ, Notario y miembro de la Junta Directiva del Ilustre Colegio Notarial de Madrid y don JOSE MARIA CHICO ORTIZ, Registrador de la Propiedad y miembro de la Junta de Gobierno del Colegio de Registradores, que se desarrolló entre los días 27 de mayo y 12 de junio de 1987, el Catedrático FERNANDEZ DE LA GANDARA⁹⁹ hacía un minucioso examen de los problemas de armonización al decir que el Tratado de Adhesión de España a la CEE ha originado, importantes modificaciones en el ordenamiento jurídico interno de nuestro país. Se trata de una exigencia congruente con el vasto proceso de integración jurídica promovido por el Tratado de Roma con fines sobre todo de integración económica, habiendo dado lugar, en los últimos años, a una convergencia cada vez más acusada de los distintos ordenamientos estatales.

BLASCO LANG en el prólogo del libro Fundamentos Básicos de Auditoría de Cuentas¹⁰⁰, dice que la reforma de la legislación mercantil efectuada recientemente,¹⁰¹ tiene como objetivos más próximos la puesta al día de una legislación en ciertos aspectos ya anticuada y la adaptación de las directivas comunitarias en materia de sociedades a nuestro derecho interno, ha configurado un nuevo marco jurídico para las empresas, en especial aquellas que limitan la

⁹⁹FERNANDEZ DE LA GANDARA, L., **Problemas políticos-jurídicos de la armonización societaria desde la perspectiva de los ordenamientos nacionales**. En la Reforma del Derecho Español de Sociedades de Capital. Ed. Civitas. Madrid 1987. p. 35.

¹⁰⁰LOPEZ ALDEA, J., **Fundamentos Básicos de Auditoría de Cuentas**. Ed. True and Fair. S.A. Zaragoza 1992. p. 1.

¹⁰¹Me refiero a las siguientes leyes y Reales Decretos:

- La ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.
- La Ley 19/1989, de 25 de julio, de Reforma Parcial y adaptación a las Directivas de la C.E.E en materia de sociedades.
- El Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.
- El Real Decreto 1597/1990 de 29 de diciembre por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil.
- 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 1643/1990 de 20 de diciembre por el que se aprueba el Plan General de contabilidad.

responsabilidad de los socios al capital aportado (Sociedades de Capital).¹⁰²

A reglón seguido continua diciendo BLASCO LANG unas líneas posteriores que tres son los conjuntos normativos sobre los que se apoya la regulación mercantil. Uno relativo, a la determinación de los documentos a formular y los criterios que deben ser utilizados para su elaboración: cuentas anuales y principios y reglas de valoración. Otro, que se refiere al sistema para conseguir una mayor confianza y fiabilidad en los documentos presentados basado en la revisión externa por personas expertas e independientes. Por último un tercer conjunto normativo que regula la forma de hacer públicos los citados documentos.

¹⁰²Los orígenes de la Reforma datan del Borrador de Anteproyecto de Ley de Sociedades Anónimas de 1979, elaborado por una Ponencia nombrada por la Orden de 21 de abril de 1978 y formada por los siguientes vocales de la Comisión General de Codificación: D. Joaquín Garrigues y Díaz-Cañabate, D. Aurelio Menéndez Menéndez, D. Fernando Sánchez Calero, D. Manuel Broseta Pont y D. Alberto Bercovitz Rodríguez-Cano. Entre las finalidades del Anteproyecto citados, se encontraban la aproximación al Derecho europeo y la protección de accionistas e inversores por medio de una buena información, lo que exige la implantación de un sistema de control contable más eficaz. Paralizado el Anteproyecto, surgió en el campo específico del Derecho contable, y con iniciativa y objetivos diferentes, los Borradores de Anteproyecto de Leyes sobre Auditorías, elaborado en 1983 y más tarde, el de Anteproyecto de Ley de Reforma Contable y Auditoría, elaborado por una Comisión especial creada en el Ministerio de Economía y Hacienda que desarrolló su labor el Instituto de Planificación Contable, quedó ultimado en enero de 1986.

Esto a su vez, plantea nuevos anteproyectos de ley de Auditoría de Cuentas en el segundo trimestre de 1987, que suscitará críticas del más diverso tipo, desde el ICJCE y el REA, motivo por el que fue objeto de una reelaboración, pero el texto final lo aprobó la Comisión de Subsecretarios en 2 de septiembre de 1987, aprobándose con posterioridad en el Orden del día del Consejo de Ministros en 4 de septiembre, convirtiéndose en el Proyecto de Auditoría de Cuentas, que después de su paso por el Congreso y el Senado, y su remisión final al Congreso, se incorporó el mensaje motivado, lográndose en la sesión plenaria el 23 de junio de 1988 a aprobación definitiva del Proyecto, que a su vez sancionado por su Majestad el Rey se publica como Ley 12/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas en el BOE del 15 de julio, para entrar en vigor el día siguiente de su publicación, aprobándose con posterioridad su reglamento por Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre.

Análogamente, se inicia en 1985, con el mandato del Ministro D. Fernando Ledesma, la gestación por parte de la Sección de Derecho Mercantil de la Comisión General de Codificación la adaptación a la legislación Mercantil española a las Directivas de la Comunidad Económica Europea en materia de Sociedades. El anteproyecto fue criticado, por lo que la Secretaría General Técnica del Ministerio de Justicia encomienda inmediatamente al Catedrático de Derecho Mercantil Dr. Angel Rojo, una revisión urgente. La Secretaría elabora un informe de 16 de octubre de 1987 recogiendo las sugerencias del prof. Rojo, y el 19 de enero de 1988 se redacta un nuevo anteproyecto que supone una mejora sustancial referente a los anteriores. El camino parlamentario no fue nada fácil ni rápido, pero finalmente apareció la Ley 19/1989, de 25 de julio, de Reforma Parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la CEE en materia de Sociedades, por lo que ilógicamente precedió a la ley de Auditoría de Cuentas.

Finalmente nos detendremos en el examen de los supuestos generales¹⁰³, en que la LSA reclama la actuación del auditor. La primera es para verificar la contabilidad de la compañía (véase arts. 204, 218, 239, y 254 LSA) y la segunda para valorar sus acciones - arts. 68, 147, 149, 159 LSA -. En ambos casos, -como he señalado en la primera parte, apartado 2.- se trata de proporcionar a los accionistas una información técnicamente contrastada antes de adoptar ciertas decisiones, que

¹⁰³Puntualmente, aparece en la ley la intervención distinta de auditores, es decir, atribuye a los auditores la competencia para llevar a cabo en relación con la vida de la compañía que auditan, un conjunto de actividades que sin ser estrictamente auditoría de cuentas, se relacionan con la observancia y las resultados de la llevanza de la contabilidad por parte de la sociedad anónima concernida así como requieren para su realización una específica competencia profesional en el campo de la auditoría. La lista es la siguiente.

- Intervención en caso de transmisión *mortis causa* de acciones y participaciones sociales con restricciones estatutarias a la libre transmisibilidad. (art. 64.1.3. LSA).

- Intervención en caso de transmisión por vía ejecutiva de acciones y participaciones sociales con restricciones estatutarias a la libre transmisibilidad (art. 64.2 LSA).

- Intervención en el caso de liquidación de usufructo de acciones y participaciones sociales (art. 68.3 LSA).

- Intervención en el caso de ejercicio del derecho de separación como consecuencia de la modificación del objeto social (art. 147.2 LSA).

- Intervención en el caso de exclusión del derecho de suscripción preferente de acciones y participaciones sociales de nueva emisión (art. 151.1 b) LSA).

- Intervención en el caso de aumento de capital social mediante compensación de créditos contra la sociedad (art. 156.1 LSA)

- Intervención en caso de aumento del capital social con cargo a reservas (art. 157.2 LSA).

- Intervención en el caso de reducción del capital social para compensar pérdidas y para dotar la reserva legal (art. 168. 2 LSA).

- Intervención en el caso de fusión de sociedades (art. 239.2 LSA).

- Intervención en el caso de emisión de obligaciones convertibles en acciones por las sociedades anónimas (art. 292.2 LSA).

Véase ILLESCAS ORTIZ, R., **Las cuentas anuales de la SA. Auditoría, aprobación, depósito y publicidad de las cuentas anuales.** En la colección Comentario al régimen legal de las Sociedades Mercantiles. Dirigida por R. URÍA, A. MENENDEZ, M. OLIVENCIA. Tomo VIII. Vol. 2º. Ed. Civitas. 1993. p. 30 y ss.

A mayor abundamiento TUA PEREDA, J., **La intervención de expertos y auditores en las operaciones de la Sociedad Anónima.** Revista Técnica ICJCE. Núm 21. 1990. pgs. 4-23.

Matiza la postura de ILLESCAS ORTIZ, completando la relación anterior, añadiendo las siguientes:

- Derecho de separación por sustitución del objeto social (art. 147 LSA).

- Derecho de separación por el cambio del domicilio extranjero (art. 149 LSA).

- Exclusión del derecho de suscripción preferente (art. 159 LSA).

- Cantidades a cuenta de dividendos (art. 216 LSA).

- Derecho de separación por transformación en sociedad colectiva o comanditaria (art. 225 LSA).

- Transformación de la Sociedad Anónima (art. 231 LSA).

- Verificación del balance de fusión (arts. 238 y 239 LSA).

vayan a plantearse en la junta.¹⁰⁴

¹⁰⁴GARCIA URBANO, J.M^a., **Competencias de la Junta General en materia de auditores**. Boletín inf. del Ministerio de Justicia. Núm 1617. 15 de noviembre de 1991. p. 53 y ss.

Dada la importancia práctica que reviste, no está de más una referencia a la nota 9 del trabajo mencionado, que observa que el esquema ideal de la Ley es que las cuentas se formulen en un plazo de tres meses desde la conclusión del ejercicio social (art. 171), que el auditor concluya su informe en el plazo de un mes aproximadamente (art. 210 LSA y 327.3 RRM), y que la Junta apruebe, en su caso, las cuentas en los dos meses siguientes (art. 212 en relación con el 95). No debe deducirse de este esquema, que no puedan en el caso del art. 205.2 LSA nombrarse auditor mientras los administradores no presenten la formulación de la cuentas. En efecto, la R. de 21 de septiembre de 1991 dispuso que la pertinencia del derecho del art. 205.2 LSA no está en función de que los administradores cumplan o no con diligencia su obligación de formular las cuentas. El retraso en el cumplimiento de esta obligación, a lo sumo, puede acarrear el retraso en la labor de los auditores, más no la improcedencia de su designación; antes al contrario, esta designación puede servir de acicate a los administradores, con el riesgo de que la auditoría certifique, la inexistencia de un adecuado estado contable. Por todo lo anterior, el plazo para ejercitar el derecho del art. 205.2 nace con el cierre material del ejercicio, no con el cierre formal (formulación de cuentas por los administradores).

1.- SUJETO PASIVO: SOCIEDADES OBLIGADAS A AUDITORIA.

En la legislación española se establece como premisa fundamental, el carácter obligatorio, de la auditoría por expertos independientes, debidamente habilitados, de las cuentas anuales de aquellas sociedades que limitan la responsabilidad de sus socios, y cuya dimensión lo hace aconsejable, además de la cuentas consolidadas de los grupos de sociedades,¹⁰⁵ a partir de aquellos ejercicios sociales cuya fecha de cierre sea posterior al 30 de junio de 1990, y hasta ese momento continuará en vigor el sistema de censura de cuentas establecido en el art. 108 de la LSA de 1951. A tal efecto, el art. 203 LSA, dispone que las cuentas anuales y el informe de gestión deberán ser revisados por auditores de cuentas, exceptuando de esta obligación las sociedades que puedan redactar balance abreviado.¹⁰⁶ Cabe interrogarse, si la

¹⁰⁵ Asimismo, la obligación de la auditoría se hace extensible a las cuentas y al informe de gestión de los grupos de sociedades, al disponer el art. 42. 5 del C. de Co. que la Junta General de la sociedad dominante designará a los auditores de cuentas que habrán de controlar las cuentas anuales y el informe de gestión del grupo. Los auditores verificarán la concordancia del informe de gestión con las cuentas consolidadas.

¹⁰⁶ Art. 181 L.S.A.

Podrán formular balance abreviado, en la forma prevista en el apartado siguiente, las sociedades en las que durante dos años consecutivos en la fecha del cierre del ejercicio concurren al menos, dos de las siguientes circunstancias:

a) Que el total de las pérdidas del activo no supere los 230 millones de pesetas.

b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios sea inferior a 480 millones de pesetas.

c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.

El balance abreviado comprenderá solamente las partidas del esquema establecido en el art. 175, con mención separada del importe de los créditos y de las deudas cuya duración residual sea superior a un año, en las formas establecidas en dicho artículo, pero globalmente para cada una de las partidas.

En relación a la obligación o no de auditar las cuentas anuales y el informe de gestión se plantea la duda de la fecha a partir de la cual debían computarse los dos años consecutivos a que se refiere el artículo anterior. Dicha cuestión ha sido ya objeto de una interpretación por el legislador, ya que la disposición adicional 12ª del Real Decreto-Ley 7/1989, de 29 de diciembre, sobre medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, estableció que, para los dos primeros ejercicios sociales cerrados con posterioridad a 30 de junio de 1990, podrán formular Balance y Memoria abreviados las sociedades que a la fecha del cierre del primer ejercicio (el 31 de diciembre de 1990 para la gran mayoría de sociedades), cumplan los requisitos establecidos en el artículo anterior. Por ello, a tenor de lo establecido en la citada disposición adicional, debe entenderse que, si en el primer ejercicio económico cerrado con posterioridad al 30 de junio de 1990 y con referencia únicamente a dichas cuentas anuales, una sociedad no sobrepasa dos de los tres límites establecidos en el

confección del balance abreviado no es sino una posibilidad simplificadora que la LSA ofrece a las pequeñas sociedades y que, por lo tanto, dicha confección no es obligatoria, quedando al arbitrio de los administradores la decisión del tipo de balance a presentar. Cualquiera que sea su decisión, si pueden redactar balance abreviado, aunque hubieran optado por el completo, la sociedad quedará excluida de la obligación de someterse a auditoría, ya que el art. 203.2 LSA es taxativo: la verificación se excluye para las sociedades y no para los balances abreviados que aquéllas puedan redactar.¹⁰⁷

No obstante, las sociedades que pueden presentar balance abreviado pueden someter sus cuentas anuales y el informe de gestión a verificación por un auditor, si lo consideran necesario los accionistas que representen, al menos, el cinco por ciento del capital social suscrito, no del desembolsado,¹⁰⁸ siendo el importe de la auditoría a cargo de la sociedad auditada, es decir, pagando sus honorarios o remuneración del presupuesto social y no los accionistas que lo solicitaren.¹⁰⁹ A mayor abundamiento, es necesario que concurren ciertas formalidades:

- Que la solicitud se realice antes de terminar el plazo de tres meses desde la fecha del cierre del ejercicio, contándose el plazo a partir del día siguiente a

artículo citado, podrá formular balance Abreviado en los dos primeros ejercicios cerrados con posterioridad a 30 de junio de 1990 y, por consiguiente, no estarán obligadas a someter a auditorías sus cuentas anuales y su informe de gestión. Véase CALAVIA MOLINERO, J.M., y CABANAS TREJO, R., **Todo sobre la Constitución y funcionamiento de las Sociedades de Responsabilidad Limitada**. Ed. Praxis. Barcelona 1992. p.232.

Por otra parte, no resulta claro si la tercera circunstancia incluida en el art. 181 c) TR de la LSA deba producirse a lo largo de los dos ejercicios consecutivos ya mencionados o por el contrario referirse únicamente al segundo de ellos: el tenor literal de la regla que enuncia la circunstancia en cuestión no es revelador en la medida en que sólo se refiere a un ejercicio. Parece, ello no obstante, que el encabezamiento del precepto ha de primar sobre la particularidad gramatical de la tercera circunstancia y que el número medio de cincuenta empleados de la sociedad debe darse en dos ejercicios consecutivos y no sólo al cierre del segundo. Véase ILESCAS ORTIZ, R., Op. Cit. p. 22.

¹⁰⁷ ILESCAS ORTIZ, R., **Auditoría, aprobación...** Op. Cit. p. 23.

¹⁰⁸ Del mismo modo opina NEILA NEILA, J.M., **La Nueva Ley de Sociedades Anónimas. Doctrina, Jurisprudencia y Directivas Comunitarias**. Editorial de Revista de Derecho Privado. Madrid 1990. p. 974.

¹⁰⁹ Véase art. 205.2 LSA

la finalización desde la fecha del cierre. (Véase art. 5.1 del Código Civil)

- Que se realice la solicitud al Registrador Mercantil del domicilio social de la entidad a auditar, que será quien designe al auditor.¹¹⁰ Tan sólo se nombra un auditor, y en caso que el mismo no aceptase, el propio registrador se encargaría de designar otro.

Del mismo modo, estarán obligadas a someter a auditoría de cuentas anuales, cuando así lo acuerde el Juzgado competente, si acoge la petición fundada de quien acredite un interés legítimo. (Art. 40.1 del C. de Co.).

También debemos indagar qué otras sociedades de responsabilidad limitada o figuras jurídicas están obligadas a realizar auditoría. En primer lugar destacó la Sociedad de Responsabilidad Limitada, que en la nueva redacción de su art. 26 declara aplicable para las cuentas anuales lo dispuesto en el capítulo VII de la LSA, por lo que será obligatoria la verificación de las cuentas anuales del ejercicio y del informe de gestión a todas las SRL, que no puedan presentar el balance abreviado. En segundo lugar, con la reforma operada por la Ley 19/1989 de 25 de julio, el C. de Co. regula la sociedad comanditaria por acciones, que no es una variante de la sociedad comanditaria simple, ya se ha optado por un modelo de sociedad capitalista,¹¹¹ hasta el punto de que el art. 152 del C de Co. establece que *se aplicarán a la sociedad en comandita por acciones la LSA, salvo lo que resulte incompatible con las disposiciones de esta Sección.* (Véase también art. 184 del R. R.M.), y al no tener disposición alguna sobre verificación contable se aplica las normas de la LSA en esta materia.

Otra manifestación es la disposición adicional 1ª de la LAC, que obliga a

¹¹⁰Se puede ver el escrito de solicitud en JANE BONET, J., **Manual de Sociedades Mercantiles**. Ediciones Eurosystem S.A. Barcelona 1990. p. 13/3.1.5.

¹¹¹Véase LOJENDIO OSBORNE, I., **La Sociedad Comanditaria**. En Derecho Mercantil. Obra coordinada por el Prof. Jiménez Sánchez. Ed. Ariel. Barcelona 1990. p. 161; SANCHEZ CALERO, F., **Instituciones de Derecho Mercantil**. Editorial Revista de Derecho Privado. Madrid 1990. p. 302.

someterse a auditoría todas las entidades o empresas que coticen sus títulos en el Mercado de Valores,¹¹² que emitan obligaciones en oferta pública, que se dediquen de forma habitual a la intermediación financiera, que tengan por objeto social cualquier actividad sujeta a la Ley 33/1984, de 2 de agosto, de Ordenamiento del Seguro Privado, dentro de los límites que reglamentariamente se establezcan,¹¹³ y por último las que reciban subvenciones, ayudas o realicen obras, prestaciones, servicios o suministren bienes al Estado y demás Organismos Públicos dentro de los límites que reglamentariamente fije el Gobierno por Real Decreto. Sin embargo, el apartado de la disposición adicional primera exceptúa de dicha obligatoriedad a las Empresas o Entidades incluidas en el ámbito de las Administraciones Públicas y a las

¹¹²La Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, recoge de manera contundente y efectiva la auditoría de la información financiera que aporten las entidades que acudan a cotizar en Bolsa o ya lo estén. Véase los arts. 27, 28, 32, 86, 91, 99, y 100; Ver Orden de 26 de julio de 1989 que desarrolla el art. 86 de la Ley; Circular 9/1989, de 20 de diciembre, de la CNMV que estableció el contenido mínimo de las auditorías de cuentas y del informe correspondiente de las Sociedades y Agencias de Valores; y la Circular 1/1990 de la CNMV sobre normas contables, modelos reservados y públicos de los estados financieros, cuentas anuales de carácter público y auditoría de las Sociedades rectoras de las Bolsas de Valores.

¹¹³La disposición nacional 5ª del Reglamento de A. C. dice:

1.- Deberán someterse a la Auditoría de Cuentas prevista en el art. 3 de este Reglamento las cuentas anuales de las Entidades o personas que tengan por objeto cualquier actividad sujeta a la Ley 33/1984, de 2 de agosto, de Ordenación del Seguro Privado. Quedarán dispensados de esta obligación las entidades o personas en las que concurran, al menos, dos de las circunstancias previstas en el art. 181.1 LSA

Para la aplicación de lo previsto en el párrafo anterior se tendrán en cuenta lo siguiente:

a) Para los dos primeros ejercicios que se cierran con posterioridad a la entrada en vigor del presente Reglamento, quedarán exceptuados de la obligación de someter a auditoría las cuentas anuales, las entidades o personas en las que al cierre del primer ejercicio concurran, al menos, dos de las circunstancias a que se refiere el apartado 1 anterior.

b) Cuando las mencionadas Entidades o personas, en la fecha de cierre del ejercicio, pasen a cumplir dos de las circunstancias antes indicadas o bien cesen de cumplirlas, tal situación únicamente producirá efectos en cuanto a lo señalado en el primer párrafo de este apartado si se repite durante dos ejercicios consecutivos.

2.- Con independencia de lo dispuesto en el apartado anterior deberán someterse en todo caso a auditoría de cuentas anuales las entidades aseguradas que se encuentren en las situaciones siguientes:

a) Que operen en el ramo de vida definido como grupo primero en el art. 10.2 de la Ley 33/1984, de 2 de agosto, de Ordenación del Seguro Privado.

b) Que operen en los ramos de caución, de crédito y en todos aquellos en las que cubre el riesgo de responsabilidad civil definidos como grupo segundo en el art. 10.2 de la ley anterior.

c) Aquellas entidades, que estando sometidas a algunas de las medidas cautelares previstas en el art. 42.2 de la Ley 33/1984, de 2 agosto, de Ordenación del Seguro Privado, o se encuentren en proceso de liquidación, la Dirección General de Seguros estime conveniente solicitar informe de auditoría de cuentas para la mejor tutela de los asegurados.

