

LA REFORMA DE LA LEY DE AUDITORÍA DE CUENTAS: ALGUNOS ASPECTOS CLAVES

Resumen

Si bien la promulgación de la vigente Ley de Auditoría de Cuentas significó un gran paso hacia adelante al regular una labor tan esencial para el adecuado funcionamiento de los mercados financieros, actualmente su reforma se encuentra en proceso de estudio ante la necesidad de implantar ciertos cambios. Destacamos algunos de los aspectos a los que la nueva redacción de la Ley debería atender con el objeto tanto de solventar ciertos problemas que afectan de manera específica a nuestro país como de mitigar, en la medida de lo posible, la divergencia de expectativas entre quienes realizan la labor auditora y aquellos que se benefician de su trabajo.

Introducción

La Ley de Auditoría de Cuentas¹, aprobada en 1988, supuso un cambio crucial para la actividad auditora en España. Hasta el momento en que entró en vigor, se contó con un marco regulador prácticamente inexistente, pues sólo en ciertas normas se hacía referencia al control legal de las cuentas pero ningún tipo de disposición regulaba la actividad en sí misma.

Ya con anterioridad a la aprobación del texto definitivo, se detectaron múltiples carencias e imperfecciones que, en cierto modo, intentaron ser subsanadas al elaborar, dos años más tarde, el Reglamento² que desarrolla la Ley, pero que no podían corregirse sin entrar en contradicción con ella [Ins97].

Por otro lado, las divergencias existentes entre lo que los auditores ofrecen y lo que el público en general espera de su labor traen consigo un "gap" o diferencia de expectativas que, tanto fuera como dentro de nuestras fronteras, preocupan considerablemente a profesionales, empresarios y legisladores.

Todo ello ha llevado a la necesidad de replantear nuestra actual Ley de Auditoría de Cuentas. Así pues, la reforma de la Ley debe ir encaminada tanto a

¹ Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas (BOE de 15 de julio).

² Real Decreto Legislativo 1636/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla la Ley de Auditoría de Cuentas (BOE de 27 de diciembre).

intentar minimizar la indiscutible divergencia de expectativas como a procurar dar solución a otros problemas de ámbito local, que afectan de forma particular a la situación de la auditoría de cuentas en España. A continuación se examinan algunas de las cuestiones más ampliamente debatidas desde diversos foros relacionados con la profesión auditora.

Actividad versus profesión

Según se ha puesto de manifiesto en la encuesta realizada por el Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España (IACJCE) [Ins97], los auditores consideran mayoritariamente que la vigente Ley de Auditoría de Cuentas resulta poco o nada adecuada para el correcto desempeño de la profesión y para la nueva situación del mercado único. Es por ello que un 81,2% de estos profesionales opina que la modificación de la actual Ley vigente ha de acometerse con carácter de urgencia [Ins00].

Una de las demandas de este colectivo se dirige hacia la definición de la auditoría como una actividad profesional, en concordancia con la situación existente en la Unión Europea [Alm99].

El artículo 1, apartado 1 de la Ley define la auditoría de cuentas como «la *actividad* consistente en la revisión y verificación de documentos contables». Por su parte, el artículo 6, apartado 1, establece que «podrán realizar la *actividad* de auditoría de cuentas las personas físicas o jurídicas que, reuniendo los requisitos a que se refieren los artículos siguientes figuren inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas». Por lo tanto, el precepto legal entiende la auditoría como una actividad, sin referirse a ella en ningún momento como a una profesión.

Sin embargo, de las exigencias mismas impuestas por la Ley para poder inscribirse en el ROAC –titulación universitaria; formación teórica en materias contables, financieras, fiscales, etc.; experiencia práctica en trabajos de auditoría de cuentas; superación de un examen de aptitud profesional– así como del establecimiento de una serie de derechos y obligaciones a las que han de obedecer los profesionales de la auditoría, se derivan algunos de los aspectos esenciales para la configuración de la profesión.