Sociedades estatales del art. 6.1 b) de la LGP, previniendo que dicha excepción no alcance a las sociedades que emitan valores negociables y vengan obligadas a publicar un folleto informativo. La mención que se hace en el apartado tercero a las *empresas* incluidas en el ámbito de las Administraciones Públicas ha creado una cierta confusión en cuanto a si la excepción de la obligatoriedad de la auditoría de cuentas alcanza o no a las Sociedades mercantiles dependientes del Estado, Comunidades Autónomas o Corporaciones Locales. A juicio del ICAC, cuando la Ley cita la palabra *empresas* no se refiere a las Sociedades mercantiles porque de ser así no tendría sentido mencionar expresamente a las Sociedades Estatales del art. 6.1 b) de la LGP (Entes Públicos) por entender que no se encuentran incluidas en la categoría de *empresas*. En su opinión, por el término *empresas* únicamente se quería hacer referencia a los Organismos Autónomos Comerciales, Industriales o Financieros, que esten fuera de la categoría de Sociedades Estatales que la Ley General Presupuestaria reserva a las Sociedades Mercantiles y Entes Públicos dependientes del Estado, pero que al realizar actividades empresariales se consideran como Empresas en términos de contabilidad nacional. No obstante lo anterior, una vez promulgada la Ley 19/1989 de Reforma parcial confusión planteada ha sido claramente solucionada, al menos para las Sociedades Anónimas, de responsabilidad limitada y comanditaria por acciones dependientes de cualquier Administración Pública, ya que la obligatoriedad de auditoría de cuentas para este tipo de sociedades no depende en absoluto de la persona física o jurídica que detente la mayoría de las acciones o participaciones en su capital, sino, únicamente, de los límites cuantitativos, que referidos a la propia Sociedad, se establecen en el art. 181 LSA.¹¹⁴

¹¹⁴Véase consulta núm 5 del ICAC de diciembre de 1990.

GARCIA URBANO, J. M^o., **Competencias...** Op. Cit. p. 55.

Creo entender que para él la carga se impone a todo tipo de sociedades, incluso a las mixtas o participadas por alguna Administración Pública, o las constituidas unipersonalmente por el Estado, Comunidad Autónoma, o etc...

GARCIA URBANO, J. M^o., **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. P. 18.

En esta segunda obra clarifica su punto de vista diciendo que carece de relevancia que se trate de una sociedad mixta o participada por alguna Administración Pública, pues la aplicación de la normativa sobre auditorías no

Por otra parte, las Instituciones de Inversión Colectiva, el Reglamento 1393/1990, de 2 de noviembre, somete la revisión y verificación de los documentos contables de las Instituciones de Inversión Colectiva a lo previsto en la LAC y disposiciones que desarrollen, añadiendo que se extenderá a los documentos contables propios de esta clase de Instituciones de acuerdo con lo previsto en la normativa específica de las mismas, y en su caso, en la LSA.

A mayor abundamiento, VICENT CHULIA,¹¹⁵ observa que la cooperativa,¹¹⁶ en rigor, no es una sociedad. La sociedad de Garantía Recíproca viene a ser una Sociedad Anónima especial, pues el régimen de ésta se le aplica supletoriamente.

depende en absoluto de la persona física o jurídica que detente la mayoría de las acciones. La auditoría no pretende suplir las tareas de control o fiscalización que voluntaria o legalmente estén impuestas a las mencionadas entidades; lo que se pretende únicamente es garantizar al socio presumiblemente minoritario -que puede ser la propia Administración- la veracidad de la información contable rendida por las empresas. Sin embargo, y por definición, no cabe ejercitar este derecho en las sociedades unipersonalmente constituidas por el Estado, Comunidades Autónomas, Corporaciones Locales, o por organismos o entidades de ellas dependientes (art. 14.2 LSA) o en aquellas en que se encuentren reunidas en una sola persona un número de acciones superior al 95%.

¹¹⁵VICENT CHULIA, F., *Compendio Crítico de Derecho Mercantil*. Tomo II. Ed. J.M. Bosch. Editor. Barcelona 1990. p. 314.

¹¹⁶En desarrollo de la disposición adicional primera, punto 2, de la Ley 19 /1988, de 12 de julio, de auditoría de cuentas, y con referencia exclusiva a las Sociedades cooperativas, deberá someterse a la auditoría de cuentas prevista en el art. 3 RLAC, las cuentas anuales de las mencionadas Sociedades. Quedarán dispensadas de esta obligación las sociedades cooperativas en las que concurran, al menos, dos de las circunstancias previstas en el art. 181.1 LSA.

Para la aplicación de lo previsto en el párrafo anterior se tendrá en cuenta lo siguiente:

a) Para los dos primeros ejercicios que se cierren con posterioridad a la entrada en vigor del RLAC, quedarán exceptuados de la obligación de someter a auditoría las cuentas anuales, las Sociedades cooperativas en las que al cierre del primer ejercicio concurran, al menos, dos de las citadas circunstancias.

b) Cuando las mencionadas Sociedades cooperativas, en la fecha de cierre del ejercicio, pasen a cumplir dos de las circunstancias antes indicadas o bien cesen de cumplirlas, tal situación únicamente producirá efectos en cuanto a lo señalado en el primer párrafo de éste apartado si se repite durante dos ejercicios consecutivos. (Véase disposición adicional 6ª RLAC de 20 de diciembre de 1990).

2.- SUJETO ACTIVO: ESTATUTO JURIDICO DE LOS AUDITORES.

2.1.- Relación estática: Caracterización como órgano social.

Con la LSA de 1951 había constituido un problema doctrinal objeto de opiniones no siempre coincidentes la determinación de la naturaleza jurídica de la relación que une a los accionistas-censores con la sociedad sometida a control, y aunque se propusieron diversas soluciones, fundamentalmente la doctrina ha debatido la cuestión en el sentido de determinar si los accionistas-censores y los censores-jurados deben ser considerados como mandatarios de la sociedad o como un órgano de la misma.¹¹⁷ La doctrina se ha decantado a favor de esta última tesis, ya que aunque se puede aducir que la LSA de 1951 encomienda a a los accionistas-censores funciones específicas, distintas de las señaladas para la Junta general y para los administradores, y que están dirigidas a llevar a efecto actividades internas que no pueden ser ejercidas por la propia sociedad, en sí consideradas, ni por todos los accionistas¹¹⁸, no es más verdad, que la elección de los mismos está controlada por la sociedad, por lo que no tiene ningún tipo de independencia y aunque con la Ley 19/1989, de 25 de julio, ha variado radicalmente la verificación contable, abandonando el inoperante y anacrónico sistema de la censura de cuentas para introducir un control

¹¹⁷ARANA GONDRA, F.J., *La Censura de Cuentas en las Sociedades Anónimas*. Ediciones ICE. Madrid 1976. p. 160.

Los partidarios de la solución contractual se inclinan, principalmente, por considerar que los censores-accionistas están ligados con la sociedad por un contrato de mandato. En este sentido, un sector de la doctrina afirma que los censores son nombrados por la Junta para llevar a efecto un encargo, que, si bien tiene un contenido legal mínimo, puede ser ampliado por la voluntad de la referida Junta que los ha elegido y cuyas relaciones jurídicas han de ser encajadas esencialmente en el contrato de mandato. También sigue un criterio similar la jurisprudencia del T.S. en la sentencia de 3 de mayo de 1957, donde se califica a los censores de cuentas como mandatarios.

En cuanto al Derecho Español, no parece posible sostener que la naturaleza jurídica de la relación que une a los censores de cuentas con la sociedad se base en un contrato, referido éste por la doctrina, principalmente, al mandato. Debe rechazarse la teoría contractual del mandato, toda vez que los censores son nombrados para el desempeño de sus cargos en virtud de un contrato celebrado entre ellos y la Junta General, sino que el fundamento de dicho nombramiento radica en el acto unilateral de proposición efectuado por la Asamblea de socios.

¹¹⁸ARANA GONDRA, F.J., *La censura...* Op. Cit. p. 159 y ss.

contable a cargo de profesionales independientes, algunos autores han continuado considerando al auditor como parte de la estructura social legalmente prevista, indispensable para su funcionamiento, con un núcleo de atribuciones objetivamente determinado para la adecuada ordenación de la actividad de la sociedad,¹¹⁹ y otros con mayor fundamento todavía se han manifestado que no es un órgano de la sociedad, opinión que comparto.

GARCIA LUENGO y SOTO VAZQUEZ en su exhaustiva obra *el nuevo régimen jurídico de la sociedad anónima*¹²⁰ nos dicen que los auditores constituyen un órgano de la sociedad anónima, al menos de aquélla que está obligada a verificar sus cuentas anuales. El carácter independiente de éstos podría hacer dudar de tal condición, pero poderosas razones militan a favor de ella. En este sentido, no cabe duda de que la Ley ha previsto un núcleo de competencias objetivamente determinado y diferenciado en la organización de la sociedad, cuales son las relativas a la verificación de las cuentas anuales; competencias que son atribuidas a los auditores. De esta forma, los auditores integran el órgano encargado de desarrollar estas competencias. Al final, llegan a la conclusión que los auditores conforman el órgano de verificación contable de aquellas sociedades anónimas obligadas a ello, tratándose de un órgano necesario, si bien su actuación no es permanente, sino periódica: una vez en cada ejercicio, tesis que también comparte la doctrina mayoritaria (Véase también MARINA GARCIA TUÑÓN,¹²¹ SANCHEZ CALERO,¹²² NUÑEZ LOZANO,¹²³ GALAN¹²⁴).

¹¹⁹GALAN CORONA, E., *La verificación de las cuentas anuales*. En la Reforma de Ley de Sociedades Anónimas. Dirigida por A.Rojo. Ed. Civitas 1987. p. 326.

¹²⁰GARCIA LUENGO, R. y SOTO VAZQUEZ, R., *El nuevo régimen jurídico de la Sociedad Anónima. (Comentarios y jurisprudencia)*. Ed. Comares. Granada 1991. p. 839 y ss.

¹²¹MARINA GARCIA TUÑÓN, A., *Régimen jurídico de la contabilidad del empresario*. Valladolid, 1992. p. 333.

¹²²SANCHEZ CALERO, F., *Instituciones ... Op.Cit.* p. 256.

¹²³NUÑEZ LOZANO, P.L., *El régimen jurídico de la auditoría de cuentas en Derecho Español*. Edita Consejería de Hacienda y Planificación. Sevilla 1989. p. 65.

Por el contrario hay un grupo de autores -a los que me sumo- que no comparten que los auditores sean un órgano de la sociedad, y a modo de controversia recojo la opinión de VICENT CHULIA,¹²⁵ que opina que el auditor no aparece concebido como un órgano social, pero asume una función de carácter permanente, al servicio de los diversos intereses en presencia y sobre todo del interés de la sociedad auditada, siendo su relación contractual con ésta la de arrendamiento de servicios y no de mandato. Con mayor fundamento todavía, por su estudio monográfico, ILLESCAS ORTIZ,¹²⁶ observa con singular sutileza que las nuevas disposiciones no permiten aplicar a la actual situación conceptos utilizados por reglas derogadas, por lo que en consecuencia la relación entre los auditores de la sociedad que verifican no es orgánica y que, por tanto, el auditor no es un órgano de la sociedad. A mayor abundamiento, ha de unirse la nueva configuración legislativa del auditor, su externabilidad e independencia respecto al empresario auditado. Ambas características se enuncian enfáticamente por las normas positivas y se instrumentan a través de un preciso sistema de incompatibilidades en virtud del cual ningún auditor que posea intereses en la sociedad auditada -bien por ser su administrador o por ser accionista (art. 8.1 y 8.2 LAC), puede realizar de esa sociedad la auditoría.

¹²⁵GALAN CORONA, E., **La verificación...** Op.Cit. p. 327.

Sin duda la independencia que, respecto de la sociedad a auditar, deben ostentar los auditores y su condición de profesionales independientes podía suscitar repasos en relación a su carácter de órgano social, a que son la misma sociedad en la verificación de sus cuentas. Si a esta consideración se añade - como señala la E. de M. de esta Propuesta modificada de V Directiva- que la actuación de los auditores tiene lugar en interés de los socios y de terceros, puede entenderse la cautela en orden a su calificación de órgano social. No obstante, tal planteamiento implicaría desconocer que la sociedad anónima -la gran sociedad anónima- no puede reducirse a una estructura contractual, con el beneficio de la personalidad jurídica, para el ejercicio en común de una empresa. La gran sociedad anónima se convierte -utilizando una expresión quizá ya tópica- en un instrumento jurídico para la organización de una empresa donde los diversos intereses concurrentes deben encontrar su acomodo y recibir del ordenamiento jurídico la oportuna atención. En este marco es evidente que el control contable no puede tener el reducido horizonte de atender a los intereses de los accionistas para facilitar su control de la administración social, sino que ha de efectuarse en atención a todos los intereses presentes en la sociedad y a través de la propia sociedad.

¹²⁶VICENT CHULIA, F., **Compendio ...** Op. Cit. p.176.

¹²⁷ILLESCAS ORTIZ, R., **Auditoría, aprobación ...** Op. Cit. p.36 y ss.

Por último, antes de concluir este punto es interesante hacer constar, la naturaleza específica del contrato de auditoría. No comparto la opinión de GALAN,¹²⁷ según el cual, la consideración de los auditores como un específico órgano social no es óbice para que la vinculación específica de la persona o personas que desempeñan la función del órgano se lleve a cabo a través de la oportuna relación contractual. La misma para él, es la del arrendamiento de servicios, ya que estamos en una obligación de medio, una obligación que se traduce en una prestación de hacer, en desplegar la debida diligencia, conforme a un parametro ya conocido, las normas de auditoría, para comprobar si las cuentas anuales ofrecen la debida imagen fiel, del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad, así como la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales del ejercicio.¹²⁸ A mi me parecer más loable las apreciaciones de ILLESCAS ORTIZ,¹²⁹ que llega a la conclusión que la verificación no es sino una actividad que forzosamente ha de concluir en un documento escrito de contenido mínimo obligatorio; ha de afirmarse igualmente que cualquier actividad verificadora que no culmine en el informe positivamente requerido no podrá legalmente ser cualificada como verificación ni la auditoría fruto de ésta tampoco podrá ser así conceptuada. Todo ello conduce a afirmar que el contrato de arrendamiento pactado entre auditor y sociedad no lo es de servicios sino de obra: en virtud la contraprestación principal del auditor consiste no tanto en la puesta a disposición de la compañía de sus servicios sino en la consecución de un específico resultado de periodicidad apriorística pero no necesariamente anual: el informe de auditoría. De ahí que haya de afirmarse la naturaleza de arrendamiento de obra (art. 1544 CC) del contrato analizado. En definitiva, la relación entre compañía a auditar y su auditor es de naturaleza

¹²⁷GALAN CORONA, E., **La verificación...** Op. Cit. p. 327.

¹²⁸Véase las posturas similares de ROJO, **La Reforma de la Ley de Sociedades Anónimas** Ed. Civitas. 1987. p. 328 y ss; GARCIA LUENGO, R. y SOTO VAZQUEZ, R., **El nuevo Régimen ...** Op. Cit. p. 838 y ss; MARINA GARCIA-TUNON, **Régimen jurídico ...** Op. Cit. p.12-266.

¹²⁹ILLESCAS ORTIZ, R., **Auditoria, aprobación...** Op. Cit. p. 37 y ss.

contractual.¹³⁰ Por consiguiente, dice ILLESCAS ORTIZ,¹³¹ el nombramiento que efectúa la junta no es sino la razón originaria de ser del futuro contrato el cual adquiere existencia no en virtud del nombramiento sino mediante su perfeccionamiento a través del acuerdo de voluntades entre la sociedad y el designado. Resulta por consiguiente necesario que el acuerdo de nombramiento contemple, por ejemplo, la determinación de las personas, la duración del encargo, la renumeración, dietas por desplazamientos, coberturas de gastos, plazos de ejecución, emisión del informe, cláusulas penales en caso de demora o incumplimiento, asistencia ocasional de índole técnica, etc.

2.2.- Relación dinámica: auditor titular del órgano.

2.2.1.- El ejercicio de la actividad: personas habilitadas.

El art.6 de la LAC observa que podrán realizar la actividad de la auditoría de cuentas las personas físicas o jurídicas que reúnan los requisitos que detallo en el apartado 2.2.2, y que por supuesto figuren inscritos en el ROAC. Sin profundizar en la persona física en esta cuestión, (si se tiene interés véase el apartado siguiente), deseo volver a señalar que todo lo que se diga para la persona física será extrapolable para la persona jurídica, salvando ciertas diferencias lógicas. Ahora bien, en el supuesto de la persona jurídica, que el legislador identifica en el art. 28 RLAC como sociedades de auditoría de cuentas, deben cumplir los requisitos que indicó a continuación:

- Que todos los socios sean personas físicas.
- Que, como mínimo, la mayoría de sus socios sean auditores de cuentas inscritos como ejercientes, y a su vez les corresponda la mayoría de capital social y

¹³⁰De la misma opinión BERCOVITZ Y RODRIGUEZ-CANO, R., **Responsabilidad civil de los auditores**. En Jornadas sobre el futuro de la auditoría en España Madrid, mayo 1981. Ed.ICE. Serie documental 5. p. 157.

¹³¹ILLESCAS ORTIZ, R., **Auditoría, improbación...** Op. Cit. p. 49.

los derechos de voto.

- Que la mayoría de los administradores y directivos de la Sociedad sean socios auditores de cuentas ejercientes, debiendo serlo, en todo caso, el administrador único en Sociedades de este tipo. A estos efectos tendrán la consideración de directivos los Directores generales, Gerentes o equivalentes de éstos, con excepción de aquéllos puestos de nivel inferior, siempre que su nivel orgánico dentro de la Empresa no sea de primer o segundo nivel.

- Que se inscriban en el ROAC.

2.2.1.1.- Las sociedades de auditoría de cuentas.

En EEUU, la cuna de la auditoría, todas las firmas de contadores independientes están organizadas como sociedades en nombre colectivo u organizaciones individuales.¹³² La organización de una firma de contadores independientes como una sociedad mercantil está prohibida por el art. 4.06 del Código de Ética Profesional del IACP y por reglas similares de las diferentes sociedades estatales.¹³³ Nuestra legislación nada específico dice sobre el tema, y hay que interpretar, que no hay ninguna duda que la persona jurídica puede ser cualquier sociedad de las contempladas en el art. 122 del Co. de C. En definitiva, bajo mi punto de vista no importa tanto la forma de la sociedad como la composición de sus socios, su responsabilidad, y las responsabilidades en cuanto a la transmisibilidad. En este sentido, lo fundamental son las normas básicas que se impone en los arts 10 de la LAC y 28 RLAC.¹³⁴

¹³²CAREY, JOHN L., *What is the Professional Practice of Accounting*. The Accounting Review. Enero 1968. p. 1-9.

¹³³GRINAKER, R.L. y BEN B. BARR. *Auditoría. El examen de los Estados financieros*. Editorial Continental S.A. México 1987. (novena impresión). p. 27.

¹³⁴El antiguo art. 48 de los Estatutos del ICJCE contemplaba que las sociedades que se constituyeran debían adoptar la forma jurídica de las sociedades reguladas por el art. 1665 y siguientes del Código Civil o la de las Sociedades reguladas colectivas previstas en el Código de Comercio. La nueva redacción del artículo conforme a la LAC viene a contemplar que las sociedades puedan ser las reguladas en el art. 122 del C. de Co.

Otra cuestión interesante a la que resulta obligado referirse porque estoy seguro que al lector inexperto en esta materia le resulta extraño e incluso complicado de entender, es que algunos socios de una sociedad de auditoría no están obligados a ser miembros del ROAC, por lo que no son auditores, pero si propietarios de esa firma de auditoría. Por supuesto, no podrán firmar el informe de auditoría porque lo debe firmar el que lo hubiera realizado art. 4 g) RLAC, y esa persona debe ser auditor. Es plausible que el legislador español haya previsto esta circunstancia porque se ha amoldado a la realidad actual - y de otros países¹³⁵-, ya que las grandes firmas de auditoría en España suelen tener personal extranjero muy cualificado, que son socios, y aunque no firmen los informes de auditoría y en nuestra legislación no tengan la categoría de auditores, dentro de las sociedades de auditoría son los que realmente las dirigen. (Véase apartado 2.2.7.2 para ver la organización interna de los despachos de auditoría).

2.2.2.- Acceso a la condición de auditor de cuentas.

La condición de auditor de cuentas se adquiere en virtud de la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, inscripción que faculta poder realizar la actividad.¹³⁶ Para obtener dicha inscripción los profesionales se les requiere los requisitos del art. 7.1. LAC.¹³⁷

a) Ser mayor de edad.

Como bien sabemos, la mayoría de edad, en el Derecho Español, empieza a los 18 años cumplidos (art. 12 Const. y art. 315 del Cc). Conforme a lo indicado la incapacidad para ser auditor afecta a todos los menores,

¹³⁵En Gran Bretaña la Ley del 89, la sección II, parte II, párrafos 4 y 5, establece que las sociedades podrán estar constituidas bajo la forma de sociedades de capital. Al menos la mitad de los derechos de voto deben ser de profesionales habilitados con la cualificación adecuada y en cuyo órgano de dirección al menos la mitad deben ser personas habilitadas. En parecidos términos la legislación de EEUU.

¹³⁶Véanse el art. 6 LAC y el 21 RLAC.

¹³⁷En iguales términos el art. 22, RLAC.

incluso aún los que hubiesen sido emancipados. Ante la posible objeción que la emancipación habilita al menor para regir su persona y bienes como si fuera mayor, debemos contestar que no es menos cierto que la capacidad para administrar sus bienes propios la tiene con limitaciones, lo cual se compaginaba mal con la plena capacidad que debe exigirse al auditor de cuentas.

b) Tener la nacionalidad española o la de alguno de los Estados miembros de la Comunidad Europea, sin perjuicio de lo que disponga la normativa sobre el derecho de establecimiento y, en especial, los convenios de doble nacionalidad. En relación con el tema de la nacionalidad española, por supuesto, habrá que atenerse a lo establecido en los arts. 17 y siguientes del Código Civil.¹³⁸

c) Carecer de antecedentes penales por delitos dolosos.

Me parece oportuno recordar que el art. 1 del CP dice que *son delitos o faltas las acciones o omisiones dolosas o culposas penadas por la Ley. No hay pena sin dolo o culpa. Cuando la pena venga determinada por la producción de un ulterior resultado más grave, sólo responderá de éste si se hubiere causado, al menos por culpa. Y el 6 bis b) señala que si el hecho se causare por mero accidente, sin dolo ni culpa del sujeto, se reputará fortuito y no será punible.* Evidentemente, a primera vista se puede apreciar que la LAC exige carecer de antecedentes penales por delitos dolosos, por ello debemos excluir:

- 1.- Los delitos que consistan en acciones o omisiones simplemente culposas (no dolosas).

¹³⁸La Comunidad Europea, ha aprobado y publicado la directiva 89/48/CEE, de 21 de diciembre de 1988, relativa a un sistema general de reconocimiento de títulos de Enseñanza Superior que sancionan formaciones profesionales de una duración mínima de tres años. Pues bien, nuestro país, ha realizado la armonización a la Directiva al aprobar el Real Decreto 1665/1991, de 25 de octubre, por el que se regula el sistema general de reconocimiento de los títulos de Enseñanza Superior de los Estados miembros de la CEE, que exigen una formación mínima de tres años.

De modo general, se reconoce que la cualificación profesional adquirida en otro Estado miembro que sean análogas a las que se exigen en nuestro país para ejercer una profesión, podrán acceder a ella en las mismas condiciones que quienes hayan obtenido un título español. Sin embargo, dadas las circunstancias especiales de la auditoría o profesiones similares que requieren un conocimiento preciso del Derecho Español, se deberá superar un prueba de aptitud.

2.- Las faltas, en cualquier supuesto, es decir, aunque tengan por causa acciones u omisiones, tanto de carácter culposo como doloso.

d) Haber obtenido la correspondiente autorización del ICAC.¹³⁹

¹³⁹BOLUFER NIETO, R., **Funciones actuales y perspectivas de desarrollo del ICAC**. En la Auditoría en España. Libro Homenaje al Prof. Manuel Vela Pastor. Ed. Universitat de València. Departament d'Economia Financiera i Comptabilitat. 1991. p. 19 y ss.

En pocas páginas el Presidente del ICAC nos da una clara visión de lo que representa el mencionado organismo.

De este modo para él, -opinión que compartimos todos- el antecedente inmediato del ICAC es desde la perspectiva contable, ya que en materia de auditoría carece de antecedentes, el Instituto de Planificación Contable -creado a finales de 1976 como servicio público centralizado- cuyo objeto es, según el Decreto 1982/76 de 24 de agosto de 1976, por un lado la realización de los estudios, investigaciones e informes a las adaptaciones del Plan General de Contabilidad, que había sido elaborado en 1973 por la Comisión Central de Planificación Contable, a los distintos sectores de actividad económica, y por otro lado, el perfeccionamiento y actualización de nuestra planificación contable, así como la difusión de toda esta materia entre los profesionales y expertos de las empresas.

La labor realizada por dicho organismo ha sido fundamental para que hoy día puedan llevarse a cabo las transformaciones que se están produciendo en materia contable, ya que tanto las empresas pequeñas como las medianas y las grandes, aun cuando se discutiera sobre su obligatoriedad, tenía adaptadas su contabilidad a lo dispuesto en el Plan de 1973.

El ICAC es un organismo autónomo de la Administración del Estado, adscrito al Ministerio de Economía y Hacienda, y clasificado entre los previstos en el art. 4.1 a) LGP.

Las funciones del ICAC vienen dadas por el art. 2 del Real Decreto 302/1989, de 17 de marzo:

a) El establecimiento de los criterios de desarrollo de aquellos puntos del Plan General de Contabilidad y de las adaptaciones sectoriales del mismo que se estimen convenientes para la correcta aplicación de las normas que se publicarán en el boletín del Instituto.

b) El perfeccionamiento y la actualización permanente de la planificación contable y de la actividad de auditoría de cuentas, a cuyo fin propondrá al Ministro de Economía y Hacienda las modificaciones legislativas o reglamentarias necesarias para armonizarlas con las disposiciones emanadas de la CEE o de acuerdo con el propio progreso contable y de la actividad de auditoría de cuentas.

c) El control y disciplinas del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas y de los auditores, mediante la realización de controles técnicos de las auditorías de cuentas y en el ejercicio de la protestad sancionadora aplicable a los auditores de cuentas y a las sociedades de auditorías.

d) El establecimiento de un ROAC, la autorización para su inscripción en el mismo de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, la creación y mantenimiento del Boletín del Instituto, la determinación de las normas básicas que habrán de seguir los exámenes de aptitud profesional que realicen las Corporaciones profesionales de Derecho Público, así como la aprobación de las respectivas convocatorias, y el control, vigilancia y custodia de las fianzas a constituir por los auditores de cuentas.

e) La homologación y publicación, en su caso, de las normas técnicas de auditoría, elaboradas por las Corporaciones de Derecho Público representativas de quienes realicen auditoría de cuentas y de acuerdo con los principios generales y prácticas comúnmente admitida en los países de la CEE, así como la elaboración, adaptación o revisión de las mismas normas en el caso de que las referidas Corporaciones no procediesen a efectuar tal elaboración, adaptación o revisión, previo el correspondiente requerimiento por parte del ICAC.

f) La realización y promoción de las actividades de investigación, estudio, documentación, difusión y publicación necesarias para el desarrollo y

El mismo artículo en su apartado 2º dice que la autorización se concederá a quienes reúnan las siguientes condiciones:¹⁴⁰

1.- Haber obtenido una titulación universitaria.¹⁴¹

La Ley orgánica 11/1983, de 25 de agosto,¹⁴² de Reforma Universitaria, estructura las enseñanzas en tres ciclos:

- La superación del primero de ellos dará derecho, en su caso, a la obtención del título de diplomado, de arquitecto técnico o de ingeniero técnico.

- La superación del segundo, a la de título de Licenciado, de Arquitecto o de Ingeniero

- Y la superación del tercer ciclo, a la del título de Doctor.

La LAC exige, con carácter general haber obtenido una titulación universitaria, por lo que debe entenderse que valdrán todos los títulos universitarios y con referencia a cualquiera de los

perfeccionamiento de la normalización contable y de la actividad de auditoría de cuentas.

g) La coordinación y cooperación técnica en materia contable y de auditoría de cuentas con los Organismos Internacionales, y en particular con la CEE...

¹⁴¹MARTINEZ GARCIA, F.J., **La regulación...** Op. Cit. p.291. Cita 95.

Se produjo la desaparición, respecto del texto que tuvo entrada en el Congreso de Diputados, de un requisito que suponía el no estar incurso en incompatibilidad, según los términos establecidos en el artículo octavo de esta Ley. Opinamos que podía ser de otra forma, ya que las incompatibilidades que se contemplan en la Ley son las llamadas específicas, no se incluye ninguna de carácter general, que no parece que pueda ser consideradas como impedimento para acceder a la condición de auditor, aunque sí lo son, y así se establece, para desempeñar funciones como tal en relación con las entidades o empresas con las que se es particularmente incompatibles. Se incluye, en sustitución, el requisito que se puede entender como una protección general de todo el sistema.

¹⁴²Véase LOPEZ DIAZ, A., **La enseñanza de la auditoría en la Universidad.** Ponencia en el I Congreso Regional de Economía y Economistas de Asturias. Oviedo 8, 9, 10, de mayo 1985. p.15-16; CAÑIBANO CALVO, L., **La Universidad y la formación de los auditores.** Ponencia en las Jornadas sobre el futuro de la auditoría en España. Madrid, mayo 1981. Ed. ICJCE y Fundación Universidad-Empresa. Madrid 1982. p.298-299;

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.

¹⁴²Se recomienda también la consulta del Real Decreto 21665/1991, que regula el sistema general de reconocimiento de títulos de enseñanza superior de los Estados miembros de la Comunidad Europea que exige una formación mínima de tres años de duración.

tres ciclos.¹⁴³ Aunque se admite la falta de título universitario, con el carácter de excepción a la regla general, cuando dicha carencia se complete con una larga práctica profesional, la cual se aumenta desde un período de tres años hasta el período de ocho años (como mínimo).¹⁴⁴

2.- Haber seguido programas de enseñanza teórica y adquirido una formación práctica.¹⁴⁵

¹⁴³MARTINEZ GARCIA, F.J., *La regulación...* Op. Cit. p.293.

El citado autor aborda el problema señalando que ya desde los primeros textos parecía evidente la necesidad de que los candidatos habían de superar un examen de aptitud para demostrar su capacitación profesional, así como que debían estar en posesión concreta del título de Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales, surgiendo una gran polémica al entender, por parte de algunos sectores y concretamente los Diplomados en Ciencias Empresariales, que eso suponía potenciar una parte de la profesión que existía en ese momento. La polémica se solventó con una solución que, en nuestra opinión, ha sido la mejor que se barajó en todo el proceso, y que quedó recogida en el texto anterior, el definitivamente aprobado por el Consejo de Ministros, siendo desbancadas a última hora. Esta solución proponía como requisito para poder presentarse al examen de aptitud, en lo que podemos denominar sistema base o general, el siguiente: *estar en posesión de título de carácter oficial con validez en todo el territorio nacional, cuyos programas de estudio incluyan básicamente las materias contenidas en el art. 6º de la VIII Directiva del Consejo (84/253/CEE).*

¹⁴⁴ARANA GONDRA, F.J., *ICJCE. Corporación profesional.* Ed. ICJCE. 1992. p.122.

¹⁴⁵Art. 7.3. de LAC: La formación práctica deberá entenderse por un período mínimo de tres años en trabajos realizados en el ámbito financiero y contable, y se referirá especialmente a cuentas anuales, ventas consolidadas o estados financieros análogos.

En parecidos términos el art. 25 del Reglamento de Auditoría de Cuentas, pero añadiendo que al menos dos años, se realizarán con persona habilitada para el ejercicio de la auditoría de cuentas y en el ejercicio de esta actividad.

Esto a su vez, plantea nuevos problemas, ya que hay que fijar la trascendencia de superar un examen de aptitud para demostrar la capacitación profesional, así como el deber de estar en posesión de una titulación universitaria, circunstancia que ya prevé el art. 7.6 LAC, al observar que no es necesario estar en posesión de un título universitario, siempre que se haya cursado los estudios u obtenido los títulos que faculten para el ingreso en la Universidad y adquirido la formación práctica, con un período mínimo de ocho años, en trabajos realizados en el ámbito financiero y contable, especialmente referidos al control de cuentas anuales, cuentas consolidadas y estados financieros análogos, de los cuales al menos cinco años hayan sido realizados con persona habilitada para la auditoría de cuentas y en el ejercicio de esta actividad, para lo cual expedirá un certificado en el que deberá hacer referencia el vínculo contractual que haya podido existir, así como el tiempo efectivo trabajado en la auditoría de cuentas.

A mayor abundamiento, la disposición transitoria 1ª de la LAC dice:

2.- *Se entenderá que cumplen los requisitos de formación práctica aquellas personas que cuenten al menos con una experiencia de un año, en la fecha de entrada en vigor de esta Ley, en trabajos realizados en el ámbito financiero y contable, referidos especialmente a cuentas anuales, cuentas consolidadas o estados financieros análogos.*

3.- *Los interesados instarán en un plazo de tres meses, a partir de la*

En relación a los cursos de formación es necesario que estén homologados por el ICAC,¹⁴⁶ y organizados y, en su caso impartidos por las Corporaciones de derecho público representativas de quienes realizan la actividad de la auditoría de cuentas¹⁴⁷ Dada la importancia práctica que reviste el profesorado, no esta de más reiterar el importante papel que tiene la Universidad, en la formación de auditores, tanto en el ejercicio de sus normales funciones docentes e investigadoras, como en el desarrollo y organización de cursos de postgrado o colaborando con las corporaciones de auditores en los cursos que éstas organicen.

A mayor abundamiento, existen requisitos sobre el profesorado que puede participar en los cursos (universitario y con el título de doctor),¹⁴⁸ dirección, número de alumnos,

entrada en vigor de esta Ley, y el ICAC resolverá dentro de los seis meses siguientes sobre el cumplimiento de los mencionados requisitos, teniendo en cuenta en todo caso la documentación presentada como prueba y procediendo a la inscripción en el citado Registro Oficial de aquellas que lo cumplieran.

4.- En tanto se resuelva por el ICAC sobre lo establecido en el apartado 3 de esta disposición transitoria, los trabajos de auditoría de cuentas podrán seguir realizándose por aquellas personas o entidades que lo vinieran haciendo. Pasados los seis meses a los que se refiere el apartado 3 de esta disposición, solamente podrán realizar trabajos de auditoría de cuentas los auditores de cuentas o sociedades de auditoría inscritos en el ROAC.

*“Al respecto, el Presidente del ICAC ha dictado las siguientes resoluciones:
- Resolución de 10 de mayo de 1991, del ICAC, por la que se establecen con carácter general las siguientes, que deben cumplir los cursos de formación de auditores de cuentas organizados por las Universidades, al amparo del art. 28.3 de la Ley Orgánica 11/1983 de Reforma Universitaria.*

- Resolución de 10 de mayo de 1991, del ICAC, por la que se establecen con carácter general las condiciones que deben cumplir los cursos de formación teórica impartidos por las Corporaciones de Derecho Público representativas de auditores, en virtud de lo previsto en el art. 24 RLAC.

- Resolución de 10 de mayo de 1991, del ICAC, por la que se determinan los criterios generales para las dispensas a que se refiere el art. 26.2 RLAC de las materias que componen la primera fase del examen de aptitud.

“Art. 24.2 del Reglamento de Auditoría de Cuentas de 20 de diciembre de 1990.

“ La Resolución de 10 de mayo de 1991, del ICAC, por la que se establecen con carácter general las condiciones que deben cumplir los cursos de formación de auditores de cuentas organizados por las Universidades, al amparo del art. 28.3 de la Ley Orgánica 11/1983, de Reforma Universitaria, señala en su art. 1

sistema de evaluación, presentación de una memoria previa a cada curso que puede verse sometida a observaciones por parte del ICAC, obligación de remitir al Instituto la relación de personas que hayan superado los cursos, etc.

Se establece la homologación de aquellos cursos que establezcan programas específicos en las materias que se recogen a continuación: el módulo 1º se refiere a la auditoría¹⁴⁹ a la que se dedica 180 h.; el módulo 2º trata la contabilidad general y normas relativas a las cuentas anuales con un total de 120 h.; el módulo 3º se desarrolla la contabilidad superior¹⁵⁰ con 120 h.; el módulo 4º engloba a las materias jurídicas¹⁵¹ con 120 h.; y por último el módulo 5º se le ha denominado otras

b) que la docencia deberá ser impartida al menos en un 50 por 100 por profesores de Universidad, de los cuales la mitad como mínimo deberán haber alcanzado el grado de doctor.

Por el contrario la Resolución de 10 de mayo de 1991, del ICAC, por la que se establecen con carácter general las condiciones que deben cumplir los cursos de formación teórica impartidos por las Corporaciones de Derecho Público representativas de auditores, en virtud de lo previsto en el art. 24 1 b) RLAC observa que la docencia deberá ser impartida al menos en un 30 por 100 por profesores de Universidad, adscritos a aquellos departamentos que tengan atribuida la docencia de las materias a que se refiere el curso.

¹⁴⁹El término auditoría engloba a:

- Auditoría.
- Control interno.
- Normas jurídicas y profesionales relativas a la auditoría y a los auditores de cuentas.

¹⁵⁰Con la denominación contabilidad superior se refiere a:

- Contabilidad analítica.
- Consolidación y normas relativas a las cuentas consolidadas.
- Análisis económico-financiero y patrimonial.

¹⁵¹Las materias jurídicas de estudio son:

- Derecho de sociedades.
- Derecho concursal.
- Derecho tributario.
- Derecho civil.
- Derecho mercantil.
- Derecho del trabajo y de la seguridad social.

materias¹⁵² con 100 h.

La finalidad de la indicada formación práctica, es, naturalmente, que el aspirante pueda aplicar los conocimientos adquiridos a la práctica de la auditoría de cuentas, disponiendo de un sistema o metodología realmente de idóneos. El objetivo de la formación práctica también puede concretarse en la adquisición de una experiencia profesional que permita al candidato realizar satisfactoriamente los trabajos de auditoría de cuentas, con sujeción a las debidas normas técnicas y deontológicas, pudiendo emitir, finalmente, un informe que disponga de las suficientes garantías para que pueda tener efectos frente a terceros.¹⁵³ Cabe señalar por último, que el desarrollo del período de formación práctica puede ser simultaneado con el de formación teórica, no pudiendo, lógicamente, ser concluido antes que éste. También se dispone por el ICJCE que no se puede iniciar la formación práctica antes de estar en posesión del título universitario, aunque excepcionalmente se puede autorizar para alumnos de último curso de carrera.¹⁵⁴

3.- Haber superado un examen de aptitud profesional organizado y reconocido por el Estado.

El objetivo del examen es garantizar el nivel de conocimientos teóricos necesarios para la realización de la

¹⁵²Con la expresión otras materias indica las siguientes asignaturas:

- Sistemas de información e informática.
- Economía de la empresa.
- Economía política y financiera.
- Matemáticas y estadística.
- Gestión financiera de empresas.

¹⁵³ARANA GONDRA, F.J., *ICJCE. Corporación...* Op. Cit. p. 124.

¹⁵⁴MARTINEZ GARCIA, F.J., *La regulación...* Op. Cit. p. 305.

auditoría de cuentas. Dicho examen consta de dos fases:

En la primera se comprobará el nivel de conocimientos teóricos alcanzados respecto a las materias señaladas anteriormente. (Véase apartado anterior). La segunda fase, a la que sólo podrán acceder quienes hubieran adquirido la formación práctica a que se refiere el artículo anterior, se determinará la capacidad de aplicar los conocimientos teóricos a la práctica de la actividad de auditoría de cuentas(art. 26.1 LAC). En cuanto al planteamiento del examen, consiste en la resolución de uno o varios supuestos de auditoría de cuentas, después de realizar los trabajos propios, redactando el preceptivo informe. La evaluación de los exámenes será realizada por un Tribunal nombrado en cada orden de convocatoria, y otro Tribunal suplente ¹⁵⁵

De conformidad con los art. 7.4 LAC y 26.2 RLAC, y en concordancia con la Resolución de 10 de mayo de 1991 del ICAC, existe una dispensa general en la que titulados universitarios, quedarán dispensados del curso de formación teórica y de la primera fase del examen de las materias, en razón del título o títulos presentados.¹⁵⁶

¹⁵⁵El art. 27.3 y 4 RLAC nos dicen la Constitución y presidencia del Tribunal.

3.- Estarán constituidos por un Presidente y cuatro vocales, entre los cuales deberán figurar necesariamente un representante del ICAC y un Catedrático de Universidad, relacionado con alguna de las materias incluidas en el programa. El resto de los vocales serán necesariamente miembros del ROAC.

4.- La Presidencia del Tribunal recaerá en el Presidente de la Corporación correspondiente, el cual podrá delegar en cualquiera de los miembros de aquélla siempre que figuren inscritos en ROAC en el caso de que los exámenes se realizaran subsidiariamente por el ICAC, presidirá el Tribunal el Presidente del Organismo, el cual podrá delegar en un Subdirector General del citado Organismo.

¹⁵⁶Dispensa general por títulos:

- Licenciados en Ciencias Económicas y Empresariales. Rama Economía de la Empresa (materias dispensadas 4, 5, 6, 7, 8, 9).

- Licenciados en Ciencias Económicas y Empresariales. Rama Economía General (materias dispensadas 4, 8, 9).

- Licenciados en Derecho (materia dispensada 8).

También existe una dispensa específica, prevista en el art. 26.3 LAC, que quienes hayan seguido programas de enseñanza teórica impartida por alguna Universidad, que comprenden la totalidad de las materias a que se refiere el art. 24.1 RLAC, en la forma y condiciones que se establezca, y obtenido el título correspondiente al amparo de lo establecido en el art. 28.3 de la Ley Orgánica 11/1983, de Reforma Universitaria, quedan dispensados de los cursos de formación teórica y de la primera fase del examen.

Hasta ahora, he desarrollado los requisitos para acceder a la inscripción del ROF por parte de aquéllos que jamás han ejercido materias directamente relacionadas con la revisión y la verificación contable. Pero, acto seguido se nos pueden plantear diversas cuestiones como ¿qué ocurre con todos aquellos que con anterioridad a la entrada en vigor de la LAC ejercían una profesión relacionada con el campo de la auditoría?, ¿qué clase de derechos adquiridos tienen?, ¿deberán cumplir los mismos requisitos que la nuevas promociones?...

No hay que alarmarse, porque son problemas que no voy a solucionar, porque la ley inteligentemente ya los prevé, -pese a no haberse caracterizado por su minuciosidad-, y ha previsto en su disposición transitoria primera, que podrán

-
- Profesores Mercantiles (materias dispensadas 4, 5, 6, 7, 8, 9).
 - Diplomados en Ciencias Empresariales (materias dispensadas 4, 5, 8, 9).

Relación de materias citadas anteriormente:

- 1.- Auditoría de Cuentas.
- 2.- Control interno.
- 3.- Normas jurídicas y profesionales relativas a la auditoría y a los auditores de cuentas.
- 4.- Contabilidad general y normas relativas a las cuentas anuales.
- 5.- Contabilidad analítica de explotación y contabilidad de gestión.
- 6.- Consolidación de cuentas y normas relativas a las cuentas consolidadas.
- 7.- Análisis económico, financiero y patrimonial.
- 8.- Derecho de Sociedades, concursal, tributario, civil, mercantil, del trabajo y de la seguridad social.
- 9.- Sistemas de información e informática, economía de la Empresa, economía política y financiera, matemáticas, estadística, y principios fundamentales de gestión financiera de las Empresas.

inscribirse en el ROAC quienes en la fecha de entrada en vigor de LAC cumplan los requisitos del art. 7.1 y 2, ya detenidamente explicado, con excepción de la circunstancia de haber superado un examen de aptitud profesional organizado y reconocido por el Estado. Por otra parte, a los efectos del requisito de la formación práctica, se estableció en la redacción inicial, que se permitiría la inscripción en el ROAC a la entrada en vigor de la Ley, de todos los que fueran en ese momento miembros del ICJCE, y los inscritos en los Registros de Auditores del Consejo General de Colegios de Economistas, del consejo General de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles y del Instituto de Actuarios de España. Ello no obstante, ante los conflictos que planteó la cuestión, y sobre todo por las reticencias surgidas a que pudieran producirse antes de la aplicación de la disposición por las rápidas y masivas incorporaciones de nuevos miembros a las diferentes corporaciones profesionales, el mecanismo transitorio ha optado por entender que cumplen los requisitos de formación práctica, todas aquellas personas que cuenten al menos con una experiencia de un año, en la fecha de entrada en vigor de la LAC, y en trabajos realizados en el ámbito financiero y contable, referidos especialmente a cuentas anuales, cuentas consolidadas o estados financieros análogos.¹⁵⁷

El plazo que se les ha concedido para instar esta inscripción es de tres meses, a partir de la entrada en vigor de LAC, y el ICAC resolverá dentro de los seis meses siguientes sobre el cumplimiento de los requisitos señalados con anterioridad, pudiendo en ese transcurso de tiempo, seguir realizando los trabajos de auditoría

¹⁵⁷ MARTINEZ GARCIA, F.J., *La regulación...* Op. Cit. p. 306.