Podemos encontrar en la Ley distintas menciones al término “profesional” en relación con distintas cuestiones relativas a los auditores:

«El Registro Oficial de Auditores de Cuentas proporcionará, a solicitud de parte interesada, relación actualizada de los nombres y domicilios *profesionales* de los miembros inscritos en el mismo» (art. 6.2).

«El examen de aptitud *profesional*, que estará encaminado a la comprobación rigurosa de la capacitación del candidato para el ejercicio de la auditoría de cuentas, deberá cumplir las condiciones y versar sobre las materias a que se refieren los artículos 5 y 6 de la Octava Directiva» (art. 7.4).

«Los exámenes de aptitud *profesional* se realizarán por cada una de las Corporaciones *profesionales* a que se refiere el artículo 5 de la presentes ley» (art. 7.5).

A pesar de la reiteración del término cuando se hace referencia a diversos aspectos relacionados con el auditor, no se hace mención alguna a que la labor que éste desempeña sea una profesión. Únicamente se habla de "actividad", pero es ésta una expresión ambigua, que en nada ayuda a clarificar el cometido del auditor.

Sin embargo, como Larriba y Serrano [Lar99] muy acertadamente precisan, «si consideramos al auditor como profesional es en razón de que la actividad reservada que realiza es, desde el punto de vista social, lo que ha hecho que la propia actividad se convierta en profesión».

Por consiguiente, una vez que se abandonase el término "actividad" por el de "profesión" las Corporaciones profesionales podrían alcanzar la consideración de colegios profesionales, con las consecuencias que de ello se derivarían.

El papel de las Corporaciones profesionales

Con anterioridad a la adaptación de la Octava Directiva de Derecho de Sociedades³ a nuestra legislación, existían en España distintas organizaciones que incorporaban entre sus socios a profesionales que deseaban ejercer en el campo de la auditoría.

Tras la entrada en vigor de la Ley de Auditoría de Cuentas, sólo aquellas asociaciones que cumplieren una serie de requisitos, establecidos en el artículo 74 del Reglamento que desarrolla la Ley, podrían ser consideradas como Corporaciones profesionales representativas de quienes ejercen la actividad de auditoría de cuentas. De esta forma, la disposición transitoria cuarta del Reglamento reconoció a las siguientes:

- Consejo General de Colegios de Economistas de España, cuyos miembros auditores quedan agrupados en el Registro de Economistas de España (REA).
- Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles de España, donde los auditores se congregan en torno al Registro General de Auditores (REGA).
- Instituto de Auditores Censores Jurados de Cuentas de España (IACJCE).

³ Directiva 84/253/CEE, Octava Directiva del Consejo, de 10 de abril de 1984, basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado, relativa a la autorización de las personas encargadas del control legal de documentos contables (DOCE núm. L 126, de 12 de mayo de 1984).

La convivencia de estas tres Corporaciones entraña, en opinión del IACJCE [Ins97], una serie de circunstancias adversas para la profesión:

- El que se dupliquen los esfuerzos en estructuras, financiación, etc., para dar servicio a sus miembros.
- El que las pruebas de acceso, organizadas por cada una de las Corporaciones, puedan ir dirigidas más a la captación de nuevos miembros que a lograr la máxima calidad de formación de los auditores.
- El que, al no exigirse la colegiación obligatoria a alguna de las Corporaciones existentes, los profesionales no adscritos a ninguna de ellas no estén sujetos al control de calidad que la Ley le atribuye a aquéllas.
- El que la falta de unión de todos los profesionales en una sola Corporación fomenta un excesivo intervencionismo de la Administración.

En relación con este último aspecto, las competencias que la Ley de Auditoría de Cuentas y su Reglamento atribuyeron a las Corporaciones resultaron bastante limitadas: elaboración de las normas técnicas de auditoría, control de calidad del trabajo efectuado por los auditores, convocatoria y realización de las pruebas de aptitud profesional, formación continuada. Sin embargo, todas estas atribuciones pueden ser asumidas con carácter subsidiario por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), siempre que éste lo considere necesario.

El ICAC, organismo autónomo de carácter administrativo dependiente del Ministerio de Economía, se reserva además las facultades de supervisión y control, en última instancia, juntamente con la sancionadora. Así pues, la autorregulación no se contempla en nuestro actual marco legal, en oposición a la tendencia seguida por la mayor parte de los países en la Unión Europea.

La unificación de las tres Corporaciones en una sola, que supusiese la transformación en un único colegio profesional, de adscripción imperativa para todos los auditores ejercientes, comportaría ventajas tales como:

- Facilitar la autorregulación de la profesión.
- Permitir el establecimiento de un régimen disciplinario, un control de calidad y una formación profesional continuada en manos de los auditores.
- Evitar la duplicidad de controles de calidad, con distintos estándares de aplicación.
- Reducir el periodo de tiempo y las demoras para alcanzar el consenso y disponer la publicación de las Normas Técnicas de Auditoría.
- Centralizar el acceso a la profesión.

Un estudio realizado por Line Staff a petición del IACJCE [Ins00], mediante reuniones de grupo con auditores de cuentas pertenecientes a alguna de las tres Corporaciones existentes, dio como resultado que los profesionales

valoraban muy positivamente la unificación. Las mejoras que, en opinión de éstos, ello podría reportar, serían:

- Defensa de los intereses de todos los auditores.
- Existencia de un interlocutor con fuerza para negociar con la Administración.
- Mayor disponibilidad de medios.
- Mejora de la imagen.

Sin embargo, la aparente predisposición a crear una única Corporación no termina por concretarse: las propuestas presentadas por el IACJCE, tendentes a la unificación, no han tenido, por parte de las otras Corporaciones, la buena acogida que cabría esperar.

Por ello, algunos plantean la creación de una Confederación que, con carácter transitorio, agrupara a las tres Corporaciones y cuya presidencia rotase o fuese compartida por miembros pertenecientes a cada una de ellas [Liz99]. No obstante, «si la unión no se consigue desde abajo, es decir, por acuerdos entre los colectivos, deberá realizarse desde arriba o, lo que es lo mismo, empleando la normativa legal, lo que equivaldría a dejar en manos del legislador la definición del futuro perfil de la profesión» [Lor96].

Sin duda, una profesión más unida permitiría avanzar más rápidamente en el camino de la reforma legislativa, contribuyendo a consolidar el papel que la auditoría ha de desempeñar en la sociedad.

Incidencia de los problemas de la Unión Europea en España

Algunos de los problemas por los que atraviesa la auditoría en la Unión Europea tienen su reflejo en el contexto español actual. Desde este punto de vista, la modificación de la vigente Ley de Auditoría de Cuentas se justifica, en gran medida, por la necesidad de que la regulación de la actividad auditora en España converja hacia la de los restantes Estados miembros.

Dos de las cuestiones que, como ocurre en otros países europeos, centran la atención del debate son las que se refieren a la independencia del auditor y a la responsabilidad que se deriva del desarrollo de su trabajo.

En cuanto al primero de estos temas, la Norma Técnica de Auditoría de carácter general⁴, en su apartado 1.3, dice:

«El auditor de cuentas, durante su actuación profesional, mantendrá una posición de absoluta independencia, integridad y objetividad.

⁴ Resolución de 19 de enero de 1991, del presidente del ICAC, por la que se publican las Normas Técnicas de Auditoría (BOICAC núm. 4).

»La independencia supone una actitud mental que permite al auditor actuar con libertad respecto a su juicio profesional, para lo cual debe encontrarse libre de cualquier predisposición que limite su imparcialidad en la consideración objetiva de los hechos así como en la formulación de sus conclusiones.

»La integridad debe entenderse como la rectitud intachable en el ejercicio profesional, que le obliga, en el ejercicio de su profesión, a ser honesto y sincero en la realización de su trabajo y en la emisión de su informe. En consecuencia, todas y cada una de las funciones que ha de realizar han de estar presididas por una honradez profesional irreprochable.