Ha señalado con especial acierto que la deficiente y ambigua redacción final dada por nuestros legisladores desbordará, como así ha sido, cualquier previsión razonable al respecto, consiguiendo generar un problema muchísimo más grave que la rivalidad entre las corporaciones de auditores existentes y reconocidas por todos. Las numerosísimas solicitudes de inscripción (más de 57.000) han llegado a colapsar el ICAC, paralizando lo que debía haber sido su misión prioritaria una vez constituido por la propia Ley que no era otra que la elaboración del Reglamento que ha tardado más de dos años.

Después de un dilatado y complicado proceso de análisis de las solicitudes y un elevado número de profesionales (cerca 13.500) fueron inscritos en el ROAC, alguno de los cuales había tenido casi nula relación con el mundo de la auditoría. El proceso aún está por concluir ante la infinidad de recursos presentados por aquellos a quienes se les denegó la inscripción, por lo que no se puede determinar con exactitud el número final de auditores de cuentas que formarán la primera promoción del ROAC.

aquellas personas o entidades que lo vinieran haciendo.

2.2.2.1 - Prestar fianza proporcional al volumen del negocio.

El art. 12 LAC y 35 de la misma precisa que sin perjuicio de la responsabilidad ilimitada, para responder de los daños y perjuicios que pudieran causar en el ejercicio de su actividad, los auditores y las sociedades de auditoría de cuentas estarán obligados a prestar fianza en forma de depósito en efectivo, títulos de deuda pública, aval de entidades financieras inscritas en los Registros especiales del Ministerio de Economía y Hacienda o seguro de responsabilidad civil, y tendrá que garantizar las responsabilidades que puedan deducirse, y hasta su prescripción, de los trabajos realizados durante el período correspondiente.¹⁵⁸ La fianza que se ha fijado para el primer año del ejercicio de la profesión ha sido de 50 millones de ptas., y una vez transcurrido el primer año se incrementará en el 30% de la facturación que exceda de la cuantía equivalente a la dicha fianza mínima y que corresponda a la actividad de la auditoría del ejercicio anterior. Otro tanto cabe decir respecto a las sociedades de auditoría, que por supuesto, habrán adivinado que prestan de igual modo la fianza, pero eso sí, multiplicará el importe inicial, o sea 50 millones, por cada uno de los socios, sean o no auditores. A mayor abundamiento, la ley española ha establecido el requisito para las sociedades de auditoría que en un plazo de dos meses, contados a partir de la entrada en vigor del RLAC, deben prestar la fianza que me refería anteriormente, y en vez de esperar el año para la actualización si fuera el menester, el plazo se ha reducido a tres meses, y debe computarse en función del volumen de actividad de la sociedad correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad

¹⁵⁸No le falta razón a IILESCAS ORTIZ, R., **Auditoría, aprobación...** Op. Cit. p. 164; cuando dice que la garantía -calificada impropriamente de fianza por el legislador- puede consistir en la constitución de un depósito de efectivo o de títulos de la deuda pública, la obtención de un mal llamado aval -rectius fianza- prestado por una entidad financiera o en la celebración de un seguro de responsabilidad civil que cubra los riesgos derivados del incumplimiento de la obligación profesional de emitir informe en tiempo y forma. No son medidas homologables a pesar de aparentar lo contrario: mientras que el depósito supone la inmovilización de activos personales del auditor afectos a la eventual satisfacción de la responsabilidad derivada del incumplimiento de sus obligaciones, la garantía bancaria, según su modalidad de contratación, y el seguro implican trasladar a patrimonios de terceros la satisfacción de dicha responsabilidad.

a la finalización del mencionado plazo.¹⁵⁹ Otra cuestión interesante a la que resulta obligado referirse es la relativa a la insuficiencia de la fianza, cualquiera que sea la forma en que esté constituida, o la falta de vigencia del seguro o del aval, que es un impedimento para el ejercicio de la actividad. Es evidente, tanto en una sociedad como un auditor cesa en el ejercicio de su actividad podrá solicitarse la devolución de la fianza constituida o la cancelación del seguro.

Por último, se plantea el problema sobre la posibilidad de que un auditor de cuentas socio de una sociedad de auditoría pueda ejercer la actividad de auditoría de cuentas a título individual con la única cobertura de la fianza prestada por la citada sociedad. El ICAC, en su consulta 33 de octubre de 1991 ha señalado que un auditor de cuentas socio de una sociedad de auditoría no puede ejercer la actividad de auditoría de cuentas en su propio nombre.

2.2.3.- Modos de designación y nombramiento del auditor.

Cabe interrogarse acerca de la designación en el cargo del auditor. La respuesta a la pregunta varía en función del origen del auditor designado en relación con el cual se produce el nombramiento.

2.2.3.1.- La designación del auditor por la Junta General.¹⁶⁰

El punto de partida es el art. 204 LSA -que carece de desarrollo reglamentario-complementado por el art. 205.1 de la citada ley -al que, el RRM dedica los arts. 314 y ss-. A mi juicio, hubiera sido más congruente seguir el criterio de la Ley de Reforma

¹⁵⁹ Véase Disposición Transitoria 2ª del RLAC de 20 de diciembre de 1990.

¹⁶⁰ El nombramiento del auditor también podría incluirse en la escritura de constitución. Lo que da lugar en primer lugar, al supuesto de fundación simultánea, cuestión que es simple, ya que los fundadores pueden incluir el nombre del auditor desde el otorgamiento de la escritura de constitución. En el caso de que se trate de fundación sucesiva, dicha escritura debe acordarse en Junta Constituyente, (art. 25 b) LSA). Por último, si fuera menester, también cabría utilizar la escritura de adaptación de la sociedad al nuevo régimen. (Disposición Transitoria Tercera LSA).

Parcial y Adaptación a las Directivas de la CE en materia de Sociedades que formó un único precepto. De la desafortunada excisión: en dos artículos en el texto refundido, lo que resulta claro es lo poco común de los dos apartados del art. 205 LSA, prueba de ello es que la DGRN de 26 de abril y 11 de mayo de 1991, haya afirmado que no cabe analogía entre ambos supuestos.

La cuestión que se nos plantea es ¿por qué se ha encomendado el encargo de nombrar auditor en sociedades obligadas a la Junta General?¹⁶¹ El legislador, sabiamente ha entendido, que el auditor no puede ser impuesto en su función, y evidentemente se ha querido dar a ésta el protagonismo para su designación, y al auditor garantías para su estabilidad e independencia. Aún cabe pensar qué clase de junta designará el auditor, y la respuesta nos la da ILLESCAS ORTIZ,¹⁶² al estimar que cualquier tipo de junta -y en particular, han de imaginarse en la práctica supuestos numerosos de designación por la junta extraordinaria y la junta universal- tiene competencia al efecto dada la falta de distinción legal. Asimismo, constituye obligación de designación de los auditores antes de que finalice el período a auditar, es decir, que se tome el acuerdo en una junta general de accionistas celebrada antes

¹⁶¹ GARCIA URBANO, J.M., **Competencias...** Op. Cit. p.5493.

Por su parte opina que más práctico sería que la Junta apoderase al administrador para que materialice la elección, aunque podría haber dos objeciones: la primera que, dado que existe la previa obligación legal de realizar el nombramiento, si se delega la elección, la actuación de la Junta quedaría sin contenido, habiendo sido suficiente que la ley encomendara la función a los administradores directamente; la segunda, que tal delegación de facultades no está permitida, ni siquiera para designar los auditores suplentes, y se deduce de los términos literales del art. 204 LSA y 314 RRM del que cuando la ley ha querido que sean los administradores quienes designen el auditor así lo ha dispuesto claramente (art. 159.1 b,) de que el 205.1 prevea que el administrador, a falta de acuerdo de la Junta, sólo pueda reclamar el nombramiento del Registro Mercantil, y, finalmente, de que por tratarse de una decisión importante y trascendental en el tiempo, deba hacerse con el consentimiento directo del órgano supremo de la sociedad.

A mayor abundamiento, conviene recordar, que no habiéndose acogido, por el momento, en nuestro ordenamiento societario, el sistema dualista de organización de la Sociedad Anónima, no está prevista la creación de un Consejo de Vigilancia: órgano al que otros sistemas jurídicos, el alemán o el francés, atribuyen las facultades de verificación de la contabilidad. Es por ello por lo que, en el estado actual de nuestra Legislación, se estima más adecuada la atribución a la Junta General de la competencia de nombrar auditores. Véase en GARCIA LUENGO, R. y SOTO VAZQUEZ, R., **El nuevo régimen...** Op. Cit. P. 839.

¹⁶² ILLESCAS ORTIZ, R., **Auditoría, aprobación...** Op. Cit. p. 41.

del cierre del ejercicio cuyas cuentas anuales han de ser sometidas a auditoría,¹⁶³ y por supuesto, adoptada por la mayoría legal o estatuariamente fija. De no cumplirse esta condición, la Junta General pierde el derecho a nombrar el auditor, y lo nombrará el Registrador Mercantil, o en último caso, previa revocación del designado por el Registrador, el Juez de Primera Instancia del domicilio social.¹⁶⁴ Pero es más, antes de concluir este punto es interesante plantearse otra cuestión, ¿qué sucede ante el incumplimiento o carga de auditar?. Ciertamente se ha previsto una coerción e incluso la sanción por incumplimiento. Así, el art. 205.1 LSA prevé una sanción indirecta al señalar la remisión de la DGRN ha de hacer a las autoridades del Ministerio de Economía y Hacienda del listado de sociedades que no hubiesen cumplido el depósito de sus cuentas (art. 335 RRM).

Singular examen merece el previsible acuerdo de nombramiento se incluya en el orden del día de la junta y que lo sea con la suficiente claridad al par que con el

¹⁶³Registralmente, el nombramiento se hace constar en la hoja de la sociedad (art. 94 4 y 322.2 RRM) y en el Libro de nombramientos de expertos y auditores (arts. 29 y 322 RRM).

¹⁶⁴Véase el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas num 4. Consulta num 9.

ILLESCAS ORTIZ, R., **Auditoría, aprobación...** Op. Cit. p. 42.

Con gran sutileza dice que es absurdo que se obligue acudir al Registrador Mercantil, si la Junta toma una iniciativa tardía, en punto a la designación de auditor, el nombramiento retrasado que efectue debe tener plena efectividad a pesar de lo que establece contra legem el RRM. Por diversas razones: la primera, puesto que la competencia exclusiva del Registro en caso de retraso de la Junta no está reconocida por la LSA y la soberanía de la asamblea no debe ser limitada por vía reglamentaria. Aparte actitudes en relación con el alcance normativo de la legislación inferior y su influencia sobre la libertad de pacto y las facultades reconocidas por la ley a los ciudadanos, argumentos prácticos y de economía no faltan, siendo el nombramiento registral de una duración de un año y el asambleario de una duración oscilante entre tres y nueve años, no cabe duda de las ventajas que suponen para todas las partes involucradas una iniciativa, incluso demorada, de la Junta: no habrá que recurrir anualmente al Registro para que proceda a la correspondiente designación anual del auditor.

A mayor abundamiento, la designación por el Registrador Mercantil sólo cabe a instancia de parte legitimada: es absurdo que ante la iniciativa tardía de la Junta y la pasividad de los legitimados en orden a recurrir al Registro a la vista del art. 205.1 LSA, la sociedad afectada deja de ser auditada. Porque éste es el efecto, en las expresadas circunstancias, de la arrogada exclusividad del Registro Mercantil en punto al nombramiento retrasado de auditores. No obstante lo expuesto, la RDGRN, de 13 de marzo de 1992 apegada a tenor literal de la norma administrativa ha rechazado sin mayor fundamento la inscripción de auditores designados por la Junta fuera de plazo.

respeto debido a la soberanía de dicho órgano social.¹⁶⁵ En la publicidad de la convocatoria no debe insertarse el nombre de los auditores propuestos por razones de dignidad profesional y reputación si luego no resultasen elegidos, pero por el contrario, entre la documentación a examinar por los socios si se incluirá la propuesta o sugerencia de los administradores sobre el nombre del auditor.¹⁶⁶ A mi juicio es trascendental la inscripción del acuerdo en el Registro Mercantil, porque la falta de la misma puede generar, por ejemplo en los socios, la posibilidad de solicitar del Registro, el nombramiento forzoso a través del art. 205.1 LSA. En el trámite de oposición -art. 318.2 RRM-, la sociedad alegará la designación previamente efectuada por la Junta General, aunque es evidente que no prosperará si no va seguido inmediatamente de la presentación del anterior nombramiento efectuado por la Junta General.

Por último, una cuestión interesante es saber si la junta habrá de fijar el número de auditores. La LSA se muestra indiferente al respecto y podrá optarse por designar uno o varios auditores titulares, - en todo caso es conveniente que el número de los designados se corresponda con la envergadura de la auditoría y la capacidad profesional de los auditores- caso de optarse por la designación de personas físicas, que en estos casos la junta esta obligada a nombrar no sólo un auditor titular sino también un suplente. La prudencia y experiencia aconseja a recomendar la designación de suplencias para el caso de nombramiento de persona jurídica, ya que los riesgos de disolución o extinción también pueden ser corrientes para las personas jurídicas, como son las enfermedades, incapacidades o incluso muerte para las personas físicas. En cualquier caso, comparto la tesis de ILLESCAS ORTIZ,¹⁶⁷ que no parece posible que el auditor designado suplente se convierte en titular por el mero hecho de que el titular único huviere rechazado el nombramiento. Fundamentan esta

¹⁶⁵ILLESCAS ORTIZ, R., **Auditoria, aprobación...** Op. Cit. p.41

¹⁶⁶Véase arts. 112 y 212 de la LSA.

¹⁶⁷ILLESCAS ORTIZ, R., **Auditoria, aprobación...** Op. Cit. p. 52-57.

afirmación, en primer termino, la voluntad expresa de la ley de que exista un auditor suplente cuando menos en el momento inicial del proceso plurianual de verificación.

En segundo lugar la circunstancia de que ante dicha negativa del nombrado titular y ante la pasividad de la junta, se prevea expresamente por el recurso al nombramiento por el Registrador Mercantil. Los suplentes actuarán sólo en los casos en que el titular contratado en firme haya cesado en su actuación revisora por las causas que fueren, no siendo suplentes los titulares alternativos para el caso de que el titular no acepte *ab initio* la designación de la que ha sido sujeto. En todo caso será necesario que el cambio de situación se instrumente mediante el correspondiente contrato de arrendamiento de obra o novación modificatoria el contrato de suplencia eventualmnte existente con anterioridad.

2.2.3.2.- La designación del auditor por el Registrador Mercantil.

Bajo la rúbrica *la designación del auditor por el Registrador Mercantil*, abarco en el presente punto una serie de supuestos que tienen como denominador común el art. 205 LSA.¹⁶⁶ Ahora bien, a poco que examinemos el mencionado artículo nos encontramos con dos supuestos distintos: el primero, se refiere al nombramiento de auditores por el Registrador Mercantil cuando las sociedades están obligadas a someterse a auditoria (art. 205.1); el segundo, consiste en sociedades que no están legalmente obligadas a verificar sus cuentas. Por encima de estas disquisiciones lo que si es cierto es que el Registrador en ambos casos designa al auditor, y por esta razón, sin duda, ambas hipótesis se han disciplinado en un único y controvertido precepto.

Analicemos así el presente artículo en su primera parte:

El primer párrafo nos presenta el supuesto de sociedades cuyas cuentas anuales deben legalmente ser verificadas, y por algunas circunstancias, por ejemplo,

¹⁶⁶En la actual Reglamentación establecida por el art. 327 RRM, el Registrador está facultado para el nombramiento de auditores, para determinar el valor real de las acciones y participaciones sociales.

la junta de la compañía incumpliese el mandado positivo de designación del auditor antes que finalice el ejercicio a verificar, o incluso también pudiera acontecer que, habiéndolo cumplimentado, los auditores no lleguen a satisfacer sus obligaciones contractuales y profesionales por uno u otro motivo. A mayor abundamiento, en el primer caso, vemos que la ley marca un límite cronológico constituido por el fin del ejercicio respecto del cual los auditores no designados habrían debido verificar, y en consecuencia, una vez finalizado el ejercicio a auditar, la junta pierde toda posibilidad de designación de los auditores, quedando legitimado el Registrador Mercantil (art. 314.a)2. RRM).¹⁶⁹ No obstante la designación supletoria por parte del Registrador Mercantil¹⁷⁰ únicamente podrá producirse si previamente ha sido solicitada por persona legitimada, y en la actual reglamentación establecida por nuestro Derecho es atribuida a los Administradores, al Comisario del Sindicato de Obligacionistas o a cualquier accionista de la sociedad¹⁷¹ (art. 314 RRM). En la práctica, piénsese que

¹⁶⁹ILLESCAS ORTIZ, R., **Auditoria, aprobación...** Op. Cit. p. 62.

El legislador no ha precisado acerca del motivo determinante de la no designación del auditor por la Junta; consiguientemente, cualquier causa de la inoperatividad asamblearia desencadena el supuesto primero analizado; el olvido, la imposibilidad de lograr un acuerdo efectivo de nombramiento o la determinación explícita de no proceder a dicho nombramiento serán las causas más frecuentemente consideradas.

¹⁷⁰El Registrador Mercantil debe ser del domicilio social del lugar en cuya circunscripción se encuentre estatariamente establecido el domicilio social de la compañía para la que el nombramiento de auditores se solicita.

¹⁷¹NEILA NEILA, J.M., **La Nueva Ley...** Op. Cit. p. 970.

NEILA realiza un minucioso examen de quiénes están legitimados para solicitar el nombramiento de auditores, si no han sido nombrados debidamente por la Junta General. Así son los siguientes:

1.- Los administradores de la Sociedad (se supone que en cualquier caso que no sea el de no haber convocado oportunamente la Junta para que designe a tales auditores, por cuanto -en ese caso- estarían incumpliendo su propia gestión). Es condición inexcusable para poder solicitar dicho nombramiento, según previene el art. 316.1 RRM que tales administradores figuren inscritos en su condición en la hoja que de la sociedad lleva el Registro Mercantil.

2.- El Comisario del Sindicato de Obligacionistas, preceptivo según el art. 283.2 LSA, en el caso de emisión de obligaciones por parte de la sociedad. Al igual que los administradores societarios, el Comisario debe estar inscrito como tal en el Registro Mercantil (316.1 RRM). Si existen varias emisiones de obligaciones y, por ende, varios Comisarios, podrá ejercer tal facultad cualquiera de ellos, indistintamente.

3.- Cualquier accionista. Y siendo tan amplia la aceptación contenida en el precepto, no es necesaria ninguna cualificación en la participación del capital social. Por lo que con una sola acción se tendrá derecho al nombramiento de los auditores. Recordemos que estamos hablando del nombramiento de auditores cuando la sociedad tiene obligación de tener los mismos y lo que se intenta es que por ningún medio pueda burlarse esta obligación, permitiendo que hasta la más ínfima participación del capital pueda exigir el cumplimiento de esta obligación legal.

en los tres supuestos legitimatorios, el solicitante habrá de acreditar documentalmente, como es lógico, ante el Registrador Mercantil la condición en la que actúa (arts. 315.2 y 316 RRM). Por lo que se refiere a la tramitación del procedimiento, se encuentra rigurosamente disciplinado en el propio RRM (art. 315 y ss.), el cual destina al efecto hasta diez artículos.¹⁷²

Aún cabe pensar en un segundo supuesto, aquél en que la designación por el Registrador se produce cuando las personas nombradas por la Junta General no aceptan el cargo, dentro del plazo establecido en el art. 314.b)RRM. En consecuencia,

¹⁷²Las etapas de la tramitación del procedimiento son las siguientes:

1.- Solicitud de nombramiento mediante instancia por triplicado dirigida al Registrador Mercantil del domicilio social y acompañada de la documentación acreditativa de la legitimación del solicitante.

2.- Apertura de expediente por el Registrador previa práctica del asiento de presentación correspondiente en el libro diario del Registro (art. 317 RRM).

3.- Traslado de la solicitud y documentos complementarios a la sociedad concernida en plazo de cinco días desde el del asiento de presentación (art. 318.1 RRM).

4.- Escrito de oposición al nombramiento por parte de la sociedad en el plazo de diez días (art. 318.2 RR).

5.- Resolución por parte del Registrador en el plazo de cinco días (art. 318.3. RRM).

6.- Notificación y firmeza de la Resolución. Una vez practicada la notificación se abre un plazo de quince días para que los interesados puedan interponer recurso ante la Dirección General de los Registros y Notariados (art. 318.3 RRM).

7.- Nombramiento efectivo de los auditores. El Registrador designa al auditor entre un listado que en el mes de enero de cada año remite el ICAC al Registro Mercantil Central, y ésta a su vez, a cada uno de los Registros Mercantiles de España: en la lista se recogen alfabéticamente los auditores inscritos en cada circunscripción registral y mediante sorteo público, se insacala cada año aquél de entre los auditores incluidos en el elenco que haya de ser nombrado para la verificación de cuentas de las sociedades de las que se solicite. Es de elogiar este sistema objetivo de nombramiento, si bien deja a un lado las características contables de cada concreta sociedad. No cabe silenciar que existen sociedades cuyo análisis exige la actuación de un auditor con una especial capacidad profesional, no exigible con carácter general. A través de ese sistema selectivo, el azar puede conferir la verificación a un auditor que, inscrito en el Registro Oficial, no esté, sin embargo, cualificado para afrontar el examen de esa compleja contabilidad,

Para corregir estos posibles defectos, el RRM instituye un sistema de designación opcional, aplicable cuando la última cuenta de pérdidas y ganancias de la sociedad no se hubiera formulado de forma abreviada, cuando se trate de cuentas anuales consolidadas o, simplemente cuando concurren circunstancias especiales. En estos casos, el art. 320 autoriza al Registrador para solicitar de la DGRN la designación de un auditor para proceder a su nombramiento. Con esta finalidad, el ICAC cada año facilitará a esa Dirección General una relación de auditores que superen la capacidad que determine dicha Dirección, medida en función del número de profesionales a su servicio y del volumen de horas de auditoría facturadas en el ejercicio anterior. (Véase GARCIA LUENGO, R y SOTO VAZQUEZ, R., *El nuevo régimen...* Op. Cit. p. 842.)

8.- Aceptación. Tras la designación del auditor el plazo de aceptación es de cinco días a partir de la notificación.

Véase ILLESCAS ORTIZ, R., *Auditoria, aprobación...* Op. Cit. p. 68 y ss.

nos preguntaremos ¿Cuál es el plazo?. No es sencillo responder a esta pregunta, pues si bien desde un punto de vista teórico, parece que el Reglamento tiene en algún artículo la respuesta, no es así. La respuesta doctrinal nos viene de ILLESCAS ORTIZ,¹⁷³ que observa que en orden de colmar esta laguna han de ser seguidos dos criterios: en primer término la junta que procede al nombramiento podrá fijar un plazo de aceptación al igual que podrá nombrar alternativamente otros auditores cuya aceptación habrán, en segundo término, de procurar los administradores sociales. Parece claro que en tanto en cuanto el acuerdo de la junta en materia no se haya infructuosamente agotado, no aparece la facultad de designación en favor del Registrador. En segundo lugar, agotados los plazos fijados por el acuerdo, habrá que esperar, para recurrir al Registrador, a que finalice el ejercicio sin que otra junta proceda a designar nuevos auditores.¹⁷⁴

Todavía el primer párrafo del art. 205 LSA observa otro caso, en el que las personas nombradas, que aceptaron el nombramiento no pueden cumplir sus funciones, siendo las causas¹⁷⁵ del incumplimiento irrevelantes. Por último, recojo una vez más, las manifestaciones de ILLESCAS ORTIZ,¹⁷⁶ que opina que el art. 314 b) RRM, indebidamente, limita la posibilidad de acudir al Registrador para que designe auditores a los casos en que el incumplimiento del primer nombrado se deba a causa justificada; aparte de significar una distinción no prevista en la LSA, el precepto reglamentario resulta desafortunada en la medida en que impediría solicitar el

¹⁷³ILLESCAS ORTIZ, R., **Auditoria, aprobación...** Op. Cit. p. 63.

¹⁷⁴ILLESCAS ORTIZ, R., **Auditoria, aprobación...** Op. Cit. p. 64.

Muy acertadamente opina que es de dudosa aplicación supletoria las normas destinadas al nombramiento de expertos independientes (arts. 328 en relación con 308.2 RRM). También resultan los criterios aducidos preferentes a la fijación de un plazo de veinticuatro horas por vía de analogía con el ciertamente remoto contrato de comisión.

¹⁷⁵Ejemplos concretos serían la retirada de la licencia para auditar, el mero incumplimiento contractual de origen civil, culposo o doloso (una mala previsión de la agenda del auditor)...

¹⁷⁶ILLESCAS ORTIZ, R., **Auditoria, aprobación...** Op. Cit. p. 64.

nombramiento al Registrador en todos los supuestos en los que el primitivo auditor incumpla injustificadamente. Frente al precepto del RRM, la ley, que prevalece, permite el recurso al Registrador en todo caso.

Por otra parte, supuesto especial es el segundo párrafo del art. 205 LSA,¹⁷⁷ que se enmarca dentro de unos de los grandes propósitos del legislador mercantil, el de fortalecer la posición del socio minoritario, mediante el derecho de la información, - es decir, con un control profesional, independiente y sin gastos para él, de la contabilidad- de manera que el accionista que reúna el 5% del capital social escriturado¹⁷⁸ puede compeler a la sociedad a que sus cuentas sean revisadas¹⁷⁹ -siempre que no hubieran transcurrido tres meses a contar desde la fecha de cierre del ejercicio- por un auditor independiente, aunque no esta legalmente obligada a

La normativa aplicable es el mencionado art. 205.2 LSA y el 323 del RRM, que a su vez este último contiene remisiones a los arts. 319 y 320 del mismo Reglamento. También se aplican por analogía los arts. 314, 315.1.3º y 327 (RDGRN de 16-IX-91). Por último, se aplican que en lo que fueren compatibles, los preceptos sobre el nombramiento de expertos independientes, es decir, del 302 al 313 del RRM.

¹⁷⁷GARCIA URBANO, J.M., **Nombramiento**... Op Cit. p. 17.

Justifica la exigencia precisamente de esa cifra y no otra, mayor o menor, se sitúa -piénsese que no se trata de grandes sociedades- entre la desconsideración con las participaciones ínfimas, que gozan, en cambio, de otros derechos, como el del art. 212 LSA y la creencia, de firme apoyo estadístico, de que mayores porcentajes tienen capacidad para controlar eficazmente la gestión económica de la sociedad. En cualquier caso, como la cifra del 5% es mínima, no debe concluirse que es derecho establecido en favor de las minorías, no estando, pues, vetado su ejercicio a los socios mayoritarios.

Es indiferente el número de socios que tengan que reunirse para alcanzar aquel porcentaje, si bien deberán formalizar un único expediente, es decir, deberán actuar en una sola representación. Si varios titulares del 5% solicitaran separadamente el ejercicio de este derecho, el Registrador acumulará las solicitudes (art. 73 LPA) pues el interés que subyace en el art. 205.2 LSA es el que la sociedad sea auditada, no que a determinado socio se le entregue una auditoría de la sociedad. Por último es de destacar, el momento en que el accionista ha de reunir el 5% del capital social, y resulta ser en el instante en que se presenta la solicitud. (Véase RDGRN de 5 de mayo de 1991).

A mayor abundamiento, reiterar que para solicitar la auditoría por medio del art. 205.2 LSA es necesario ser accionista. La sola condición de administrador no es suficiente. Lo mismo ocurre con los obligacionistas. Así, los acreedores del socio, pueden hacerlo mediante la acción subrogatoria, pero recuerde que la cual presupone su ejercicio judicial.

¹⁷⁸Dada la esencialidad del derecho de información del que deriva o al que complementa el art. 205.2 no se admite la renuncia, a no ser que se produzca dentro del período de tres meses.

ello.¹⁸⁰ Lo que da lugar, desde la perspectiva del socio, de un derecho potestativo, quedando a su voluntad el ejercicio oportuno del mismo, y de carácter económico y político, ya que por un lado, la materia sobre la que versa es la contabilidad del ejercicio económico, y por otro, el objetivo de ejercitar este derecho es obtener una mejor información a partir de la cual tomar ciertas decisiones políticas en aras de una mayor eficacia en la llevanza de las cuentas.¹⁸¹ Por el contrario, para la sociedad consiste en una obligación de no hacer, o sea, de no obstaculizar al auditor en la realización de sus labores, lo que lleva implícito el deber de colaborar y poner a la disposición del mismo cuantos datos e información requiera a la sociedad. (art. 9. R.D 1636/1990, de 20 de diciembre).

Visto lo anterior, resulta obligado preguntarse ¿Quién designa el auditor?. La respuesta, porque el epígrafe así lo señala, es el Registrador Mercantil del domicilio social de la sociedad (art. 323.1 RRM),¹⁸² pero el art. 205.2 LSA expresa según,

¹⁸⁰ ILLESCAS ORTIZ, R., **Auditoria, aprobación...** Op. Cit. p. 73 y ss.

Compartó plenamente la opinión del citado autor, acerca de que no importa para el nombramiento de auditores la circunstancia en que se encuentre la sociedad concernida; el silencio legislativo de una parte y de otra la reversibilidad del proceso liquidatorio junto con la complementariedad de las funciones de los auditores y de los liquidadores son argumentos utilizados para apoyar la viabilidad de la designación de auditores para las pequeñas sociedades en liquidación (RDGRN de 10 de junio de 1991). El estado legal de suspensión de pagos de la sociedad tampoco impedirá la designación (RDGRN de 23 de mayo de 1991). Mayores dudas suscita la posibilidad de una actuación en los términos del art. 205.2 LSA tras la declaración de quiebra de la sociedad cuyas cuentas quiera la minoría que sean revisadas: los poderes de los órganos de procedimiento - especialmente del juez de la quiebra: se superponen sin duda a los del Registrador Mercantil en orden a la designación de auditores; igualmente los objetivos concursales se superponen a los intereses de la minoría social: manifestación de dicha superposición es la norma del art. 929 del C. de Co. en cuya virtud el consejo de administración se constituye en el único representante, en el más amplio sentido del término, de la sociedad quebrada; ello, excluye, en aras a la tutela de los objetivos concursales, la posibilidad de relación de la minoría social con el Registrador Mercantil y acarrea por tanto, la extinción de su legitimación en orden a solicitar al margen de la quiebra la designación del auditor.

A mayor abundamiento, véase la RGRN de 4 de abril de 1991, y GARCIA URBANO, J. M., **Nombramiento...** Op. Cit. P.57.

¹⁸¹ GARCIA URBANO, J.M., **Nombramiento...** Op. Cit. p. 47.

¹⁸² Sus poderes al respecto son precisados por una reiterada doctrina sancionada por la DGRN a través de un número muy considerable de resoluciones de 25 de abril de 1991, 10 de mayo de 1991, 22 de mayo de 1991, 4 de junio de 1991, y 20 de septiembre de 1991.

GARCIA URBANO¹⁸³ que *el socio puede acudir al Registrador, pero no le prohíbe - como no podía hacerlo- el acceso directo a la vía civil, por lo que en conclusión, con esta posibilidad de elección ya no cabe alegar violación del principio de tutela judicial efectiva. Una apreciación que difiere, porque a mi entender, no ha tenido en cuenta el art.206 c3 la LSA, que da la posibilidad de la designación judicial de auditores de cuentas, pero la misma se supedita de forma absoluta a la circunstancia previa que exista un auditor social regularmente designado el cual es sujeto de revocación judicial en el mismo procedimiento.*¹⁸⁴

Por último, singular examen merece el procedimiento, tanto por sus efectos prácticos para el lector, como por la controversia que acarrea determinados preceptos. El procedimiento comienza con la presentación de la solicitud dentro del período de tres meses,¹⁸⁵ contados de fecha a fecha, desde la fiscalización del ejercicio social que se pretende auditar. En el momento que el Registro recibe la solicitud -que queda asentada en el libro Diario- se abre un expediente al que se enumera (art. 317 RRM). En el plazo¹⁸⁶ máximo de cinco días hábiles debe trasladarse la solicitud a la

¹⁸³Es interesante leer la argumentación que realiza del tema GARCIA URBANO, J. M^a., **Nombramiento**... Op. Cit. p. 19 y ss.

¹⁸⁴De igual modo ILLESCAS ORTIZ, R., **Auditoria, aprobación**... Op. Cit. P. 80 y ss.

¹⁸⁵GARCIA URBANO, J.M^a., **Nombramiento**... Op. Cit. p. 35.

Se pregunta si el plazo de tres meses de caducidad o de prescripción?. Responde que es de caducidad. Pero lo verdaderamente importante es que el procedimiento es susceptible de suspensión (no de finalización), por ejemplo cuando la sociedad opone la existencia de una auditoría en funcionamiento, pero no se concluyen estos trabajos. So pena de que quede enervado el derecho, debe concedérsele al socio -al peticionario ¿y a cualquier otro?- la facultad de comunicar ese hecho al Registro a fin de que continúen las actuaciones. De hecho, eso es lo que la Dirección General quiere cuando dispone que la auditoría voluntaria enerve al derecho de socio siempre que conste el nombramiento del auditor en el Registro lo que se entregue el informe al socio.

Véanse la RGRN de 7 y 14 de septiembre de 1991.

¹⁸⁶Los plazos se computan por días, ya que estamos en la vía administrativa, descontando los días inhábiles (art. 60 LPA). Del mismo modo llegaremos a la misma solución con la normativa registral (art. 80 RRM en relación con el 109 del Reglamento Hipotecario).

Puede verse también la RDGRN de 22 de mayo de 1991.

sociedad, y la sociedad podrá oponerse durante los diez días siguientes.¹⁸⁷ El Registrador está obligado a pronunciarse, por lo que no cabe el silencio administrativo, y deberá hacerlo dentro de los cinco días siguientes al de la presentación del escrito de oposición, el Registrador resolverá según proceda. Contra la Resolución del Registrador podrán los interesados interponer recurso ante la DGRN, el plazo de quince días a contar desde la fecha de notificación de la resolución (art. 328.3 RRM).¹⁸⁸ Transcurrido el plazo de oposición sin haberse

¹⁸⁷El art. 318.4 RRM parece observar que si la sociedad no contesta formulando oposición, la decisión del Registrador será favorable al socio. Razones prácticas aconsejan contestar para facilitar al Registrador y a la DGRN elementos de convicción. Muy expresivamente GARCIA URBANO, J.M^a., **Nombramiento...** Op. Cit. p. 37, muestra su disconformidad con lo dicho anteriormente porque:

- La de oponerse es una facultad que ostenta la sociedad, pero a la que puede renunciar. Adoptar una postura de silencio no implica, en principio, más que una dejación provisional de la posibilidad de contradecir las alegaciones del socio peticionario y, por supuesto, no equivale a un reconocimiento de la petición del socio.

- Aunque el interés a proteger subyacente en el art. 205.2 de LSA es el del socio a ser informado de la veracidad de la contabilidad social, ello no puede ir en detrimento de la sociedad, a la que hay que cubrir frente a las peticiones temerarias que en otro caso, le obligarán, con los gastos que ello conlleva, a estar continuamente contestando.

- Como no rige plenamente en este procedimiento el principio de aportación de parte, el Registrador, y la DGRN, resolverán lo que estimen procedente, aunque se basan en algo no alegado por las partes.

La DGRN ha resuelto que el Registrador debe resolver el fondo de la cuestión aunque la sociedad no se oponga (DGRN de 25 de abril de 1991) o aunque retire el escrito de oposición (DGRN de 10 de mayo de 1991); que la falta de oposición de la sociedad no conduce automáticamente a la estimación del socio (DGRN de 22 de mayo de 1991), ni impide a la sociedad recurrir en alzada (DGRN de 10 de mayo de 1991). Es decir, que la oposición es un derecho (DGRN de 4 de junio de 1991), no una carga para la sociedad.

¹⁸⁸GARCIA URBANO, J.M^a., **Nombramiento...** Op. Cit. p. 41.

Con singular sutileza hace hincapié que la consecuencia normal de un procedimiento administrativo es la existencia de un sistema de recursos administrativos, con eventual acceso a la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. De esta suerte, contra la resolución de la DGRN debería abrirse la vía Contencioso-Administrativa, previa reposición.

Sucede, sin embargo, que muchas Resoluciones de la DGRN -y ellos es excepcional en el ámbito de la Administración Pública reglada- no son revisables por los Tribunales de lo Contencioso-Administrativo (recursos gubernativos contra la calificación del Registrador de la Propiedad, o del Mercantil, o en materias de estado civil -la nacionalidad, se ha desviado de esta tradición-; que, dentro de la DGRN, la materia de auditores está encargada a la Subdirección General de Recursos Gubernativos; y que este tipo de asuntos, dada su naturaleza, de ser revisado judicialmente, debería serlo ante la Jurisdicción Civil.

Por último, podría añadirse que la vía Contencioso-Administrativa procede contra pronunciamientos de la Administración afirmativos o negativos: aquí, o cambio, se trata de optar por una de las posiciones contrapuestas.

Hasta la fecha, en dos ocasiones se ha planteado el tema en el Centro Directivo. En la primera se presentó un recurso de reposición previo al Contencioso-Administrativo, y se acordó resolver por silencio; en la segunda, un Tribunal superior reclamó el expediente a la Dirección General al haberse interpuesto el recurso Contencioso-Administrativo.

Aunque la propia DGRN no se haya pronunciado explícitamente sobre este tema, ya es un indicio que sus Resoluciones no contienen, al pie, referencia alguna a los recursos que puedan proceder, análogamente a como se hace con las

planteado recurso, o firme la resolución el Registrador debe proceder al nombramiento del auditor (art. 318.4 RRM).

2.2.3.3.- La designación del auditor por vía judicial.

A poco que se examine el apartado anterior, se verá que el supuesto que nos ocupa, ha sido parcialmente tratado. Decía, que la posibilidad de la designación judicial de auditores de cuentas se supedita de forma absoluta a la circunstancia de que previamente exista un auditor social regurlamente designado. Ello implica, según la tesis de ILLESCAS ORTIZ¹⁸⁹ -que comparto- que ante la inoperatividad de los órganos sociales en orden al nombramiento de auditor el recurso directo a su designación judicial al amparo del art. 206 LSA no es posible. La inoperatividad se ha de salvar mediante la designación del auditor por el Registrador Mercantil y la designación judicial sólo se produce como una secuela obligada de la previa revocación judicial.

Por otra parte, todavía se me ocurre otra circunstancia de enorme importancia práctica que es el nombramiento del nuevo auditor. La LSA y el RRM son muy parcos en relación con esta materia, por ello, la cuestión que suscita es si el juez goza de plena libertad para designar auditor a cualquier persona en la que se den dichas circunstancias o, por el contrario, se encuentra en su decisión sometido a concretas limitaciones como le sucede al Registrador Mercantil en situación más o menos concomitante (arts. 319 y ss RRM). Para NEILA,¹⁹⁰ el juez deberá escoger entre aquellos que se encuentran inscritos en el ROAC, por lo que el Juzgado solicitará al mismo una lista de la cual elegirá el auditor que crea conveniente. Por el contrario, opina ILLESCAS ORTIZ,¹⁹¹ - al que me vuelvo adherir- tiene presente el principio

Resoluciones dictadas en los que denominados Recursos Gubernativos, respecto de las que está fuera de toda duda el control judicial posterior.

¹⁸⁹ILLESCAS ORTIZ, R., **Auditoria, aprobación...** Op. Cit. p. 81.

¹⁹⁰NEILA NEILA, J. M., **La Nueva Ley ...** Op Cit. p. 978.

¹⁹¹ILLESCAS ORTIZ, R., **Auditoria, aprobación...** Op. Cit. p. 89.

de rogación conforme al cual se imparte la justicia civil. En consecuencia, pues, se habilita a los administradores, accionistas o comisario del sindicato de obligacionistas a instar no sólo la revocación del específico auditor, sino también el nombramiento específico del nuevo auditor. A mayor abundamiento, conforme a este principio de rogación y de no existir oposición de parte interesada el juez deberá de designar auditor a aquella persona cuyo nombramiento le es solicitado.¹⁹²

2.2.4.- Aceptación del nombramiento por el designado.

2.2.4.1.- La aceptación del auditor designado por la Junta General.

La ejecución del acuerdo de nombramiento de los auditores es competencia de los administradores de la sociedad dada su condición de representantes de la misma y el carácter externo de los auditores designados. La ejecución se llevará a cabo mediante la celebración de un contrato de arrendamiento de obra con las personas designadas, y en consecuencia, la perfección del contrato ha de considerarse como la aceptación del nombramiento por parte de los auditores designados, acto imprescindible para que el nombramiento sea objeto de inscripción en el Registro Mercantil (arts. 205.1, 94.4º, 95.2, 154 todos ellos de LSA y 141 RRM).

¹⁹²Asimismo constituye otra argumentación ILLESCAS ORTIZ, R., **Auditoria, aprobación...** Op. Cit. p. 89 y ss.

He aquí sus propias palabras:

Los arts. 2162 y ss. de la Ley de Enjuiciamiento Civil cuando disciplinan el procedimiento de jurisdicción voluntaria destinado a la designación de un coadministrador para los casos previstos al efecto en el art. 132 del C. de Co.. Si se acordare haber lugar a tal nombramiento el juez hará, según el art. 2165 LEC, en favor de la persona designada por los socios que solicitaron el nombramiento; en caso de oposición a la persona propuesta por parte del administrador al cual se le dotará de coadministrador ni tal administrador ni el propio juez tienen facultades para proceder ni a la propuesta, ni mucho menos al nombramiento, de un tercero distinto como coadministrador: como preceptua el art. 2165.2 LEC recaerá el nombramiento en otra persona nuevamente designada por los mismos socios. Así pues, serán estos últimos quienes habrán de proponer una designación judicial de una nueva persona como coadministrador. Nadie, ni siquiera el juez, puede eludir semejante ejercicio del mecanismo rogatorio. La utilización analógica de estas reglas se fundamenta en dos datos: de una parte se tratan de reglas reguladoras del procedimiento de jurisdicción voluntaria en asuntos de comercio; de otra, el procedimiento es legalmente prevenido para la designación de personas que desempeñan labores sociales orgánicas. El primero de ambos datos concurren en el caso del art. 206 LSA; el segundo, sin concurrir exactamente ofrece una orientación en cuestiones de designación de personas y satisfacer funciones sociales permanentes. Por tanto, la analogía se encuentra fundamentada: quienes toman la iniciativa de revocación también deben atribuirse la facultad de proponer -con reiteración y, en su caso, *ius variandi* la persona que habrá de ser nombrada judicialmente auditor en sustitución del revocado.

En la práctica las gestiones que conduzcan a la negociación del contrato son conducidas por los administradores, pero no obstante, piénsese que las bases negociables han sido establecidas por la junta y éstas, han de resultar lo suficientemente flexibles como para permitir ciertas modificaciones -consecuencia del proceso negociador- sin necesidad de volver a constituir el máximo órgano de la sociedad.

Por otra parte, singular significado pragmático tiene la presentación de la oferta de contrato al auditor antes que se produzca la designación por la junta general y negociar con él las condiciones del contrato. En el caso que se llegue a un acuerdo, la perfección del contrato tendrá lugar en el momento de la aceptación formal tras la adopción por la junta del acuerdo de designación de conformidad con la oferta presentada. Por el contrario, en el caso que no se llegue a un acuerdo con el auditor es posible buscar otro sin tener ningún problema porque no ha habido aún ninguna designación por parte de la junta.