»La objetividad implica el mantenimiento de una actitud imparcial en todas las funciones del auditor. Para ello, deberá gozar de una total independencia en sus relaciones con la entidad auditada. Debe ser justo y no permitir ningún tipo de influencia o prejuicio.»

Pero el auditor no sólo debe ser independiente sino que, además, ha de parecerlo. Por ello, la norma puntualiza que:

«Para ser y parecer independiente, el auditor no debe tener intereses ajenos a los profesionales, ni estar sujeto a influencias susceptibles de comprometer tanto la solución objetiva de los problemas que puedan serle sometidos, como la libertad de expresar su opinión profesional.»

El establecimiento de una serie de circunstancias incompatibles con el ejercicio de la auditoría de cuentas, por lo que se refiere tanto a otros servicios que pueden ser prestados al cliente como a los lazos que puedan ligarle a éste o a los honorarios que percibe, contribuyen a garantizar la apariencia del requisito de independencia. Estas incompatibilidades figuran de forma explícita en las Normas Técnicas de Auditoría, en la Ley que regula la actividad y en su reglamento. De esta forma, no es posible, por ejemplo, ser el ejecutor material de la contabilidad, asumir funciones ejecutivas o mantener determinadas relaciones de parentesco con ciertos miembros de la entidad a auditar.⁵ Asimismo, la reciente Ley de Medidas de Reforma del Sistema Financiero⁵ amplía el catálogo de incompatibilidades previstos en la Ley de Auditoría de Cuentas, a través de la modificación y ampliación de su artículo octavo. El cuadro 1 recoge las distintas situaciones a las que da lugar la incompatibilidad.

⁵ Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero (BOE de 23 de noviembre).

Cuadro 1: Situaciones incompatibles con el desarrollo de la auditoría de cuentas

CIRCUNSTANCIA	SITUACIÓN INCOMPATIBLE
Prestación de servicios	<ul style="list-style-type: none"> • Llevanza de la contabilidad • Servicios de diseño y puesta en práctica de sistemas de tecnología de la información financiera • Servicios de valoración que conlleven un grado significativo de subjetividad respecto a cantidades significativas de los estados financieros • Servicios de auditoría interna • Servicios de abogacía • Prestación de servicios distintos a la propia auditoría por parte del socio firmante

Situaciones incompatibles con el desarrollo de la auditoría de cuentas (continuación)

CIRCUNSTANCIA	SITUACIÓN INCOMPATIBLE
Intereses en la entidad auditada o en otras con las que ésta mantenga vínculos directos o indirectos	<ul style="list-style-type: none"> • Desempeño de cargos directivos, administrativos, de empleo o de supervisión interna • Ostentación de cargos cuya participación directa o indirecta supere el 20% de los derechos de voto, o en los que la auditada posea directa o indirectamente más del 20% de los derechos de voto • Tener interés financiero • Mantenimiento de relaciones empresariales, salvo que no sean significativas
Colaboración con las entidades auditadas sujetas a supervisión pública o cotizadas	<ul style="list-style-type: none"> • Contratación de altos directivos o personal clave

<p>Vínculos familiares del auditor, extensibles a los cónyuges, las sociedades de auditoría en las que tenga cualquier participación en el capital y los auditores o sociedades de auditoría con los que esté vinculado mediante cualquier clase de acuerdo profesional</p>	<ul style="list-style-type: none"> • De consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado, con los directivos, administradores o responsables del área económico-financiera de la entidad
<p>Honorarios recibidos de un solo cliente, un conjunto de sociedades que constituyan grupo, a los efectos de lo establecido en el art. 42.1 del Código de Comercio, un conjunto de sociedades que estén dominadas, directa o indirectamente, por una misma entidad o persona física</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Cuando representen un porcentaje indebidamente elevado del total de los ingresos anuales del auditor