En definitiva, ello me lleva a afirmar que lo más práctico es proponer a la junta un auditor que sepamos seguro que va aceptar la designación, y para ello, debe ser realizado un trabajo del órgano administrativo para poder designar ese auditor. Ahora bien, es evidente que la junta podrá aceptar la proposición que se le hace de designación del auditor, o por el contrario nombrar a quien crea más conveniente.

Por último, resulta oportuno reflexionar aquí acerca de esta facilitación por parte del órgano administrativo del nombre del auditor, porque en algún caso, podría haber algún tipo de mutuo acuerdo para realizar el informe de auditoría con unas determinadas peculiaridades que pudieran ir en contra de los intereses de la sociedad y por supuesto el buen nombre de la auditoría. En mi opinión, por la profesionalidad que existe entre los auditores creo difícil que se pueda dar este tipo de convivencia maligna, pero es un peligro que no está sólo en este supuesto que planteó sino

también en el caso que lo designe la junta, ya que la mayoría puede nombrar a un auditor que puede considerar más factible para sus intereses que otro. En definitiva, sólo me cabe decir, que como humanos que somos siempre puede haber algún tipo de fraude y un riesgo en este sentido, por pequeño que sea, que siempre hay que considerar y tener en cuenta en la fiabilidad de cualquier auditoría.

2.2.4.2.- La aceptación del auditor designado por el Registrador Mercantil.

Una vez se le haya notificado al auditor su nombramiento por el Registrador Mercantil, éste habrá de aceptarlo en el término de cinco días -por supletoriedad arts 303.2 y 328 RRM- a partir de la notificación, debiendo comparecer el nombrado ante el Registrador que lo ha designado.

A mi juicio, un problema resuelto -el RRM es muy claro en esta materia- que se le plantea al Registrador Mercantil es la elección del auditor. Así, el RRM instituyó un sistema ordinario, automático o aleatorio de nula libertad por parte del Registrador Mercantil de la designación de auditores basado en una lista que cada año en el mes de enero el ICAC envía al Registro Mercantil Central, y éste a su vez, a cada uno de los Registros Mercantiles de España. En dicha lista se recogen por orden alfabético los auditores inscritos en cada circunscripción registral, y mediante sorteo público cada año - el sorteo se verificará utilizando la letras del alfabeto y es objeto de publicidad tanto en su celebración como en su resultado a través del BORME-, se insacula aquél de entre la lista de auditores que auditará la primera sociedad respecto a la que se solicite y proceda (art. 319 RRM).

El segundo modo, y sólo de manera excepcional, en casos de sociedades cuyas auditorías ofrecen *ab initio* dificultades considerables, el Registrador procederá a designar auditores que para la auditoría en cuestión haya indicado de modo específico la DGRN (art. 320 RRM).

2.2.4.3.- La aceptación del auditor designado por el Juzgado.

En este punto seré muy breve porque a mi juicio no se nos debe plantear ningún inconveniente. De hecho, ILLESCAS ORTIZ,¹⁹³ sólo dice unas breves palabras, pero eso sí, categóricas y claras. Por ello, dice que el origen judicial de la designación y la iniciativa de la misma por parte de quienes luego se convierten en contrapartes del auditor excluyen la posibilidad de que el designado no acepte el cargo salvo supuestos de imposibilidad sobrevenida. (véase 2.2.3.3).

2.2.5.- Duración del cargo de auditor.

Examinando la cuestión en cuanto a nuestro Derecho, creo que habrá que distinguir respecto del particular las siguientes situaciones de igual manera que en apartados anteriores, aunque examinando en el mismo punto la duración del cargo de auditor por designación registral y judicial.

2.2.5.1.- Duración del cargo de auditor por designación de la Junta General.

La Ley ha establecido unos límites mínimos y máximos para que la misma persona se encargue de auditar a la misma sociedad.¹⁹⁴ Estos límites son tres (art. 204.1 LSA en concordancia con el art. 8.4.1 LAC):

a) Es un límite mínimo de la duración del nombramiento, que resulta ser de tres años.

b) Es un límite máximo de nueve años. Se pretende así por el legislador que no sea un cargo perpetuo en la sociedad, estableciendo un mínimo número de años para que su informe pueda ser contrastable de unos ejercicios con otros, pero impidiendo su perpetua situación profesional cara a la sociedad. Además, no pueden ser reelegidos los auditores, ni total ni parcialmente, hasta que no hayan transcurrido

¹⁹³ILLESCAS ORTIZ, R., *Auditoria, aprobación...* Op. Cit. p. 90.

¹⁹⁴GARCIA URBANO, J. M., *Competencias...* Op. Cit. p. 5495.

otros tres años en blanco desde que cesaron su auditoría, aunque no hubieran agotado el plazo máximo de nueve años. El señalamiento, de un plazo de carencia entre una y otra reelección, tiene su fundamento en evitar que se anquilosen los criterios y los conceptos entre los auditores y los órganos de administración de la sociedad.¹⁹⁵ Un supuesto interesante que se nos plantea es qué ocurrirá si una sociedad en un determinado o determinados ejercicios sociales no se encontrase sometida a la obligación de auditar sus cuentas anuales. Pienso, por lógica jurídico-privada, que el ejercicio social no revisado no debe considerarse incluido en los años de la duración de la designación, por lo que no deben computarse a los efectos del periodo de encargo de la auditoría.

c) Se refiere a que todo nombramiento de auditores se produzca a lo largo del primero de los ejercicios sociales cuya verificación han de efectuar los auditores designados. En definitiva, pues, la junta podrá efectuar un nombramiento cuya duración oscile entre tres y nueve años, sin que ésta pueda resultar inferior o superior a los años legalmente fijados. Sin embargo, la cuestión se complica, por cuanto existe una disfunción que puede provocar el art. 204.1 LSA en aquellas sociedades cuyos ejercicios sea de duración inferior al año. (Véase art. 125.1 RRM). La Ley parece no valorar este extremo porque en el art. 204.1 LSA utiliza, indistintamente, los términos ejercicio y año. Por otro lado, siguiendo a ILLESCAS ORTIZ¹⁹⁶, cabe la posibilidad de que el acuerdo de designación de auditores adoptado por la junta general no incorpore un plazo de duración del encargo. Frente a una interpretación rigurosa del precepto que exige la determinación de dicho plazo, cabe entender que la designación ha sido acordada por un periodo de nueve años, máximo legal permitido, salvo que los estatutos establezcan otra cosa. Añade el mismo autor, que los pactos fundacionales pueden incluir una duración fija y predeterminada de las designaciones de los auditores siempre que aquélla encaje dentro de los límites legalmente

¹⁹⁵NEILA NEILA, J. M^a., *La Nueva Ley...* Op. Cit. p. 958 y ss.

¹⁹⁶ILLESCAS ORTIZ, R., *Auditoría, aprobación...* Op. Cit. p. 48.

establecidos. A falta de una cláusula de dicha índole y de la fijación de un plazo por el acuerdo, se puede aplicar supletoriamente a los auditores idéntica regla consagrada expresamente para el nombramiento de los administradores sociales sin plazo de duración por el art. 144 y 154 RRM.

A mayor abundamiento, cuestión interesante, es saber si cabrá que la junta pueda prorrogar el nombramiento de auditores, efectuado por un tiempo inferior al máximo legal permitido. Estimo, sin duda alguna, que la Junta puede prorrogar al auditor nombrado con anterioridad hasta colmar el límite máximo legal de los nueve años,¹⁹⁷ y salvo delegación expresa de la Junta, no parece que pueda atribuirse al órgano de administración social la facultad de prorrogar al aludido nombramiento de los auditores.¹⁹⁸

2.2.5.2.- Duración del cargo de auditor designado por el Registrador Mercantil y el Juzgado.

Ante todo habrá que tener en cuenta porque no hay ninguna controversia, que si el nombrado por el Registrador sustituye a un predecesor designado por la Junta General, la duración en el cargo del nuevo auditor será por un periodo máximo de un año. A mayor abundamiento, el art. 324 RRM fija con taxatividad las facultades y confines del auditor designado por el Registrador, señalando que se limitará a las cuentas anuales y al informe de gestión correspondiente al último ejercicio sin mayor extensión cronológica.

La siguiente cuestión que se nos plantea es la duración del cargo del auditor judicial nombrado tras la revocación del auditor designado por la Junta, y si podemos aplicar la regla vista con anterioridad. Para mí, la conclusión que llega ILLESCAS

¹⁹⁷MARINA GARCIA-TUÑON, A., *Régimen jurídico...* Op. Cit. p. 266.

¹⁹⁸ILLESCAS ORTIZ, R., *Auditoria, aprobación..* Op. Cit. p. 48.

ORTIZ,¹⁹⁹ es la adecuada y por supuesto que como en otras tantas la comparto sin ningún tipo de recelo. Para él, si la revocación es judicial, judicial será también el nombramiento subsiguiente del auditor y no cree que el juez goce de idéntica libertad que la Junta en orden a fijar la duración en el cargo del nuevo auditor, ya que dicha facultad reside inicialmente según la ley en la Junta y el juez debe devolverla tan pronto como haya satisfecho las exigencias del art. 206 LSA - revocación y subsiguiente nombramiento-. Por ello, cabe entender que el juez podrá como máximo establecer para el nuevo auditor una duración de su cargo igual a lo que resta por satisfacer de su encargo al revocado o incluso menos. Esta pauta debe resultar aplicable incluso si lo que restara de tiempo de ejercicio al revocado fuera inferior en el tiempo a tres años. Tan sólo actuando de esta manera se encontraría un punto de equilibrio entre la competencia legislativa en materia de la Junta General y los poderes rogados del juez.

2.2.6.- Cese del auditor.

La ley en el supuesto que nos ocupa, es parca y muy poco analítica en punto a la determinación de las relaciones entre la revocación asamblearia de la designación y la resolución judicial del contrato de arrendamiento que en su caso haya de instarse ante los Tribunales. Realmente, desde un punto de vista técnico-jurídico, es obvio, que al no constituir los auditores un órgano de la sociedad no es predicable de ellos los efectos de la separación de los administradores acordados por la Junta (art. 131 LSA). Pero no hay que desorbitar las cosas, pues, no puede olvidarse que la relación entre auditor y sociedad auditada se apoya en un contrato bilateral de arrendamiento de obra y su incumplimiento por cualquiera de las partes contratantes desencadena forzosamente en la previsiones rescisorias contenidas en la legislación común (arts. 1124 y 1101 C.c.),²⁰⁰ sin olvidar la responsabilidad por

¹⁹⁹ILLESCAS ORTIZ, R., *Auditoria, aprobación...* Op. Cit. p. 91.

²⁰⁰A mayor abundamiento, no cabe olvidar las obligaciones profesionales contraídas por los auditores a la hora de contratar la ejecución del arrendamiento se encuentran reguladas en los arts. 11, 15, 16 de la LAC.

daños y perjuicios causados así como de la correspondiente sanción administrativa (art. 211 LSA). Asimismo, ILLESCAS ORTIZ,²⁰¹ afirma que el acto de revocación, como acto de rescisión unilateral, produce la resolución efectiva del contrato y con ello el cese definitivo del auditor en sus tareas de verificación. Sólo en el caso de que el auditor se negara a aceptar dicha resolución habrá de acudir por la sociedad ante los Tribunales. O incluso cuando habiéndose sometido la revocación a la Junta ésta hubiere adoptado una decisión contraria al cese determinándose que alguno o varios de los accionistas minoritarios discrepen de la decisión social y decidan utilizar la vía del art. 205 LSA, así como también el Comisario del Sindicato de accionistas, ya que cualquier otra divergencia en la materia entre los socios minoritarios partidarios de la sustitución del auditor y la mayoría de la Junta habrá de resolverse por la vía de la impugnación del acuerdo social establecida por los arts. 115 y ss. LSA: así ocurrirá con los defectos de forma en que hubiese podido incurrir el acuerdo de no revocación.

Otra cuestión interesante a la que resulta obligado referirse es la relativa a las condiciones de la revocación, y como fundamento de tal solicitud, exige el art. 206 LSA que exista una justa causa. Para NEILA NEILA,²⁰² afirma que puesto que se pretende que el nombramiento del auditor sea duradero (art. 204 LSA), tal justa causa no deja de ser un criterio eminentemente subjetivo, por lo que tendrá que ser el juzgador el que resuelva sobre su procedencia o no. Como algunas de las causas - a modo de ejemplo no enumerativo- que podrían ser determinantes de la revocación del cargo de auditor serían:

- Si se nombró el auditor que no se encontraba inscrito en el instituto oficial (art. 6 LAC).
- Si, estando, inscrito y con todos los requisitos necesarios para ejercer su ministerio, le acoge una incompatibilidad sobrevenida. (art. 8 LAC. Ej: si ostenta cargo directivo, de administrador o empleado de la sociedad auditada).

²⁰¹ILLESCAS ORTIZ, R., **Auditoría, aprobación...** Op. Cit. p. 55.

²⁰²NEILA NEILA, J. M^a, **La Nueva Ley...** Op. Cit. p. 977.

- Si es accionista con un importe superior al 0,5 por 100 del capital nominal o si dicho importe supone más del 10 por 100 del patrimonio del auditor.
- Si está unido por vínculos consanguinidad o afinidad hasta el segundo grado con empresarios, directivos o administradores de la empresa auditada.
- Si tiene alguna incompatibilidad establecida en alguna disposición legal especial, y todo ello también referido a las empresas vinculadas directa o indirectamente con la auditada. La incompatibilidad se extiende también cuando tales grados de parentesco o vinculación se dan con el cónyuge del auditor o con otros auditores de cuentas que se encuentren dentro de la sociedad de auditoría y con la que tuviese vinculación directa o indirecta.
- Si fuese excluido del ROAC.
- Si se tratase de una sociedad de auditoría de cuentas que no cumpliera los requisitos del art. 10 LAC.
- La inejecución de la auditoría.
- La emisión de un informe de auditoría no acorde con las pruebas obtenidas por el auditor.
- El incumplimiento de las normas de auditoría.
- La violación del secreto profesional.
- El uso en propio beneficio por el auditor de la información privilegiada a la que hubiera tenido acceso (art. 162. LAC).

El procedimiento a utilizar, desde un punto de vista técnico jurídico, es el de la jurisdicción voluntaria en asuntos de comercio disciplinado a partir del art. 2109 y ss. LEC, y su eventual mutación en procedimiento de jurisdicción contenciosa no debe ser descartada.²⁰³ No vaya a parecer, con lo que he apuntado, que el auditor

²⁰³ILLESCAS ORTIZ, R. , **Auditoría, aprobación...** Op. Cit. p. 87 y ss.

Para él, dilataría en exceso la duración del proceso lo cual debe ser evitado especialmente en el caso de que el revocable haya sido designado por el Registrador Mercantil: permanenciando este auditor en el ejercicio de su cargo un único ejercicio social, su revocación judicial transcurrido dicho plazo y efectuada la auditoría de las cuentas anuales correspondientes por parte de quien ulteriormente resulta revocado por decisión judicial ha de generar un número adicional de complicaciones para la compañía. En particular quedará obligada a repetir a través del auditor judicialmente designando la auditoría de las cuentas efectuada en su día por quién ahora es revocado. Dicha revocación tendrá,

siempre cesará, pues si no hay justa causa de revocación de la compañía podría verse obligada a restablecer el contrato y proceder a su cumplimiento en los términos del art. 1124 del C.c., aunque lo normal es que el auditor opte por una indemnización dada la falta de confianza por parte de la sociedad. Desde mi punto de vista, la anterior circunstancia no debería existir, porque va contra la *ratio legis* del art. 204.3 y 206 LSA, ya que en el caso de la revocación debe mediar causa justa, y no encuentro correcto, que si no media causa justa y la sociedad quiere desprenderse del auditor incómodo para ella, éste último pueda optar por una indemnización. Para mí, debería ser obligado a continuar auditando a la sociedad hasta la finalización del contrato no pudiendo rescindirse por mutuo acuerdo de las partes, únicamente por causa justa.

Por último, la revocación habrá de ser inscrita en el Registro Mercantil en los mismos términos y con los mismos efectos, así como en virtud de los mismos documentos, con que se practica la inscripción de la separación de los administradores (arts. 94.4º, 154 y 148 RRM). Idéntica inscripción obligada habrá de producirse cuando la extinción de la relación de auditoría tenga lugar por cualquier otra causa no específicamente litigiosa: advenimiento del término final para el que fue nombrado (art. 204.1 LSA), desistimiento unilateral del auditor (arts. 8.2 y 10.2 LAC) y su fallecimiento (art. 1595.1 Cc). La inscripción de la extinción, igual que la designación, no es constitutiva.²⁰⁴

Antes de concluir, quiero referirme al fallecimiento del auditor. Esta claro que aunque no es un cese ni una renuncia por parte del auditor, el mismo no podrá realizar su trabajo. En consecuencia, al ser una causa imprevista, desafortunada,

ciertamente, efectos desde el momento en que la revocación fue solicitada o, cuanto menos, la justa causa de revocación concurrió. Este pernicioso efecto de la demora podría ser eliminado si el Juez acordare una medida cuatelar relativa a la suspensión provisional del auditor discutido; ello procesalmente, no obstante, puede presentar inconvenientes de no fácil superación. De ser superados, la medida provisional sería muy saludable.

²⁰⁴ILLESCAS ORTIZ, R., *Auditoría, aprobación...* Op. Cit. p. 56.

irreversible y de fuerza mayor, el auditor será sustituido por otro compañero de profesión.

2.2.7.- Derechos fundamentales de los auditores.

2.2.7.1.- Monopolio de la auditoría de cuentas y corporaciones representativas de auditores.

La auditoría de cuentas establecida en la LSA no puede ser efectuada por cualquier persona -como ya he señalado en el apartado 2.2.1.-, ni siquiera por cualquier profesional de prestigio reconocido en materias económicas y empresariales.

La auditoría es una actividad reservada leglamente para un tipo de profesional especialmente cualificado como indica el art. 203.1 LSA, denominado auditor y sólo él puede realizar una auditoría de cuentas. La ejecución de la auditoría por cualquier otra persona resulta irrelevante a la vista del derecho de sociedades, no considerándose auditoría y la sociedad que así la lleve a cabo incumplirá el mandato establecido por la Sección Octava del Capítulo VII LSA. Sin embargo, no vaya a parecer que todos los auditores de cuentas, aunque estén inscritos en el ROAC, podrán desarrollar la actividad de auditoría de cuentas. Sólo los auditores de cuentas inscritos como ejercientes podrán desarrollar la actividad de auditoría de cuentas definida en el art. 1 RLAC.²⁰⁵ Así, MARTINEZ GARCIA,²⁰⁶ apunta que de los 13.468 auditores de cuentas inscritos en el ROAC, sólo 4933 lo están en la situación de ejercientes, a los que añadiríamos 903 que figuran como ejerciente por cuenta ajena. El resto, 7621, que representan el 56% de los inscritos, no son auditores de cuentas disponibles en principio.

²⁰⁵El art. 30.2 RLAC señala que la sección de personas físicas se inscribirán los auditores de cuentas, con especificación de la situación en la que se encuentren, en función de su relación con la actividad de la auditoría de cuentas, de las tres siguientes:

- Ejercientes.
- Prestando servicios por cuenta ajena.
- No ejercientes.

²⁰⁶MARTINEZ GARCIA, F.J., *La regulación de la auditoría...* Op. Cit. p.308.

Hasta el momento, espero que se tenga claro que sólo pueden realizar una auditoría de cuentas las personas físicas y jurídicas inscritas en el ROAC como ejercientes en su propio nombre o por cuenta ajena. Pero estoy seguro, que ahora se estará preguntando qué ha ocurrido con todas aquellas corporaciones de Derecho Público, -Instituto de Censores Jurados de Cuentas, Registro Oficial de Auditores Titulares Mercantiles, Registro General de Auditores Economistas-.²⁰⁷ La respuesta es sencilla, se han adaptado a los nuevos tiempos, es decir, han reformado sus estatutos a las nuevas disposiciones, cumpliendo además una serie de requisitos establecidos en el art. 74 RLAC:

- *Que en sus estatutos figure como única, o una de las actividades de sus miembros la de auditoría de cuentas.*
- *Que al menos un 10 por 100 de los auditores inscritos en el ROAC pertenezcan a la Corporación, bien directamente o bien a través de la Entidades integradas en dicha Corporación.*
- *Que al menos un 15 por 100 de los auditores de cuentas inscritos en el ROAC, en la situación establecida en el art. 31.1. RLAC, sean miembros de la Corporación, bien directamente o bien a través de las Entidades integradas en dicha Corporación.*

Entre sus funciones destacan: elaborar, adaptar y revisar las normas técnicas de auditoría, por propia iniciativa o a instancia del ICAC; realizar los exámenes de aptitud profesional; organizar y en su caso impartir los cursos de formación teórica homologados por el ICAC; organizar los programas de formación permanente y de actualización que deben realizar los miembros de la corporación; impulsar la colaboración de sus miembros en la formación práctica requerida para el examen de aptitud, vigilando su adecuado cumplimiento, debiendo dar el visto bueno en los certificados que expidan sus miembros; efectuar el control de calidad sobre la actividad profesional desarrollada por sus miembros; vigilar el cumplimiento de las

²⁰⁷Véase disposición transitoria cuarta del RLAC.

normas deontológicas de la corporación; proponer al ICAC la iniciación del procedimiento sancionador; colaborar con el ICAC; cualesquiera otra previstas en sus estatutos que tengan por objeto el mejor cumplimiento de la Ley y del Reglamento de Auditoría de Cuentas.

Se detallan también, algunos de los aspectos relativos al ejercicio particular del control de calidad por parte de las corporaciones representativas de auditores, dejando claro cual ha de ser su objeto y como para su ejercicio las corporaciones podrán tener acceso a la documentación de los trabajos de auditoría sometidos a control, quedando, por supuesto, sujetos a la debida confidencialidad o secreto profesional.²⁰⁸

Pero hay que ser tremendamente críticos con las corporaciones ya mencionadas, porque como profetizó el Prof. VELA PASTOR,²⁰⁹ lo único que se conseguirá será una profesión dividida. Así, MARCO GRANELL,²¹⁰ con sutileza describe que el nacimiento de la LAC dejó definitivamente resuelta las dudas sobre la libertad de actuación de auditores y sociedades de auditoría, pero la solución no podría ser otra, la Ley creaba un nuevo y único ROAC, tutelado por el ICAC. Merece recordar una frase lapidaria de un diputado extraída de los diarios de sesiones del congreso de Diputados. *La LAC es la única solución posible ganada a pulso por una profesión dividida.*²¹¹ La LAC deja relegadas a las Instituciones profesionales a

²⁰⁸MARTINEZ GARCIA, F.J., **La regulación ...** Op. Cit. p. 324; Véase también la mesa redonda dirigida por TAHOCES ACEBO, B., **Necesidades del Control de Calidad**. En Auditoría y contabilidad en la Comunidad Europea. VII Congreso Nacional de Censores Jurados de Cuentas de España. Ed. ICJCE. Madrid 1987. p. 223 a 287.

²⁰⁹VELA PASTOR, M., **Una profesión dividida**. El periódico El Nuevo Lunes. Artículo publicado el día 18 y 25 de abril de 1983.

²¹⁰MARCO GRANELL, A., **Situación actual de la auditoría en España**. En la auditoría en España. Obra dirigida por MONTESINOS JULVE, V. En homenaje al Prof. VELA PASTOR, M. Ed. Universitat de València. p. 99.

²¹¹QUINTO ZUMARRAGA, F., **Situación actual y perspectivas de desarrollo del Registro de Economistas Auditores**. En La auditoría en España. Obra dirigida por MONTESINOS JULVE, V. En homenaje al prof. VELA PASTOR, M. Ed. Universitat de València. p.44.

El Presidente del REA observa con una postura demasiado partidista que las

meros convidados de piedra, con actuaciones delegadas, hasta el extremo de que una de las decisiones que tendrán que tomar los auditores es si desean o no seguir perteneciendo a ellas -art. 34 b) RLAC- y en el caso que auditores de cuentas pertenezcan simultáneamente a más de una Corporación de Derecho Público deberán optar por una de ellas.²¹²

especiales circunstancias del mercado de la auditoría en España plantean determinados hechos de legítima competencia entre corporaciones, fundamentalmente entre el REA y el ICJC.

Estas circunstancias son:

- La voluntad del ICAC de consensuar las normas técnicas de las corporaciones representativas de auditores.
- La realidad de la existencia en el mercado español de dos estilos muy diferentes de entender y hacer la profesión de auditor, representadas por una parte por el REA y por otra por el ICJC.
- Una ventaja cuantitativa en recursos y cuota de mercado por parte del ICJC, debida a su más dilatada historia. Y una ventaja cualitativa por parte del REA, como factor diferenciador esencial, a consecuencia de sus exigencias en cuanto a control y garantía de calidad.

Sigue diciendo, con afán de justificar la creación del REA en 1982, que en la mayoría de los países de la CEE, hay una situación similar, ya que en dichos países existe más de una corporación de auditores, sin que ello suponga problemas específicos, sino por el contrario un afán de mejorar los servicios a sus respectivos miembros.

En mi opinión, refuto la anterior postura, y me adhiero a la postura más conciliadora del Presidente del ICJC. (Véase cita siguiente). A mayor abundamiento, la división de la profesión, creo que ha perjudicado a todos, ya que se ha perdido la oportunidad de regular la profesión por los propios profesionales que podía haberse hecho a no ser de la posturas a veces antagónicas entre las tres corporaciones representativas de auditores.

²¹² PEREGRINA BARRANQUERO, J., **El Instituto de Censores Jurados de Cuentas y el futuro de la auditoría en el contexto actual**. En *La auditoría en España*. Obra dirigida por MONTESINOS JULVE, V. En homenaje al prof. VELA PASTOR, M. Ed. Universitat de València. p. 32.

El Presidente del ICJCE, expone que por situaciones ya históricas que nunca han sido aclaradas o nunca suficientemente explicadas, se ha llegado en España a la existencia de varias Corporaciones que agrupan a los profesionales de la auditoría, algunas de muy reciente creación al amparo de lo que podía resultar de una Ley que en materia no ha querido entrar, pero que de hecho entra, para no aclarar ninguna situación y producir un confucionismo tanto dentro del país como en el ámbito exterior. Es realmente incomprensible que un mismo profesional pertenezca a varias corporaciones -actualmente el Regl. LAC ha obligado a optar a los auditores a elegir una o en último caso no estar inscrito en ninguna-... Personalmente sigo convencido que es necesaria una integración en una sola Corporación que refundaría en beneficio de la profesión con las enormes ventajas de una sola voz en cualquier foro, tanto español como internacional, concentración de esfuerzos y recursos eliminando la duplicidad de los mismos medios o parecidos objetivos para alcanzar la defensa de la independencia en la profesión.

Resulta muy interesante la opinión de MARCO GRANELL, A., **Situación actual**... Op. Cit. p. 97 y ss.

Apunta los problemas creados por las sociedades de auditoría multinacionales a partir de 1980 en el ICJC, siendo el resultado la creación del REA en el Consejo General de Economistas en 1982. El ICJC era muy estricto en su normativa, y así hasta 1982 exigió a las firmas de auditoría las siguientes características:

- Todas las sociedades estaban integradas por españoles.
- Todos sus socios eran a su vez Censores Jurados de Cuentas Numerarios.

Así, según cifras extraídas del Boletín del ICAC num. 5, mayo de 1991,²¹³ de los 13.468 de auditores inscritos en el ROAC, sólo el 56%, o sea, 7629 profesionales, se encuentran adscritos a alguna de las corporaciones, siendo su adscripción la siguiente:

- Instituto de Censores Jurados de Cuentas.....3862.
- Registro de Economistas Auditores.....2497.
- Titulares Mercantiles.....1270.

Las sociedades de auditoría inscritas en el ROAC son 645 de las que 81,86% están adscritas a alguna corporación, siendo su distribución la siguiente:²¹⁴

- La forma jurídica de las sociedades exigían la responsabilidad ilimitada (sociedades civiles o colectivas).

Además, se dió la circunstancia la obligación de actuar en el campo de la auditoría legal -no la voluntaria- con sociedades españolas, donde no se aceptaban nombres genéricos o ajenos a los propios socios y, por lo tanto, con pérdida del valor añadido que supone el uso de una marca internacional, creó no pocos conflictos entre las firmas multinacionales y el ICJC, hasta el extremo de que puede afirmarse que ésta fue una de las causas más importantes que intervinieron en la ruptura de las conversaciones entre ambas partes, conversaciones que habían llegado a su fase final y se presagiaba la firma de un acuerdo por el que todas las firmas multinacionales iban a quedar bajo el control del Instituto... En el año 1983, con la definitiva consolidación de otras instituciones reguladoras de la auditoría en España, aparecen por primera vez nueve firmas multinacionales en un registro oficial, sometidas a la disciplina del Consejo General de Economistas de España a través de su Registro de Economistas Auditores... La rectificación *in extremis* de las firmas multinacionales, abandonaron en bloque las conversaciones con el Instituto ingresando en el REA, cerró una etapa y abrió un nuevo capítulo de divisiones de la profesión en España.

²¹³Datos recogidos por MARTINEZ GARCIA, F.J., *La regulación...* Op. Cit. p.325.

²¹⁴FERNANDEZ, 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. p. 22.

El antiguo Director de la Escuela Universitaria de Estudios Empresariales de Barcelona y Presidente de la Fundación de Altos Estudios Mercantiles, hizo hincapié con gran sutileza que de las 226 principales empresas privadas españolas, 205, es decir, el 90,7% fueron auditadas por seis multinacionales, y sólo el 9,3% lo fueron por 21 empresas españolas, como es sabido, la estructura del subsector de consultoría es similar al de auditoría. Si de las empresas privadas pasamos a las públicas, el panorama es peor. No existen estadísticas al respecto, pero de entre todas las auditorías o consultorías encargadas por organismos públicos o empresas públicas españolas que aparecieron en la prensa en los dos últimos años no he encontrado ni una sola realizada por empresas españolas, mientras que hay centenares hechas por multinacionales. En 1991, el Ministerio de Industria contrató cinco empresas de consultoría para diagnosticar los problemas de competitividad que padecen 49 sectores y subsectores industriales con vistas al Mercado Único. Ninguna de las cinco empresas es española. Sin ir más lejos, el presupuesto de la Universidad de Barcelona y su liquidación es auditada 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

- Instituto de Censores Jurados de Cuentas.....280.
- Registro de Economistas Auditores.....194.
- Titulares Mercantiles.....54.

En la situación de ejercientes -he señalado con anterioridad- se encuentran inscritos en el ROAC 4933, de ellos el 95% estas ascritos a alguna corporación, siendo su distribución la siguiente:

- Instituto de Censores Jurados de Cuentas.....2176.
- Registro de Economistas Auditores.....1626.
- Titulares Mercantiles.....906.

2.2.7.2.- Estructura interna del despacho del auditor y colaboradores.

La complejidad, la intensidad, y la masificación del moderno tráfico económico, son circunstancias que obligan a los auditores de cuentas -tanto actuando como personas físicas o jurídicas- a solicitar la colaboración de ayudantes que les auxilien en su actividad profesional. Por ello, conocedor el legislador que los trabajos más mecánicos y monótonos en una auditoría no los realiza el auditor sino un colaborador suyo, por eso el art. 34 e) RLAC, solicita indistintamente a los auditores y sociedades de auditoría una relación nominal de todas las personas que no están inscritas en el

esta Universidad. Ante la petición de una explicación en la Comisión Económica, nadie supo aducir otro motivo que no fuera un criterio de marca.

Respecto del grado de penetración de las grandes firmas de auditoría en el mercado español, me refiero al ranking presentado por European Accounting Focus en su edición de septiembre de 1990.

Firma	Ingresos de auditoría	Ingresos totales	Empleados de auditoría	Empleados totales.
Arthur Andersen	6.000.-	15.000.-	800.-	1.862.-
Price Waterhouse	2.369.-	6.967.-	375.-	1.467.-
Ernst & Young	3.300.-	5.500.-	520.-	842.-
KPMG	2.200.-	4.000.-	287.-	591.-
Cooper & Lybrand	1.430.-	2.750.-	338.-	693.-
Audishispana (S&O)	390.-	2.600.-	82.-	399.-
Deloitte & Touche	1.200.-	2.000.-	260.-	414.-
Gasso (H&H)	308.-	1.620.-	55.-	291.-
MS España (MS)	151.-	723.-	26.-	125.-
Uniaudit (GTI)	345.-	720.-	92.-	149.-
BDO	315.-	450.-	145.-	168.-

- Cifras en millones de pesetas.
- Datos aproximativos.

ROAC han prestado servicios en el ámbito de la actividad de la auditoría de Cuentas, así como el período durante el cual han prestado los mismos, especificando su naturaleza y modalidad del correspondiente vínculo contractual.

Tal como configura la NTA 2.7.1, el auditor está obligado a realizar una supervisión²¹⁵ constante del equipo de auditoría y asegurarse que sus ayudantes conocen los procedimientos de auditoría que han de ejecutar para lograr los objetivos de examen y comprobar que se lograron sus objetivos. Es más, los profesionales del equipo de auditoría deben tener conocimiento de sus obligaciones y de los objetivos que se persiguen a través de los procedimientos de auditoría.

Ahora bien, el problema ahora a resolver es la organización interna de los despachos de auditores, siendo la cuestión esencial las funciones y responsabilidades de cada posición del personal, y la cantidad de personal y niveles ocupacionales.

En la práctica es usual que los despachos estén integrados por el siguiente personal, siguiendo la estructura de las grandes multinacionales de la auditoría, señalándose los niveles jerárquicos.

- **Socios.** Los socios son las personas que tienen la máxima autoridad, siendo también los responsables de todo el trabajo contable profesional y de planificación²¹⁶ que se lleve a cabo en el despacho. Ellos seleccionan al personal,

²¹⁵La supervisión, -dice la NTA 2.7.1-, comporta los siguientes procedimientos:

- a) Proporcionar instrucciones a los profesionales del equipo de auditoría.
- b) Mantenerse informado de los problemas importantes que se presenten.
- c) Revisar el trabajo efectuado.
- d) Variar el programa de trabajo de acuerdo con los resultados que se vayan obteniendo.
- e) Resolver las diferencias de opinión entre los profesionales que participen en la auditoría.

²¹⁶HOWARD GROVEMAN, **Planificación de la auditoría.** En Manual de Auditoría. Dirigido por J.A Cashin, P.D Neuwirth y J.F. Levy. Ed. Centrum. 1988. p. 306.

Durante mucho tiempo se ha considerado que la planificación constituye uno de los aspectos más importantes de una auditoría y así se ha reconocido específicamente repetidas veces en las declaraciones del AICPA... La necesidad de realizar una planificación ha sido todavía más destacada por los recientes avances en el campo de la auditoría por ordenador, mayor utilización de las

planean su capacitación, y se hacen cargo de la revisión del trabajo de sus subordinados, revisando y aprobando los informes de auditoría, y se aseguran que los principios y normas de contabilidad reconocidas se hayan respetado en cada cometido o trabajo de auditoría. Ellos mismos tienen también la gran responsabilidad en participar en los contratos con los clientes a los cuales por primera vez se les vaya a auditar, y sobre todo en la adquisición de nuevos clientes.

- **Directores.** El significado del término puede variar de una firma a otra, pero en la práctica más usual, se usa para designar una posición justamente a nivel inmediatamente inferior a los socios, pudiendo asumir la mayor parte de las funciones y responsabilidades de los socios, incluyendo la debida autoridad para firmar por el despacho, pero sin tener intereses de propiedad en la firma.

- **Gerentes o supervisores.** Evitan a los socios muchos de los detalles de planificación y supervisión en la ejecución del trabajo de auditoría, y controlan el trabajo de varias auditorías a la vez, que son las realizadas por el auditor jefe, revisando los papeles del trabajo de auditoría, así como la preparación del informe de auditoría.

- **Auditor en jefe o seniors.** Es el encargado directo del trabajo de auditoría, pudiendo ser según las circunstancias de más trabajos. Debe estar capacitado para planear una auditoría, para supervisar a las personas que dependan de él, para concluir el trabajo, aprobar todos los papeles del trabajo, y formular el dictamen de la auditoría.

- **Audidores semisenior.** Normalmente en despachos pequeños no existe esta categoría. Se encuentran jerárquicamente ubicados entre los auditores jefes y los ayudantes, por lo que pueden actuar en unos trabajos como ayudantes del auditor jefe y en otros como encargados de trabajos.

- **Ayudantes de los auditores o juniors.** Los ayudantes son aquellas

técnicas de muestreo estadístico y otros procedimientos cuantitativos y por los cambios introducidos en las técnicas de auditoría... La planificación es imprescindible si se pretende que el auditor realice sus trabajos con la máxima eficacia y que el proceso no resulte demasiado costoso para el cliente. En consecuencia el auditor debería utilizar el personal de contabilidad y auditoría interna del propio cliente, en el mayor grado posible.

personas que se están iniciándose en su carrera profesional. Si bien la mayor parte de trabajos que realizan son de carácter rutinario, no por ello no dejan de ser importantes para el buen desarrollo de la auditoría, y deberán recordar que otras personas que están a un nivel superior a ellos han ascendido a sus actuales puestos debido a que estuvieron dispuestos a realizar este tipo de trabajo monótono. Ejemplos del trabajo que realiza el auditor junior son la verificación de la corrección de sumas y multiplicaciones de facturas, el comprobar la corrección de los datos a los balances...

2.2.7.3.- Deber de requerir e investigar por parte del auditor y obligación de suministrar la información por los administradores.

Las empresas o las entidades auditadas tienen la obligación de facilitar cuanta información fuera necesaria para realizar los trabajos de auditoría de cuentas, y en el caso que no lo hicieran, el auditor emitirá el informe de auditoría expresando su opinión con salvedades, desfavorable o denegada, según la falta de información que haya tenido, dependiendo de cada caso concreto. A mayor abundamiento, el auditor no puede negarse a realizar la auditoría por no facilitarle la información necesaria los administradores, porque de hacerlo así, es posible que hiciera lo que realmente quieren los administradores, la no realización de una auditoría de cuentas. Piénsese que un auditor no es sólo nombrado por la Junta General, sino que puede ser impuesto por el registrador mercantil e incluso por el juez, y puede darse el caso, para alguna sociedad o incluso por el interés de sus administradores, que sea preferible la no realización de una auditoría a pesar de las sanciones administrativas que pueda tener, que la propia realización de la auditoría. Por todo ello, creo que el auditor no debe negarse jamás a realizar una auditoría, y si lo hiciera, incurriría en responsabilidad, y en último caso, siempre puede emitir el informe como anteriormente he señalado. Es más, si la auditoría es obligación legal que sobre la sociedad recae, sus administradores están obligados a prestar la colaboración necesaria y suficiente para que pueda ser llevada a cabo; en caso contrario incurrirán

en responsabilidad por infracción de ley en los términos del art. 133.1 LSA.²¹⁷

Sin embargo, las apreciaciones personales anteriores no excluyen la obligación por parte del auditor de cuentas de realizar cuantas investigaciones sean necesarias para poder emitir un informe con la mayor objetividad posible, y aunque sea redundar en la idea anterior, a requerir cuanta información precisen para la emisión del informe. Para ello, tiene una ayuda considerable en todas aquellas sociedades que tienen una auditoría interna,²¹⁸ siendo una nueva profesión que está ofreciendo muchos puestos de trabajo. Desde comienzos de los años setenta la auditoría interna no ha hecho sino expandirse. La auditoría interna emerge como una rama de la contabilidad que utiliza técnicas y procedimientos de auditoría, y cada vez con mayor frecuencia conocimientos de economía, organización y gestión, yendo más allá de los controles contables y así incluye también la supervisión o vigilancia de los controles operativos.²¹⁹

Es más, incluso en la NTA 2.3.2²²⁰ observa que *la planificación de la auditoría comporta el desarrollo de una estrategia global en base al objetivo y alcance del encargo y la forma en que se espera que responda la organización de la entidad.*

²¹⁷ILLESCAS ORTIZ, R., **Auditoría, aprobación...** Op. Cit. p. 119.

²¹⁸Será de gran ayuda la lectura de *Les normes per a l'exercici professional de l'auditoria interna*. Es la traducción de la obra *Standards for the professional practice of internal auditing*. Traductor: AROS SANDOVAL, G. Ed. Institut d'auditors interns de Catalunya. Barcelona 1986.

Asimismo una monografía muy bien estructurada y de gran profundidad: ALMELA DIEZ, B., **Control y auditoría internos de la Empresa**. Ed. Consejo General de Economistas. 1988.

²¹⁹SUAREZ, A., **La moderna auditoría. Un análisis conceptual y metodológico**. Ed. McGraw-Hill. Madrid 1990. p. 33.

MEIGS, W., WHITTINGTON, O., PANY K. y MEIGS, R., **Principles of Auditing**. Ed. IRWIN. 1989. P. 158.

The similarities between independent audits and internal auditing pertain to mechanics and techniques, not to objectives and end results. Both internal auditors and independent auditors examine accounting records and procedures and prepare working papers, but the reasons motivating the two lines of work and the end results obtained are quite different. Examinations by internal auditor are often called operational audits because the auditors are concerned with the effect of the existing policies and procedures upon the efficiency of operations.

²²⁰Resolución de 19 de enero de 1991, del ICAC, por la que se publican la Normas Técnicas de Auditoría.

El alcance con que se lleve a cabo la planificación varía según el tamaño y la complejidad de la entidad, de la experiencia que el auditor tenga de la misma, del conocimiento del tipo de negocio en que la empresa se desenvuelve, de la calidad de la organización y del control interno de la entidad. A mayor abundamiento, -dice ALVAREZ LOPEZ²²¹- es evidente que el auditor externo debe realizar un estudio y evaluación de los procedimientos de control interno que existan en la empresa como base imprescindible para determinar la amplitud de las distintas pruebas y muestras que tendrá que efectuar para fundamentar su opinión sobre las Cuentas Anuales de fin de ejercicio. En consecuencia, el primer paso deberá consistir en evaluar su plan de organización administrativa, su sistema de contabilidad e identificar los controles existentes que puede ser de dos clases:

- Básicos, relacionados con la auditoría de las cuentas financieras.
- Operativos, tendentes a mejorar la eficiencia de la empresa.²²²

Una vez terminado el examen de control interno, es conveniente que el auditor haga una evaluación preliminar del sistema y saque una conclusión alternativa acerca de los procedimientos de control seguidos por el auditor interno del cliente son satisfactorios.²²³ Si el auditor externo llega al convencimiento, a través del control interno, de la buena organización y disciplina dentro de la empresa, estará en la mejor disposición de realizar su tarea, sin tener que descender a la comprobación detallada de todas las operaciones y formarse una idea de la amplitud de las pruebas que tenga que realizar.²²⁴ Si, por el contrario, no hay establecido un buen sistema de

²²¹ALVAREZ LOPEZ, J., **Auditoría Contable**. Ed. Ministerio de Economía y Hacienda. ICAC. 1991. p. 87.

En parecidos términos HOWARD F. STETTLER, **Auditing Principles**. USA 1977. p. 99.

²²²Véase en la NTA 2.4.

²²³DONALD H. TAYLOR y G. WILLIAM GLEZEN., **Auditoría. Integración de conceptos y procedimientos**. Ed. Limusa. México 1987. p. 250.

²²⁴De la mano de LORA LARA, B., **Auditoría y contabilidad en los procesos judiciales**. Ed. Deusto. 1992. p. 107, llegamos a un trabajo del juez J. MOFFITT en el pleito Pacific Acceptance, en el que se considera lo siguiente:

El auditor, tras las debidas averiguaciones y verificaciones se basará en el sistema de control interno de la empresa con lo que evitará la pérdida de tiempo y dinero que supondría el tener que comprobar superficialmente todas las

control interno, el auditor deberá ampliar su actuación mediante el examen minucioso de datos y pruebas profundas. Pero, aun contando con la buena organización, el auditor debe realizar su función con toda la amplitud que requiere tomar conocimiento y evidencia de los hechos, a través de sus verificaciones y confirmaciones, que le den la base de juicio necesaria para formar una opinión fundada que sirva de soporte a su informe.²²⁵

Normalmente los auditores internos colaboran con los externos preparan conciliaciones, análisis, extractos de cuentas, estudios y trabajos varios que los auditores externos les recomiendan, para lograr un mayor control de la sociedad. Aún así, es evidente que la responsabilidad de la auditoría de cuentas es del auditor externo y no puede excusarse que no haya mostrado la imagen fiel porque el auditor interno no haya sido fidedigno, ya que puede haber incurrido en negligencia por una desmesurada confianza en el mismo, aunque de lo expuesto no podemos hacer una regla general pues habrá que actuar en cada caso concreto.