A pesar de la dificultad que representa detallar todas y cada una de las situaciones que implican una trasgresión de la independencia, integridad u objetividad, se aprecia una ausencia de concreción en las normas. En este sentido, no se establece lo que ha de entenderse por un porcentaje indebidamente elevado de los ingresos totales del auditor, cuando se establece la incompatibilidad relativa a la percepción de honorarios por cualquier concepto de un solo cliente, y sólo de forma muy general, se reseñan los servicios adicionales que pueden prestarse al cliente. Además, ciertos hechos que pueden afectar al auditor, como la falta de cobro de los honorarios adeudados por la empresa, no se contemplan en nuestra legislación [Lop96].

Por otro lado, el periodo de cómputo para que cese la incompatibilidad, establecido en tres años, resulta excesivo. Ni siquiera en puestos relacionados con la Administración Pública se establecen plazos de tiempo tan dilatados [Ins97].

Una última cuestión de importancia es la referente al plazo de contratación de los auditores. La Ley de Auditoría de Cuentas había fijado, en el apartado 4 del artículo 8, un periodo de contratación entre tres y nueve años, de manera que al cumplirse dicho plazo el auditor finalizaría en su cargo. La Ley 2/1995, de 23 de

marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada⁶, suprimió el sistema de rotación obligatoria, con la nueva redacción dada al artículo, en la disposición adicional sexta:

«Los auditores serán contratados por un periodo de tiempo determinado inicial, que no podrá ser inferior a tres años ni superior a nueve, a contar desde la fecha en que se inicie el primer ejercicio a auditar, pudiendo ser contratados anualmente una vez haya finalizado el periodo inicial.»

La profesión acogió la modificación con sumo agrado. Sin embargo, la rotación era una manera de salvaguardar la independencia del auditor. De ello se derivaban ventajas tales como que el auditor forzara a la entidad a solucionar los problemas detectados antes de que finalizase su mandato o que, siendo consciente de que su trabajo sería juzgado por el auditor entrante, cuidaría al máximo la ejecución de aquél. Por el contrario, una relación duradera en el tiempo puede conducir a un exceso de familiaridad o a un cierto grado de complacencia para con el cliente, ante el temor de perderlo.

Para paliar, de algún modo, los efectos negativos a los que pudiera dar lugar esta continuidad, existen ciertas medidas encaminadas a preservar la independencia. Algunas de ellas son: establecimiento de un sistema de rotación de socios auditores en las firmas de auditoría, introducción de coauditorías o auditorías conjuntas, en la que dos o más auditores realizan de forma independiente el examen de los estados financieros presentados por determinadas compañías, implantación de Comités de Auditoría en las sociedades cotizadas. Por lo que se refiere a esta última cuestión, la Ley de Medidas de Reforma del Sistema Financiero ha incorporado una disposición adicional a la Ley del Mercado de Valores⁷ por la que se establece la obligación de crear este tipo de comisión, en el seno del consejo de administración de aquellas sociedades cuyos valores estén admitidos a negociación en mercados secundarios. Asimismo, este tipo de entidades no podrá contratar la auditoría con una misma firma más allá de un periodo de siete años, de forma que solamente si han transcurrido otros tres años se podrá solicitar nuevamente los servicios de la auditora.

La responsabilidad es otro de los motivos de mayor preocupación para la profesión. El artículo 11 de la Ley de Auditoría de Cuentas, modificado por el artículo 52 de la Ley de Medidas de Reforma del Sistema Financiero, establece lo siguiente:

«1.Los auditores de cuentas responderán por los daños y perjuicios que se deriven del incumplimiento de sus obligaciones según las reglas generales del derecho privado con las particularidades establecidas en el presente artículo.

⁶ Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada (BOE de 24 de marzo).

⁷ Ley 24/1988, de 28 de julio, reguladora del Mercado de Valores (BOE de 29 julio).

»2. Cuando la auditoría de cuentas se realice por un auditor que pertenezca a una sociedad de auditoría, responderán solidariamente tanto el auditor que haya firmado el informe de auditoría como la sociedad.»

Cuando el auditor emite una opinión técnica desacertada, puede achacársele imprudencia profesional. En este caso, los legitimados para exigir la responsabilidad son todos aquellos que se consideren perjudicados por las conclusiones reflejadas en el informe.

Los auditores encuentran que la responsabilidad a la que se les somete es desmedida. Por ello, consideran que la Ley habría de modificarse en distintos sentidos:

- Establecimiento de un sistema de responsabilidad subsidiaria a la de los administradores sociales, puesto que son ellos quienes elaboran los estados financieros que ha de presentar la sociedad.
- Introducción del dolo o culpa grave para poder ser declarado como responsable del perjuicio causado.
- Restricción de los terceros que pueden exigir la responsabilidad a aquellos que hayan resultado directamente afectados.
- Clarificación de los términos en los que se establece la responsabilidad, al objeto de determinar la proporcionalidad con la que debe responderse al daño causado.
- Reducción del periodo de prescripción de la responsabilidad contractual, actualmente fijada en quince años, a un plazo similar al de la conservación de los papeles de trabajo, señalado en cinco años.
- Limitación de la cuantía de indemnización a la que deben hacer frente los auditores, precisando cuantías máximas o determinando éstas en función de los honorarios percibidos.
- Sustitución de la actual fianza que deben depositar los auditores por un seguro obligatorio, más apropiado para este tipo de profesionales.

Conclusiones

Los profesionales de la auditoría han de asumir una mayor cantidad de responsabilidades en respuesta a las demandas sociales. Para ello, resulta del todo punto indispensable contar con una serie de principios, normas y disposiciones legales que orienten al auditor en la realización de su labor y delimiten con claridad cuál ha de ser su cometido. En este sentido, la reforma de la auditoría de cuentas habrá de llevarse a cabo no sólo para atender, en la medida que sea razonable, los requerimientos de los usuarios sino también para la consecución de un mercado único de servicios en la Unión Europea.

España, como país miembro de la Unión Europea, debe armonizar su legislación con la del resto de los Estados comunitarios. Por otro lado, es necesario emprender ciertas modificaciones en la vigente Ley de Auditoría de Cuentas con el objeto de solventar algunos problemas de carácter local. A este respecto, la unificación de las Corporaciones profesionales contribuirá a progresar más rápidamente en la reforma, cumpliéndose, de este modo, un doble objetivo: el fortalecimiento de la actividad de auditoría de cuentas y la consecución de un mercado único de servicios en la Unión Europea.

Referencias

- [Alm99] Almela Díez B., Alcaraz García V.: "Novedades en auditoría 1998". Partida Doble núm. 96, pág. 4-14. Enero 1999.
- [Ins97] Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España: "Libro Blanco de la auditoría de cuentas en España". Ediciones del Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España. Madrid 1997.
- [Ins00] Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España: "Nueve de cada diez auditores desean la unificación de las Corporaciones". El Auditor núm. 4, pág. 2-5. Enero 2000.
- [Lar99] Larriba Díaz-Zorita A., Serrano Moracho F.: "La Ley de Auditoría española, su significación y bases para una posible reforma". Revista de Contabilidad vol. 2 núm. 4, pág. 49-107. Julio-diciembre 1999.
- [Liz99] Lizcano Álvarez J.: "Diecinueve aspectos clave y asignaturas pendientes de la auditoría en España". Actualidad Financiera núm. monográfico 3, pág. 127-135. Tercer trimestre 1999.
- [Lop96] López Combarros J.L.: "Propuestas para una modificación de la Ley de Auditoría de Cuentas". Partida Doble núm. 71, pág. 42-49. Octubre 1996.
- [Lor96] Lora Lara B., Serrano Moracho F.: "La auditoría a debate: presente y futuro". Partida Doble núm. 65, pág. 55-59. Marzo 1996.