Tras haber examinado el trabajo del auditor interno, MILLAN FERNANDEZ,²²⁶ se plantea el problema de la utilización del trabajo de otro auditor. Examinando la cuestión en cuanto a nuestra normativa, habrá que fijar las condiciones en que auditor

transacciones; ello se sustituye por una verificación en profundidad de muestras extraídas. Este enfoque requiere cierto cuidado, pericia y experiencia, en la medida que las investigaciones previas relativas al sistema contable y a la selección de muestras (y, en cierto sentido, también su posterior seguimiento) exigen una visión de finalidad de los procedimientos que tiene la empresa a la hora de desarrollar sus actividades y documentar sus apreciaciones.

Hay tres requisitos que debe cumplir el auditor antes de basarse razonablemente en el sistema de control interno.

Primero debe hacer la pertinente investigación sobre el sistema utilizado en la empresa. Esto incluye averiguar las características que ponen de manifiesto sus puntos fuertes y deficiencias y, por tanto, su credibilidad.

El segundo paso será una valoración realizada por una persona con experiencia en auditoría, de si el trabajo puede basarse en dicho sistema de control. Asimismo, decidirá qué pruebas deben efectuarse para verificar si está funcionando en la forma prevista al implantarlo y qué otras condiciones deben cumplirse antes de depositar su confianza en él.

En tercer lugar, se comprobará su funcionamiento actual.

²²⁵MILLAN FERNANDEZ, W., **Auditoría empresarial**. Ed. Ministerio de Economía y Hacienda. 1989. p.190 y ss.

²²⁶MILLAN FERNANDEZ, W., **Auditoría ...** Op. Cit. p. 168 y ss.

principal o primer auditor debe utilizar el trabajo realizado por otro u otros colegas independientes. Hay que considerar los supuestos de aceptación o no por el primero, de la responsabilidad total de lo actuado por dichos colaboradores, en el momento de la redacción del informe. Cuando la responsabilidad sea aceptada por el firmante, considerando el grado de confianza que le merezcan las actuaciones de los auditores independientes, no será necesaria matización alguna. Sólo en el supuesto de que se den las debidas condiciones de confianza y seguridad para obtener la evidencia necesaria, deberá hacer mención a la colaboración recibida, indicando la parte de los estados financieros no realizada por el titular del informe, recogiendo también las observaciones o excepciones, si las hubiere en el dictamen del segundo auditor.

Estas intervenciones pueden, realizarse por iniciativa del propio auditor actuante en la empresa matriz, o también por indicación de la dirección de la empresa. En cualquiera de éstos supuestos, será una medida de prudencia recomendable, que el auditor que precise de esta colaboración de otros colegas, realice indagaciones sobre la reputación y prestigio profesional de los mismos.

2.2.7.4.- Remuneración del auditor de cuentas.

La LSA y la NTA 1.7.1 son las que regulan esta materia, disponiendo esta última en que los honorarios profesionales²²⁷ han de ser un precio justo del trabajo

²²⁷ Téngase en cuenta que el art. 207 LSA habla de remuneración. El art. 326 RRM se refiere al término retribución.

La NTA 1.7. dice Honorarios. En consecuencia, me pregunto cuál es el término más correcto. No hay que desorbitar las cosas, y admitir que en realidad todas hacen referencia a lo que es importante para el auditor, es decir, cobrar dinero por la realización de un trabajo profesional.

Por encima de estas disquisiciones ILLESCAS ORTIZ, R., **Auditoria, aprobación...** Op. Cit. p.98.

A su entender, señala que el art. 326 RRM titula su precepto en materia con el término retribución frente al legal de remuneración: Si el dato se apunta como una manifestación más de la muy amplia largueza con la que el reglamento administrativo se comporta en relación con el texto legal así como del distanciamiento respecto de la LSA que, sin base jurídica suficiente, en muchas ocasiones practica el RRM. Ni que decir, cualquier divergencia entre ambos textos se salva con la primacía de la LSA.

realizado para el cliente.²²⁸ El auditor debe darse cuenta que únicamente dando un servicio profesional a la altura de las circunstancias, puede demandar unos honorarios profesionales lo suficientemente altos para compensar todos los gastos a los que se ve sometido.

Los cargos por auditoría se basan en el elemento tiempo y deberán además tener en cuenta los conocimientos y las habilidades requeridas y el nivel de formación teórica y práctica para el ejercicio de la profesión. Conforme este método, el auditor debe establecer una cuota diaria o por hora por cada miembro de su personal (o para cada categoría del personal), basada en el número de horas normal.²²⁹ Los registros exactos de la cantidad de tiempo que se dedica individualmente a cada cliente, deben ser mantenidos por todos los socios y empleados, para que al terminar un trabajo los cargos del tiempo total se multipliquen por las cuotas por hora apropiadas para formar la base de la remuneración. Sin embargo, tampoco debe olvidarse que determinados trabajos, por su importancia, complejidad o los resultados obtenidos tengan ligeras desviaciones a la alza.²³⁰ Nuestra legislación muy

²²⁸GRINAKER R. y BEN B. BARR., **Auditoría. El examen ...** Op. Cit. Ed. Continental S.A. 1987. p. 30.

De la mano de los citados autores llegamos a un trabajo del que fue presidente del IACP, don MARQUIS G. EATON, en el que hace un minucioso examen de las remuneraciones de los auditores. Así señala que los medios pecuniarios de que dispone un profesional adquiridos en la práctica de su trabajo deberán ser suficientes para permitirle, entre otras cosas, realizar lo siguiente: pagar los honorarios necesarios para atraer a los jóvenes más sobresalientes, a la profesión, en franca competencia con otros; sostener una biblioteca y otro equipo necesario de trabajo; pagar el coste de una oficina confortable y de aspecto respetable; proporcionar la comodidad necesaria para la meditación y el estudio de carácter profundo; dar el servicio público que la comunidad espera de él; dar seguros de retiro; evitar problemas familiares; sostener un estándar de vida que contribuya a la buena opinión que el cliente se haga de él, en lugar de rechazarlo; estar al tanto a sus reuniones. La práctica debe rendir ingresos financieros para cubrir todos estos compromisos sin el agobio de la dedicación de largas horas de trabajo.

²²⁹HOLMES A., OVERMYER, W., **Principios básicos de auditoría.** Ed. Continental S.A. México 1988. p.83.

²³⁰Las Corporaciones representativas de los auditores vienen publicando las Tarifas de Honorarios para sus miembros, dando todas ellas instrucciones precisas para que, en cualquier caso, prevalezca el precio justo por los trabajos realizados de auditoría.

A modo de unos datos aproximativos las tarifas horarias en la actualidad son:

- Auditor Socio o Titular.....18.000 ptas/h.
- Supervisor.....12.000 ptas/h.
- Senior..... 7.200 ptas/h.

acertadamente ha evitado los honorarios fijos, ya que en estos casos se corría el peligro de ajustar el trabajo al honorario en lugar de determinar el honorario sobre las bases del trabajo en sí, circunstancias que no sólo han beneficiado al auditor sino también al cliente y al público en general. De forma adicional a los honorarios profesionales, se han de facturar los gastos que se produzcan, desplazamientos, dietas, hoteles, etc, por lo que el concepto global de retribución ha de incluirse no sólo el tiempo de los profesionales sino todos los gastos realizados por quienes efectúen la auditoría.

Realmente, desde un punto de vista técnico jurídico, es obvio que no es el mismo sistema de remuneración el que se consagra para el auditor cuya designación es producida por el acto fundacional o la junta general de la compañía que el designado por el registrador mercantil o el judicial.

En primer lugar, me referiré a la retribución del auditor nombrado por la Junta General. Así, el art 207 LSA permite que la remuneración resulte en el momento de la firma del contrato de auditoría meramente determinable, y por consiguiente, la fijación de la remuneración legalmente exigida podrá ser satisfecha bien mediante la determinación de un tanto alzado bien mediante el establecimiento de criterios - deontológicamente admisibles desde el punto de vista de la organización corporativa de la profesión de auditor y concordantes con sus disposiciones sobre honorarios- que permitan aquella determinación una vez conocida la realidad sobre la que los criterios se aplicarán.²³¹

Una cuestión interesante a la que resulta obligado referirse es la relativa a qué órgano social es competente para fijar los criterios de los honorarios del auditor. Hay

- Ayudante..... 4.800 ptas/h.

Tarifa horaria media: 7.000 Ptas/h.

²³¹ILLESCAS ORTIZ, R., **Auditoria, aprobación...** Op. Cit. p. 95.

que contestar que los criterios de remuneración de auditores no es legalmente competencia expresa de la Junta General. Ello no es óbice, -dice ILLESCAS ORTIZ²³²-, para que se la Junta General el que fije la remuneración del auditor o sus criterios determinadores con ocasión del nombramiento de aquél pero tampoco está obligada a hacerlo, y en su defecto los administradores habrán de cumplir con el mandato legal de fijación de los honorarios. Además, se establece la necesidad por imperativo del art. 207.1 LSA que el momento en que la fijación de la remuneración ha de tener lugar es antes de que comiencen los auditores el desempeño de sus funciones. Parece que desconfie de los resultados de la auditoría o de su profesionalidad si la remuneración no estuviere fijada antes del comienzo de las tareas revisoras. Tan en exceso precautoria norma, no obstante, ha de ser calificada como imperfecta, ya que no existe sanción para el caso de incumplimiento del dato cronológico. Sin embargo, la carencia definitiva de la remuneración fijada, ciertamente determinará la nulidad del contrato al carecer de uno de sus elementos esenciales.

En segundo lugar, examinaré el supuesto la remuneración del auditor designado por el Registrador Mercantil, a que se refiere el art. 205.2 LSA y el 326 RRM. Es evidente que la remuneración del auditor nombrado registralmente queda excluida del contrato de auditoría a celebrar entre sociedad y auditor, y es el Registrador Mercantil el que determina la remuneración que ha de percibir el auditor, o al menos los criterios para su cálculo. En cualquier caso, el Registrador Mercantil no puede actuar discrecionalmente, y la remuneración que habrá de ajustarse a las reglas y principios que se establezcan en las Normas Técnicas de Auditoría.

En tercer lugar, y último, se nos plantea el problema de la remuneración del auditor de nombramiento judicial. Dado que el art. 206 LSA no dice nada al respecto, implica a mi entender, dicho silencio la aplicación de las reglas generales sobre remuneración fijadas con anterioridad. En consecuencia, pues, si el juez designa a un

²³²ILLESCAS ORTIZ, R., *Auditoria, aprobación...* Op. Cit. p. 97.

auditor que viene a sustituir a otro previamente revocado, designado en origen por la Junta General, el juez no está facultado a fijar una remuneración, sino será la sociedad y el auditor quienes fijarán la retribución que habrá de percibir, esc sí, antes de que comience el auditor a desempeñar sus funciones. Sin embargo, lo dicho no es aplicable para el caso en que el juez revoca y sustituye al auditor designado por el Registrador Mercantil. El nombramiento judicial ordinario sustituye en este caso a un auditor nombrado por el Registrador Mercantil quien está reglamentariamente obligado a fijar la remuneración. En la medida en que la designación, por otra parte, no se produce *intuitu personae* ante bien siguiendo un turno administrativo y careciendo el juez de facultades para determinar la remuneración alguna debe concluirse que el nuevo auditor habrá de ser contratado en idénticas condiciones económicas a las que en su día fueron fijadas por el Registrador para la persona a la que sustituye.²³³

Por lo que se refiere al pago de la remuneración debe ser efectuado por la sociedad auditada cualquiera que sea la modalidad de su nombramiento, quedando la determinación del momento en que el pago haya que efectuarse a la libertad del pacto entre las partes del contrato de auditoría. Es más, si nada se ha dicho, se aplicará el art. 1559 del Cc, que tras reiterar la regla de libertad e invocar subsidiariamente la costumbre del lugar, establece una regla de pago contra la entrega de la obra, o en nuestro caso, al del informe de auditoría. El mismo es de la sociedad y por ello debe entregarse a la administración social, sin perjuicio, por supuesto, de su ulterior transmisión a la junta y sucesiva publicación. El pago una vez efectuado pasará a integrar la columna de los gastos en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que el pago se efectúe.²³⁴

Asimismo, el auditor no percibirá retribución alguna, directa o indirectamente -

²³³ILLESCAS ORTIZ, R., **Auditoría, aprobación...** Op. Cit. p. 101.

²³⁴A mi entender, y siguiendo el art. 189 LSA su ubicación es el apartado A. 3 a) en el que se alude a asimilados a sueldos y asalariados.

suministros gratuitos de productos o servicios de la compañía, regalos, etc- que no sean los honorarios de su servicio de auditoría. El motivo de la prohibición ha sido por parte del legislador de garantizar la independencia en el mayor grado posible. En la práctica el auditor puede realizar otra actividad esporádica u ocasional para la sociedad auditada o de alguno de sus socios o terceros, que por supuesto, será objeto de remuneración separada y distinta de la que se ha de satisfacer por la auditoría. Este principio de remuneración separada y distinta se consagra implícitamente en el art.327 RRM.

Por último, como es lógico, no se permite el pago de comisiones a terceros por obtener trabajos de auditoría. Se entiende por comisiones los pagos en efectivo, la prestación de servicios gratuitos, los regalos o cualquier tipo de remuneración incluyendo la participación en los honorarios de personas que no hubieran tomado parte de forma real y efectiva en el trabajo.²³⁵

2.2.8.- Modo de actuar y obligaciones del auditor.

En el auditor -dice PEREDA SIGUENZA²³⁶ existen dos identidades: la identidad personal y la identidad profesional, que han de ser inseparables. En consecuencia, ha de ser una persona ética, de bien y de hacer, no ha de prevalecer sólo lo pragmático y lo funcional, o sea lo técnico y la norma o la ley, sino el sentido ético de la persona en cualquier situación de su vida, bien sea, profesional, corporativa, social, familiar, personal e incluso he oído comentar a auditores nacionales que se han formado en EEUU que la forma de vestir debe ser muy cuidada y regia para dar mayor prestigio a la profesión y al auditor mismo.²³⁷ En

²³⁵ LOPEZ ALDRA. J., **Fundamentos basicos ...** Op. Cit. p. 52.

²³⁶ PEREDA SIGUENZA, J.M., **Manual de auditoría y cuentas anuales**. Ed. Centro de Estudios Ramon Areces S.A. Madrid 1991. p. 60.

²³⁷ HARRY T. MAGILL y GARY JOHN PREVITS, **Professional Responsibilities: An introduction**. EEUU 1991. p. 3.

Siguiendo la anterior idea, ambos autores dicen textualmente que a *profession is a discipline practiced by an individual; it is at the same time a*

definitiva, la rectitud, la justicia, el puntual cumplimiento del deber, la honestidad son bienes que, resaltados tanto en la actuación privada y profesional, definen el comportamiento del auditor, que sirven para garantizar la credibilidad de su informe.

Problema interesante es saber cuál ha de ser el comportamiento del auditor que se puede resumir en los siguientes puntos.²³⁸

- Máxima corrección y trato amable.
- No hacer públicamente un juicio personal ni expresar criterio sobre:
 - * Forma en que trabajan otros auditores y personal de la empresa.
 - * Conversaciones mantenidas. No forzar discusiones ni situaciones.
- Ser discreto. La información debe ser utilizada como medio de trabajo, no la divulgará o comentará con personas ajenas a la auditoría
 - * Escuchar y hablar lo menos posible de sí mismo.
- Ser ordenado y metódico, sintetizar y sistematizar. Planificar el trabajo.
- Ser independiente y objetivo.
- Cuidar la redacción. Los informes deben ser claros y breves.

En consecuencia, pues, el perfil del auditor podría tener los siguientes rasgos.²³⁹

- Persona dinámica y con simpatía personal.
- Habitado al trato social y con facilidad de relacionarse.
- Con capacidad de escucha y paciente.
- Educado, sabiendo comportarse con desenvoltura y corrección en cada situación y en cada caso.

vital, continuing social organization that survives the individual. The individual represents a profession, and a significant measure of prestige derives from that fact alone. By the same token, a profession is judged by the performance of its practitioners, and a failure on the part of one to meet expectations diminishes the whole. A delicate and tenuous relationship prevails between a profession and the society that reveres, tolerates, or condemns it as circumstances seem to dictate.

²³⁸PEREDA SIGUENZA, J.M., **Manual de Auditoría...** Op. Cit. p. 63.

²³⁹PEREDA SIGUENZA, J.M., **Manual de Auditoría...** Op. Cit. p. 64.

- Susceptible de crear un clima de confianza cuando solicita información o datos de cualquier tipo.
- Buena presencia.
- Honesto y objetivo.
- Dispuesto a viajar.

A mayor abundamiento, como observa MADARIAGA GOROCICA,²⁴⁰ el auditor antes de aceptar cualquier trabajo, tiene que plantearse una serie de preguntas que deberán ser contestadas en las diversas conversaciones que deberá mantener con el posible cliente, y dependiendo de las respuestas recibidas, estará en disposición de aceptar o rechazar el encargo recibido. Es más, un auditor, antes de aceptar un compromiso para realizar una auditoría, tendría también que poseer información de la empresa, para que después no puedan surgir conflictos de intereses una vez aceptado el encargo. Asimismo el auditor, como es lógico, no podrá aceptar una limitación al alcance de la auditoría por parte del futuro cliente. Si deciden continuar el auditor deberá acordar por escrito con su cliente el objetivo y alcance del trabajo. Con posterioridad planificará apropiadamente el trabajo, teniendo en cuenta las consideraciones sobre el tipo de negocio de la entidad y su sector de negocio. Para ello, deberá desarrollar un plan global relativo al ámbito y realización de la auditoría y preparará un programa de auditoría.²⁴¹

2.2.8.1.- Normas deontológicas.

Las normas deontológicas se hallan en la LAC, en su reglamento y en la NTA,²⁴² y estas últimas, observan que el auditor de cuentas, durante su actuación

²⁴⁰MADARIAGA GOROCICA, J.M., *La auditoría de cuentas en la empresa española*. Ed. Deusto. 1991. p. 96.

²⁴¹Véanse las Normas Técnicas sobre ejecución del trabajo.

²⁴²LOPEZ ALDEA, J., *Fundamentos Básicos...* Op. Cit. p. 35 y ss.
Describe brevemente pero con claridad que para él las Normas Técnicas de Auditoría constituyen los principios y requisitos que debe observar necesariamente el auditor de cuentas en el desempeño de su función para expresar una opinión técnica responsable.

La ejecución de los trabajos de auditoría debe ajustarse a la LAC, a las

profesional, mantendrá una posición de absoluta independencia, integridad y objetividad, cuyos requisitos a mi entender deben ser considerados como principios básicos de la profesión. Las normas son de carácter técnico y conciernen a la metodología y criterios que el auditor debe aplicar en orden a la revisión de las cuentas de la sociedad auditada. En principio, pues, las normas técnicas no obligan a la compañía ya que no es la destinataria directa de las mismas: son los auditores los únicos destinatarios y quienes están obligados a observarlas cuando llevan a cabo

disposiciones que se dicten en el desarrollo de la misma y a las Normas Técnicas publicadas por el ICAC, que son de obligado cumplimiento para los auditores de cuentas y sociedades de auditoría inscritos en el ROAC.

El propio Reglamento divide las Normas Técnicas en tres clases:

- Normas Técnicas de carácter general.
- Normas Técnicas sobre ejecución del trabajo.
- Normas Técnicas sobre informes.

Hasta el momento han sido publicadas en el boletín del ICAC las Normas de Auditoría que a continuación se indican:

a) Normas Técnicas de Auditoría, que comprenden a su vez, los siguientes aspectos:

- Normas Técnicas de carácter general, que tratan en síntesis de los temas: naturaleza, formación técnica y capacidad profesional; independencia, integridad, y objetividad; diligencia profesional; responsabilidad; secreto profesional; honorarios y comisiones; y publicidad.

- Normas Técnicas sobre ejecución del trabajo, que incluyen las siguientes materias: contrato o carta de encargo, planificación; estudio y evaluación del sistema de control interno; evidencia; documentación del trabajo; y supervisión.

- Normas Técnicas sobre informes que desarrollen estos puntos: elementos básicos del informe de auditoría independiente de cuentas anuales; hechos posteriores a la fecha de las cuentas anuales; hechos posteriores a la fecha de emisión del informe de auditoría y antes de su entrega; el informe de gestión; la opinión del auditor; publicidad del informe de auditoría de cuentas anuales; modelos normalizados de informes de auditoría independiente de cuentas anuales.

b) Normas Técnicas sobre elaboración de informes especiales en el supuesto establecido en el art. 10 LSA.

c) Normas Técnicas de elaboración de informes especiales en el supuesto establecido en el art. 292 LSA.

d) Normas Técnicas de elaboración de informes especiales en los supuestos establecidos en los arts. 64, 147, 149, y 225 LSA.

e) Norma Técnica de elaboración del informe especial sobre exclusión del derecho de suscripción preferente en el supuesto del art. 159 LSA.

f) Normas Técnicas de elaboración del informe especial sobre aumento de capital por compensación de créditos en el supuesto establecido en el art. 156 LSA.

Véase ARANA GONDRA, F.J., **ICJCE. Corporación...** Op. Cit. p. 148 y ss; FERNANDEZ PEÑA, E., **Código de Leyes de Auditoría.** Ed. Pirámide. Madrid 1992 . p. 65-121.

A mayor abundamiento, y para lo no establecido en las Normas Técnicas publicadas por ICAC, -dice LOPEZ ALDEA- tendrán la consideración de éstas los usos o las prácticas habituales de los auditores de cuentas, entendidos como los actos reiterados, constantes y generalizados observados por aquéllos en el desarrollo de su actividad. A estos efectos la Corporación profesional elaborará Guías de Procedimientos de Trabajo en las que se recopilen los usos o las prácticas habituales en el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas.