COMENTARIOS A LAS MODIFICACIONES DE LAS LEYES DE AUDITORÍA DE CUENTAS Y DEL MERCADO DE VALORES (POR LA LEY 12/2010, DE 30 DE JUNIO)

José Antonio Gonzalo Angulo

Presidente

Eva Castellanos Rufo

Subdirectora General de Normas Técnicas de Auditoría

Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas (ICAC)

SUMARIO

I. Introducción.
II. El informe de auditoría.
III. Responsabilidad del auditor de las cuentas consolidadas.
IV. Normas reguladoras de la actividad de auditoría de cuentas.
V. Información del ROAC de carácter público.
VI. Participación en sociedades de auditoría.
VII. Auditores de terceros países.
VIII. Independencia.
IX. Prórroga tácita de los contratos de auditoría.
X. Responsabilidad civil.
XI. Levantamiento del deber de secreto ante delitos.
XII. Auditores de entidades de interés público.
XIII. Sanciones.
XIV. Control de la actividad de auditoría de cuentas.
XV. Cooperación internacional.
XVI. Transmisión de la responsabilidad administrativa de sociedades de auditoría extinguidas.
XVII. Ley del Mercado de Valores. El Comité de Auditoría.
XVIII. Reflexiones finales.

Resumen del contenido:

La aprobación de la Ley 12/2010, de 30 de junio, que introduce cambios sustanciales en la Ley de Auditoría de Cuentas, supone una nueva época en la regulación de la actividad auditora porque introduce novedades como el sistema de "amenazas y salvaguardas" en la preservación de la independencia, la utilización de normas internacionales de auditoría, la colaboración del auditor en la denuncia de delitos que conozca por su trabajo, la obligación de inspección periódica de los auditores y sociedades de auditoría por parte del ICAC, una lista de infracciones más completa y unas sanciones pecuniarias con sensible rebaja respecto de las actuales. Por otra parte, se obliga a que los auditores colaboren más estrechamente en casos de auditoría de componentes de cuentas consolidadas y de cambios de auditor en las sociedades. Por último, se crea un sistema público de supervisión de la actividad que tendrá la responsabilidad última en el registro, y autorización de los auditores, la emisión de normas, la formación continuada, las inspecciones periódicas y las investigaciones relativas al régimen disciplinario. En lo que se refiere al comité de auditoría de las entidades cotizadas, se introducen novedades relativas a la cualificación de sus miembros y a sus facultades para supervisar efectivamente el control interno y la elaboración de los estados financieros, a la vez que se le requiere un pronunciamiento anual expreso sobre la independencia del auditor.

I. INTRODUCCIÓN

Dos años de elaboración de borradores del Anteproyecto de Ley y 8 meses de tramitación parlamentaria culminaron, el pasado 1 de julio, con la publicación en el BOE de la Ley 12/2010, de 30 de junio, por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores y el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, para su adaptación a la normativa comunitaria.

Por lo que se refiere a la Ley de Auditoría de Cuentas (LAC), la Ley 12/2010 modifica todos sus artículos menos cinco y añade 2 artículos más, así como 5 disposiciones adicionales. Teniendo en cuenta sólo estos datos podría pensarse que estamos ante una Ley radicalmente nueva.

Si bien se han introducido modificaciones importantes, la Ley 12/2010 es de corte continuista con la Ley 19/1988, en la medida en que determinados mandatos de la Directiva, como el establecimiento de un sistema de supervisión pública independiente o la prohibición de la realización de trabajos de auditoría por razones de falta de independencia en determinadas circunstancias, ya estaban incorporados a nuestro derecho interno desde la entrada en vigor de la Ley 19/1988 o por la modificación introducida por la Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero a raíz de la adopción por la Comisión Europea Recomendación de la Comisión europea de 16 de mayo de 2002 sobre *"Independencia de auditores*

de cuentas en la Unión Europea: Principios fundamentales".

La LAC sigue siendo una Ley reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, que se considera de interés público, y no una Ley sobre los auditores de cuentas, no estando comprendidos en su alcance aquellos trabajos que pudieran realizar estos profesionales cuando no cumplan los requisitos de su artículo 1. Así, los trabajos sobre procedimientos acordados y revisiones limitadas de información financiera siguen fuera del **ámbito de aplicación** de la LAC al emplearse procedimientos sustancialmente diferentes a los que han de aplicarse en una auditoría de cuentas, que no llevan a expresar una opinión de auditoría.

Los apartados 1.3 y 1.5 del artículo 1 vienen a cubrir una laguna hasta ahora existente: la relativa a la auditoría realizada por auditores inscritos como ejercientes en el Registro Oficial de Auditoría de Cuentas (ROAC) que realicen su labor de revisión en los estados financieros de entidades públicas, por ejemplo de cuentas de ayuntamientos. En la medida en que se realicen aplicando las normas de auditoría establecidas en el artículo 5 y cumplan el resto de los requisitos del artículo 1, estarán dentro del ámbito de aplicación de la LAC y, por lo tanto, sujetas a la supervisión del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). Como en el pasado, las auditorías de cuentas anuales que se hagan voluntariamente también entran dentro del alcance de la Ley, debiendo cumplir los mismos requisitos que las obligatorias.

II. EL INFORME DE AUDITORÍA

Por lo que respecta al **informe de auditoría**, la principal modificación que se lleva a cabo sobre el artículo 2 es la eliminación a la referencia en el informe sobre si se han aplicado los principios contables de manera uniforme con respecto a los del ejercicio anterior y sobre si se han producido hechos posteriores al cierre del ejercicio que pudieran tener repercusión en la capacidad de la entidad auditada para continuar como empresa en funcionamiento.

Estas eliminaciones allanan el camino para una modificación de las Normas Técnicas de Auditoría que nos acerquen, lo antes posible, a las Normas Internacionales de Auditoría emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC- International Federation of Accountants), las cuales probablemente serán adoptadas por la Comisión Europea. De esta forma, cuando la modificación de los principios esté permitida por el marco normativo de información aplicable y se encuentre adecuadamente descrita en las notas de la memoria, o la incertidumbre de la entidad auditada para continuar como empresa en funcionamiento haya sido objeto de información por los administradores, no procede la inclusión de salvedad alguna en el informe de auditoría, sino la inclusión de párrafos de énfasis.

III. RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR DE LAS CUENTAS CONSOLIDADAS

La Directiva 2006/43/CE requiere la **responsabilidad plena del auditor de las cuentas consolidadas,** de forma que

éste no pueda delimitar, como desde 2003 y hasta ahora en España, su responsabilidad respecto de aquellos componentes del grupo cuya información financiera hubiera sido auditada por otro auditor. Dicho mandato ha sido transpuesto en el artículo 4 de la LAC, si bien la disposición transitoria de la Ley 12/2010 difiere su aplicación a la auditoría de la información financiera correspondiente a periodos económicos que se hubieran iniciado con posterioridad a la entrada en vigor de la citada Ley (2 de julio de 2010). Por lo tanto, dicho mandato será de obligado cumplimiento para los informes de auditoría que se emitan en 2012, es decir, unos cuatro años después del vencimiento del plazo de transposición de la citada Directiva.

Por lo anterior, es de esperar que a los grupos que divulguen información financiera en los mercados europeos no les interese publicar cuentas anuales junto con informes de auditoría con limitación de responsabilidad, por lo que adelantarán voluntariamente la aplicación de esta norma.

Asimismo, por mandato de la Directiva se incorpora al artículo 4, respecto de los componentes significativos integrados en el conjunto consolidable que hayan sido auditados por auditores de terceros países con los que no existan acuerdos de reciprocidad de intercambio de información entre las autoridades competentes de la supervisión de la actividad de auditoría, la responsabilidad del auditor del grupo de facilitar al ICAC el acceso a la documentación del trabajo de auditoría del componente.

IV. NORMAS REGULADORAS DE LA ACTIVIDAD DE AUDITORÍA DE CUENTAS

La Directiva 2006/43/CE requiere que los trabajos de auditoría se realicen de conformidad con las normas internacionales de auditoría que adopte la Comisión Europea. Esta previsión se incluye en el artículo 5, de forma que, junto con la LAC y su Reglamento de desarrollo, se incluyen tres grupos de **normas reguladoras de la actividad de auditoría de cuentas**: las de auditoría, las de ética y las de control de calidad interno de auditores y sociedades de auditoría de cuentas.

Las normas de auditoría serán las que adopte la Comisión Europea, así como las Normas Técnicas de Auditoría publicadas por el ICAC en aquellos aspectos no regulados por aquellas o hasta tanto no se adopten. En tanto no se haya pronunciado la Comisión Europea, seguirán siendo válidas las Norma Técnicas elaboradas según el procedimiento anterior, así como aquéllas que pudieran sustituirlas.

En todo caso, las Normas Internacionales de Auditoría pueden resultar insuficientes para tratar con algunas situaciones específicas que se planteen en el entorno español, por lo que se prevé que puedan ser complementadas por normas emitidas en España.

Sería deseable desarrollar a medio plazo las normas de ética contenidas actualmente en las Normas Técnicas de Auditoría, que deben formar un capítulo

aparte en tanto que normativa española sin sujeción a la internacional. Por lo que respecta a las normas de control de calidad interno, todo apunta a una adopción en breve en nuestra jurisdicción de la Norma de Control de Calidad 1 emitida por la IFAC, lo que sería coherente con la futura adopción de las normas internacionales, ya que la Norma de Control de Calidad citada guarda una estrecha relación con ellas.

V. INFORMACIÓN DEL ROAC DE CARÁCTER PÚBLICO

Por lo que se refiere a la **información del ROAC** que ha de ser **pública,** se incorpora aquella relativa a las sociedades de auditoría con las que esté relacionado el auditor individual, la red de las sociedades de auditoría así como las autorizaciones para realizar la actividad de auditoría de cuentas en el resto de la Unión Europea y en terceros países.

VI. PARTICIPACIÓN EN SOCIEDADES DE AUDITORÍA

Se han de destacar dos modificaciones requeridas por la Directiva que persiguen la desconcentración del mercado de auditoría. Por un lado, según la redacción del artículo 10, se permite la participación de **sociedades de auditoría, reconocidas como tales en cualquiera de los países miembros de la Unión Europea,** en el capital de las sociedades de auditoría españolas. Hasta ahora, de acuerdo con la legislación española, sólo podían participar personas físicas en el capital de las sociedades de auditoría.

Como está medida está contemplada en la Directiva, y por tanto es de aplicación en cualquier país de la UE, permite la participación transfronteriza en el capital de las sociedades de auditoría, como forma de colaboración que puede sustituir—aunque de una manera parcial—al reconocimiento automático de cualificaciones profesionales de auditores, o de reconocimiento de sociedades, para ejercer en países distintos al de origen.

Una de las primeras consecuencias que se pueden observar, en algunas de las sociedades de auditoría con mayor facturación y número de socios auditores, es la creación de sociedades constituidas en un país de la Unión (por ejemplo, el Reino Unido) que participan en el capital de sociedades de todas las sociedades de auditoría europeas que están en la red.

Por otra parte, a partir del 2 de julio de 2010 ya no es necesario ser socio auditor para firmar informes de auditoría en nombre de una sociedad de auditoría, sino que también ésta pude designar a tal efecto a auditores de cuentas ejercientes aunque no sean socios. Los "auditores designados" actúan en nombre de la sociedad al igual que los socios, y están sometidos al mismo régimen legal y disciplinario.

El incumplimiento de los requisitos necesarios para poder ser inscrito en el ROAC como auditor de cuentas ejerciente o como sociedad de auditoría ha de ser comunicado al ICAC. La falta de la citada comunicación, en el caso de haber seguido emitiendo informes de auditoría, se tipifica

como infracción grave. Asimismo, el incumplimiento de los citados requisitos tendrá como efecto la baja en el ROAC, la cual, en el caso de las sociedades de auditoría, será efectiva si dicho incumplimiento se prolonga durante más de 3 meses.

VII. AUDITORES DE TERCEROS PAÍSES

Se crea una sección nueva en el ROAC para los **auditores de terceros países**, para contemplar el caso de reconocimiento mutuo de cualificaciones, y el de los auditores **que emitan informes de auditoría sobre sociedades no pertenecientes a la Unión Europea** emisoras de valores cotizados en España.

De acuerdo con lo establecido en al artículo 44 de la Directiva y en el artículo 7.10 de la LAC, a condición de reciprocidad, los auditores de terceros países que hayan cumplido requisitos equivalentes a los establecidos por la LAC para la autorización y la formación continuada podrán ejercer la auditoría de entidades constituidas de acuerdo con la normativa española, previa superación de una prueba de aptitud equivalente a la que se viene exigiendo a los auditores autorizados en otros Estados de la Unión Europea.

Asimismo, existe otro tipo de auditores de terceros países. Son aquellos regulados en los artículos 45 y 46 de la Directiva y en el artículo 7.11 de la LAC, los cuales no están autorizados para auditar entidades constituidas de conformidad con la normativa española, sino que han de registrarse en una sección separada del ROAC a los efectos exclusivos de que tengan efecto jurídico en España los informes que emiten relativos a las cuentas anuales, individuales o consolidadas, de una entidad constituida fuera de la Unión Europea cuyos valores estén admitidos a negociación en un mercado regulado en España[1].

VIII. INDEPENDENCIA

Entramos ya en uno de los aspectos de la reforma de la LAC sobre el que ha habido más debate, el del régimen de **independencia** de los auditores y sociedades de auditoría.

El artículo 22 de la Directiva incluye el mandato de que los Estados miembros se aseguren de que el auditor no realice un trabajo de auditoría cuando exista alguna relación financiera, comercial, laboral o de otro tipo entre el auditor o su red y la entidad auditada sobre la base de la cual una tercera parte objetiva, razonable e informada pueda llegar a la conclusión de que la independencia del auditor legal o de la sociedad de auditoría está comprometida y, por otra parte, el mandato de que los auditores apliquen salvaguardas cuando su independencia se viera comprometida por

[1] Excepto cuando la entidad auditada emita exclusivamente obligaciones, bonos u otros títulos de deuda negociables, cuyo valor nominal por unidad sea al menos de 50.000€ o de un importe equivalente a éste. Esta excepción no opera cuando la entidad auditada emita valores equiparables a las acciones de sociedades o que si se convierten o se ejercen los derechos que confiere den derecho a adquirir acciones o valores equiparables a acciones.

factores como autorrevisión, interés propio, abogacía, familiaridad o confianza o intimidación para atenuar dichas amenazas o, en el caso de que las salvaguardas no lograran evitar que la independencia del auditor estuviera comprometida, se abstengan de realizar el trabajo de auditoría.

La modificación operada en la LAC por la Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero incorporó una serie de supuestos de incompatibilidad *iuris et de iure* basados en la Recomendación de la Comisión europea de 16 de mayo de 2002 sobre *"Independencia de auditores de cuentas en la Unión Europea: Principios fundamentales".*

La Ley 12/2010, a este respecto, modifica el régimen de independencia para recoger dos mandatos de la Directiva:

– La obligación del auditor y las sociedades de auditoría, antes y con posterioridad a la aceptación de un trabajo de auditoría, de analizar las amenazas a su independencia que pudieran existir, aplicar salvaguardas suficientes y adecuadas o, en caso de seguir comprometida su independencia, abstenerse de realizar el trabajo de auditoría, **dejando constancia documental de todo ello.**

– Incluir la definición de la **red del auditor**, de forma que dicha red, en determinados supuestos, incompatibiliza al auditor o a la sociedad de auditoría para emitir el informe de auditoría.

Asimismo, por razones de mejora técnica y para evitar aquellas situaciones que podían llevar al incumplimiento involuntario de la norma, se introducen modificaciones al régimen de incompatibilidades establecido por la Ley 44/2002. De esta forma la independencia es un asunto que el auditor debe analizar caso por caso, y dejar documentado su análisis y decisión final.

El sistema de "amenazas y salvaguardas" opera siempre, pero las incompatibilidades absolutas impiden que se considere su aplicación, puesto que la situación prohibida no está sometida a criterio del auditor. Si analizada la situación e identificadas las amenazas, puede mantenerse la independencia mediante salvaguardas que reduzcan o eliminen su efecto, el auditor puede actuar siempre que haga efectivas dichas salvaguardas y documente todo su análisis y la aplicación de la solución dentro de los papeles de trabajo.

En el texto de la Ley aprobada se han eliminado como supuestos que incompatibilizan en todo caso al auditor o a la sociedad de auditoría el mantenimiento de relaciones empresariales con el cliente de auditoría, la participación en la contratación de altos directivos o personal clave para el cliente de auditoría y la prestación por el socio firmante del informe de servicios distintos del de auditoría a la entidad auditada, sometiendo dichas situaciones al sistema de amenazas y salvaguardas, de modo que la modificación operada no significa que, cuando concurran las situaciones modificadas o suprimidas, no constituyan o no puedan constituir amenazas a la independencia por ser de tal importancia que comprometan su independencia en

relación con la entidad auditada y, por ello, el auditor deba establecer el oportuno sistema de salvaguardas para su evaluación, atenuación y, en su caso, eliminación.

Lo mismo debe entenderse para el caso de que se produzcan situaciones distintas de las definidas como causas de incompatibilidad que, por su naturaleza y momento de realización, puedan suponer una amenaza que comprometa, pese a las medidas de salvaguarda establecidas, la independencia del auditor.

Por lo que respecta a las incompatibilidades que permanecen, se realizan a continuación algunos comentarios a fin de aclarar su alcance y sentido.

En lo que se refiere al interés financiera del auditor en la entidad auditada, o de ésta en la sociedad de aquél, se requiere que la participación sea significativa, con independencia de su carácter directo o no.

La incompatibilidad por la prestación de servicios de abogacía y de valoración se circunscribe sólo a aquellos servicios referidos a asuntos que pueden tener, respectivamente, una incidencia significativa o afectar a la evaluación de cantidades significativas en las cuentas auditadas correspondientes al ejercicio auditado. Para los servicios de abogacía, en el caso de que no tuvieran una incidencia significativa incompatibilizan sólo cuando no se presten por personas jurídicas distintas con consejos de administración diferentes.

Se prohíbe la prestación de servicios de auditoría interna y los relacionados con la tecnología de la información solo si es el auditor el responsable último de su operación, lo que implica que están permitidos si es la entidad auditada la que se responsabiliza de los mismos.

Adicionalmente, con el nuevo artículo 8 bis se reduce el período de cómputo de las situaciones que suponen una incompatibilidad para la realización del trabajo de auditoría, con carácter general, en 2 años, pasando del tercer año anterior al que se refieren los estados financieros a auditar al año inmediatamente anterior.

Por lo que se refiere a las extensiones subjetivas de las incompatibilidades recogidas en el nuevo artículo 8 ter, por un lado, se define el concepto de vinculación que resulta aplicable a las entidades auditadas, a los efectos de entender que se incurre en falta de independencia cuando concurren las situaciones o servicios declarados incompatibles en aquellas entidades vinculadas a la entidad auditada. Dicha definición descansa en los términos de unidad de decisión, relación de control o de influencia significativa, conceptos éstos definidos en la legislación mercantil.

Asimismo, se precisa que el período temporal a efectos de la consideración de entidad vinculada abarca desde el inicio del ejercicio al que corresponda la información financiera a auditar hasta la fecha del informe de auditoría.

Por otro lado, se limita la extensión a los sujetos y entidades vinculadas al auditor o sociedad de auditoría de dichas situa-

ciones y servicios, de tal forma que la existencia de dichas situaciones o la prestación de dichos servicios por parte de un sujeto o entidad vinculada al auditor, hacen incompatible a dicho auditor para la realización del trabajo de auditoría.

Así, por lo que respecta a las relaciones de parentesco, las situaciones en las que incurre el auditor y suponen su incompatibilidad se amplían, por razones familiares, a sus consanguíneos o afines hasta el primer grado (padres, hijos y suegros del auditor) y a los consanguíneos colaterales hasta el segundo grado (hermano del auditor) y los cónyuges de éstos (cuñado del auditor), los cuales, en caso de incurrir en dichas situaciones, hacen incompatible al auditor. No obstante, se introducen en el artículo 8 ter b) las siguientes limitaciones o exclusiones:

• En primer lugar, el desempeño de cargos de empleo por parte de dichos sujetos vinculados por razón de parentesco con el auditor incompatibilizan a éste solo cuando dichos cargos afecten a la elaboración de la información significativa contenida en los estados financieros de la entidad auditada.

• En segundo lugar, para las incompatibilidades previstas por el desempeño de cargos directivos, cargos de empleo y supervisión interna, por la tenencia de interés financiero, por la prestación de servicios de valoración de cifras significativas de los estados financieros, de servicios de auditoría interna y de sistemas de tecnología de la información financiera y de servicios de abogacía, se elimina la incompatibilidad cuando estos sujetos presten estos servicios a una entidad respecto a la cual la auditada ejerza el control o influencia significativa y, siempre que dicha entidad no sea, en términos de importancia relativa, significativa para la auditada.

• En tercer lugar, se elimina la incompatibilidad para el auditor cuando estos sujetos tengan, a su vez, vínculos de parentesco con los empresarios, administradores o los responsables del área económico–financiera de la entidad auditada.

• En cuarto lugar, para las incompatibilidades por razones de parentesco se limita el inicio del período de cómputo de las incompatibilidades al inicio del ejercicio al que se refieren los estados financieros.

Adicionalmente se realizan precisiones técnicas en lo que se refiere a las extensiones a los auditores o sociedades con los que tuviera vinculación el auditor firmante. Así la incompatibilidad vigente hasta el 1 de julio de 2010, cuando los auditores o las personas con capacidad para decidir en el resultado final de la auditoría, vinculados al auditor, tengan, a su vez, vínculos de parentesco con los empresarios, los administradores o los responsables del área económico–financiera de la entidad auditada, sólo será aplicable si por razón de la estructura y dimensión de la sociedad de auditoría, puede existir relación con posibles efectos o influencia en el resultado del trabajo de auditoría (nuevo artículo 8 ter c).

Finalmente, se incorpora en el nuevo artículo 8 ter, d) el concepto de red a la que

pertenece el auditor o sociedad de auditoría, de forma que, si las personas o entidades pertenecientes a esta red incurren en alguno de los supuestos de incompatibilidad previstos en la Ley, harán incompatible la actuación del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría. El citado concepto de red se define en los términos previstos en el artículo 2 de la Directiva (estructura cuyo objeto sea la cooperación y compartir beneficios, costes, control o gestión comunes, políticas y procedimientos de control de calidad comunes, una estrategia empresarial común, un nombre comercial común o una parte significativa de sus recursos profesionales) y, en todo caso, se entiende que existe una red en función de los términos existentes en la legislación mercantil referidos a la unidad de decisión, la existencia de relaciones de control y de influencia significativa.

Esta extensión a la red, sin embargo, no opera de forma absoluta, sino que se incorporan ciertas excepciones o matizaciones. Así, en primer lugar, el desempeño de cargos directivos o de empleo por los sujetos que formen parte de la red del auditor incompatibiliza a éste sólo cuando dichos cargos afecten a la elaboración de la información significativa contenida en los estados financieros de la entidad auditada. En segundo lugar, el desempeño de cargos directivos, cargos de empleo y supervisión interna, la tenencia de interés financiero, la prestación de servicios de valoración de cifras significativas de los estados financieros, de servicios de auditoría interna y de sistemas de tecnología de la información financiera y de servicios de abogacía, no genera la incompatibilidad cuando las personas o entidades que formen parte de la red del auditor desempeñen dichos cargos o presten estos servicios a una entidad respecto a la cual la auditada ejerza el control o influencia significativa, y siempre que dicha entidad no sea, en términos de importancia relativa, significativa para la auditada. En tercer lugar, se limita la incompatibilidad por la tenencia de interés financiero y existencia de vínculos de parentesco con los empresarios, administradores o los responsables del área económico–financiera de la entidad auditada, a aquellos casos en que incurran en dichas situaciones los socios o administradores de las entidades que forman parte de la red, y siempre y cuando, por razón de la estructura y dimensión de la sociedad de auditoría, puede existir relación con posibles efectos o influencia en el resultado del trabajo de auditoría.

Con el nuevo artículo 8 quinquies se reduce el período de tres a dos años de la **prohibición posterior al cese** como auditor de formar parte de los órganos de administración o dirección de la auditada, de ocupar cargo de empleo, y de tener interés financiero significativo en dicha entidad o en las vinculadas a ésta por estar sometidas a la misma unidad de decisión o de influencia significativa.

Asimismo, se reduce el alcance de los sujetos a los que alcanzan las prohibiciones limitándose, con carácter general, a los socios de la sociedad de auditoría, auditores o no, que tengan responsabilidad de supervisión o gestión en la realización del trabajo de auditoría y puedan influir, directamente, en su valoración y resultado final.

Se elimina la prohibición para aquellos socios que, no teniendo dicha responsabilidad y capacidad, dejen de tener cualquier vinculación o interés con la sociedad de auditoría antes de formar parte de la entidad auditada. Dicha eliminación no opera cuando por razón de la estructura y dimensión de la sociedad de auditoría pueda existir influencia recíproca entre los socios.

El elemento objetivo de la prohibición se reduce, al no ser de aplicación cuando el interés financiero sea sobrevenido o se adquiera en condiciones normales de mercado y el socio haya dejado de tener vinculación con la sociedad de auditoría.

Por último, se precisa el efecto que el incumplimiento de la prohibición tiene para la sociedad de auditoría, que supone la incompatibilidad para la realización de los trabajos de auditoría de la auditada o de las sociedades que formen parte del grupo en los 2 años siguientes al incumplimiento de la prohibición.

En resumen, el régimen de independencia se hace más severo, no solamente porque es el propio auditor el que tendrá, en muchas ocasiones, que efectuar juicios razonados y documentados sobre su decisión de actuar cuando existan amenazas a la independencia, sino también porque se introducen extensiones de las causas de incompatibilidad por razón de pertenecer a una red de entidades donde exista unidad de decisión. No obstante, se han reducido las extensiones temporales de la incompatibilidad, tanto antes de la aceptación del trabajo como después de haberlo realizado.

IX. PRÓRROGA TÁCITA DE LOS CONTRATOS DE AUDITORÍA

Por lo que respecta a los **contratos de auditoría**, el artículo 8 quáter introduce la posibilidad de que los contratos de auditoría se prorroguen tácitamente. Esta posibilidad podrá dar lugar a la modificación del Reglamento del Registro Mercantil con la finalidad de dotar de seguridad jurídica los nombramientos de auditores vigentes en cada momento.

La prórroga tácita de los contratos estaba prohibida hasta la promulgación de la Ley, debiendo la empresa auditada acordar con el auditor un nuevo contrato cuando el anterior hubiera llegado a su término. Los contratos iniciales podían extenderse a un periodo entre tres y nueve años, y los posteriores a un máximo de tres. No obstante, muchas sociedades hacían nombramientos anuales en los contratos posteriores al primero, lo que suponía unas trabas y coste importantes, ya que el nombramiento debía ser acordado por la Junta General todos los años, y además elevado a escritura pública e inscrito en el Registro.

Con el nuevo régimen, que seguramente requiere de ciertas modificaciones importantes en el tratamiento que deba dársele al nombramiento en el Registro Mercantil, se simplificarán los trámites para las sociedades auditadas.

X. RESPONSABILIDAD CIVIL

La **responsabilidad civil** de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría

ha sido un importante caballo de batalla, puesto que los auditores siempre han mantenido que al ser ilimitada y solidaria con los administradores, recaía sobre ellos un peso mucho más fuerte que el que les correspondía, puesto que son los administradores quienes realizan la gestión de la entidad, mientras que el auditor solo puede ser responsabilizado por no haberse dado cuenta del problema y haber informado sobre él.

La Recomendación de 5 de junio de 2008 de la Comisión Europea sobre limitación de la responsabilidad civil de los auditores legales y de las sociedades de auditoría que realicen auditorías de sociedades domiciliadas en un Estado miembro y cuyos valores estén admitidos a negociación en un mercado regulado de un Estado miembro, sin perjuicio del derecho de las partes perjudicadas a la obtención de un resarcimiento justo, **recomienda la limitación de la responsabilidad civil de los auditores**, salvo en el caso de incumplimiento deliberado de sus deberes, mediante tres métodos, entre los que se encuentra *"la fijación de un conjunto de principios en virtud de los cuales un auditor legal o una sociedad de auditoría únicamente sean responsables dentro de los límites de su contribución real al perjuicio sufrido por el reclamante, y, por tanto, no sean conjunta y solidariamente responsables con otros causantes del perjuicio"*.

Si bien la responsabilidad proporcional al daño causado es el aplicable desde la Ley 44/2002, la Ley 12/2010 ha modificado la redacción del artículo 11 para adaptarlo al texto de la citada Recomendación, a la vez que ha reducido el plazo de prescripción de la responsabilidad contractual (con la entidad auditada) de 15 a 4 años, equiparando dicho plazo al de responsabilidad de los administradores de la entidad auditada.

XI. LEVANTAMIENTO DEL DEBER DE SECRETO ANTE DELITOS

Por lo que se refiere al **deber de secreto** de los auditores y sociedades de auditoría, se extiende a todas las personas que hubieran intervenido en la realización de la auditoría y se levanta dicho deber ante el deber de denuncia para los profesionales en los casos de que tuvieren noticia de algún delito público, contemplado en el artículo 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal (LEC), zanjando así las dudas de interpretación al respecto que suscitaba el artículo 13 de la LAC en relación con el citado de la LEC, entre otros, a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

El artículo 14 amplia las autoridades supervisoras ante las que se levanta el deber de secreto para incluir las peticiones de los órganos autonómicos competentes en materia de supervisión y control de entidades aseguradoras, así como ante requerimientos de los órganos de control interno o externo de la gestión económico –financiera del sector público, respecto de las auditorías realizadas a entidades bajo sus respectivos ámbitos competenciales.

Asimismo, se levanta el secreto del auditor predecesor, a la vez que se le obli-

ga a permitir el acceso del auditor sucesor a cualquier información de la que dispusiera relacionada con la entidad auditada, en el supuesto de sustitución de auditores de cuentas o sociedades de auditoría.

Este régimen, que obliga al profesional a denunciar los delitos que conozca en razón de su trabajo, complementa la línea seguida en otras leyes, como por ejemplo la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, que en su artículo 1 incluye a los auditores de cuentas entre los sujetos obligados a realizar determinadas diligencias e informar inmediatamente a las autoridades competentes (en este caso la Comisión de Prevención de Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias) de las irregularidades detectadas.

XII. AUDITORES DE ENTIDADES DE INTERÉS PÚBLICO

Entramos ya en un nuevo concepto, a los efectos exclusivos de aplicación de la LAC, introducido por la Ley 12/2010: el de **entidad de interés público** (EIP), que serán aquéllas cuya importancia económica requiera un cuidado especial por parte del auditor de cuentas.

De acuerdo con la nueva disposición adicional novena de la LAC se consideran las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores, las entidades de crédito y las empresas de seguros sometidas al régimen de supervisión y control atribuido al Banco de España, a la Comisión Nacional del Mercado de Valores y a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, así como a los organismos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras. Asimismo, tendrán la consideración de EIP las entidades que se determinen reglamentariamente en atención a su importancia pública significativa por la naturaleza de su actividad, por su tamaño o por su número de empleados, así como los grupos de sociedades en los que se integren todas las entidades anteriores.

Sorprende la exclusión de dicha definición, al menos hasta tanto no entre en vigor un nuevo Reglamento de la LAC, por ejemplo, de los fondos de inversión o de pensiones y de sus sociedades gestoras, así como de las empresas de servicios de inversión, cuyos auditores en la LAC vigente hasta el 1 de julio de 2010 estaban sujetos a determinadas obligaciones, si bien es cierto que al no requerir la Directiva requisitos específicos para una única definición de EIP, sino sólo al menos para las entidades cotizadas, actualmente existe una diversidad de definiciones que van desde considerar sólo de interés público aquellas entidades cuyos valores estén admitidos a cotización en un mercado regulado hasta aquellas jurisdicciones de la Unión Europea en las que se consideran de entidades de interés público aquellas con un determinado volumen de negocio y activos, así las que capten dinero del público, incluidas las entidades benéficas.

La realización de una auditoría de una EIP tiene efectos en el auditor de cuentas o

en la sociedad de auditoría al obligarles el nuevo artículo 14 bis de la LAC a publicar anualmente, a través de sus páginas de Internet, un **informe anual de transparencia** de en los tres meses siguientes a la finalización del ejercicio económico, en el que ha de incluirse diversa información muy relevante para los usuarios de los informes de auditoría, entre la que destaca la descripción de la red del auditor o sociedad de auditoría, así como de los acuerdos o cláusulas estatutarias que regulen su vinculación, la descripción del sistema de control de calidad interno del auditor o sociedad de auditoría y la declaración del órgano de administración o de gestión sobre la eficacia de su funcionamiento, con indicación de cuándo tuvo lugar el último control de calidad, una relación de las entidades de interés público para las que hayan realizado trabajos de auditoría en el último ejercicio, información sobre los procedimientos o protocolos de actuación seguidos por el auditor o sociedad de auditoría para garantizar su independencia junto con una mención a las revisiones internas del cumplimiento del deber de independencia realizadas, información sobre la política seguida respecto a la formación continuada de los auditores, información sobre el volumen total de negocios, con desglose de los ingresos según procedan de la actividad de auditoría o de la prestación de otros servicios distintos a dicha actividad, así como información sobre las bases para la remuneración de los socios de las sociedades de auditoría.

Los auditores de las EIP están sujetos a la obligación de rotación del 8 quater, junto con los auditores de aquellas sociedades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea superior a 50 millones de euros (antes el límite estaba situado en 30 millones de euros). Adicionalmente, la comisión de una infracción en un trabajo de auditoría de una EIP será tenida en cuenta como un agravante de la sanción correspondiente. Procede indicar que la obligación de rotación ya no afecta a la totalidad del equipo de auditoría sino sólo al auditor firmante del informe de auditoría una vez que hayan transcurrido 7 años desde el contrato inicial, es decir cuando en el séptimo año o en los años siguientes la auditada tenga la consideración de una EIP o alcance la citada cifra de negocios.

Adicionalmente, la Directiva impone al responsable último del sistema de supervisión pública de la actividad de auditoría, en nuestro caso al ICAC, la obligación, en relación con los auditores y las sociedades de auditoría de EIP, realizar un control de calidad al menos cada 3 años.

XIII. SANCIONES

En cuanto a la **potestad sancionadora**, en la Ley 12/2010 se extiende a los sujetos no auditores de la red del auditor o sociedad de auditoría, por resistencia u obstrucción a las funciones del ICAC relativas a la supervisión del cumplimiento del requisito de independencia de dichos auditores o sociedades, así como a los sujetos no auditores por incumplimiento de la prohibición establecida en el nuevo artículo 8 quinquies o por el incumplimiento de la obligación de secreto del artículo 13 de la LAC.

Se amplia la tipificación como infracción muy grave a los siguientes supuestos: el incumplimiento de la prohibición establecida, como consecuencia de la imposición de una sanción por infracción grave o muy grave, de auditar las cuentas anuales correspondientes a los 3 ejercicios de la entidad auditada siguientes a la fecha en la que la sanción administrativa adquirió firmeza, para la que el auditor realizó el trabajo de auditoría por el que se le sancionó, así como el incumplimiento del deber de custodia de la documentación de auditoría.

Debe resaltarse que para que el incumplimiento de las normas de independencia se considere infracción muy grave ha de concurrir dolo o negligencia especialmente grave e inexcusable. En caso contrario, se considera una infracción grave. Esta limitación parece paradójica, puesto que la independencia es un requisito esencial para la eficacia de la auditoría, y si el auditor no es independiente (con o sin dolo o negligencia especialmente grave) la validez del informe queda anulada. Por otra parte, en una actividad profesional regulada, donde el profesional debe conocer perfectamente las normas reguladoras, la existencia de dolo o negligencia en caso de incumplimiento debería considerarse el caso más normal, puesto que el actuante es consciente de su obligación de ser independiente.

Se amplía la tipificación como infracciones graves a los siguientes supuestos: la emisión del informe de auditoría en una fecha en la que no sea susceptible de cumplir con la finalidad por la que se encargó; la remisión de información al Registro Oficial de Auditores de Cuentas de forma sustancialmente incorrecta así como la falta de comunicación de la inobservancia de los requisitos exigidos para el acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuentas, cuando se siga ejerciendo la actividad; la inexistencia o falta sustancial de aplicación de sistemas de control de calidad internos; la firma de un informe de auditoría en nombre de una sociedad de auditoría por un auditor que no esté expresamente designado por dicha sociedad para ello; el incumplimiento por parte del auditor predecesor o del auditor de una entidad consolidada de la obligación de permitir al auditor sucesor o al auditor del grupo, respectivamente, el acceso a la documentación de auditoría de la auditada.

En el régimen de sanciones que se contiene en el artículo 17 se introducen modificaciones, fundamentalmente, en relación con las sanciones para las sociedades de auditoría. Así, se disminuyen los porcentajes máximos que se aplican sobre los honorarios cuando la sanción recae sobre las sociedades de auditoría pasando, para infracciones muy graves a estar entre el 3,1 por ciento y el 6 por ciento de la facturación (anteriormente estaban entre el 10,1 por ciento y 20 por ciento), y para las infracciones graves de hasta el 3% (anteriormente hasta el 10 por ciento).

Una modificación muy importante es la eliminación de los importes mínimos de multa que hasta ahora eran la menor de 300.000€ (muy graves) /150.000€ (graves) o 6 veces (muy grave)/3 veces

(grave) lo facturado por el trabajo de auditoría. Estos mínimos se sustituyen por 24.000€ (muy graves) / 12.000€ (graves).

Por lo que se refiere a las sanciones por infracciones cometidas por auditores de cuentas individuales, sólo se modifican las multas correspondientes a infracciones muy graves, hasta el 1 de julio de 2010 comprendidas entre 12.001 y 24.000€, que pasan a ser de seis a nueve veces la cantidad facturada por el trabajo de auditoría en el que se haya cometido la infracción, sin que la sanción resultante pueda, en ningún caso, ser inferior a 18.001€ ni superior a 36.000€, máximo éste que no será de aplicación en aquellos casos en que la infracción se refiera a un trabajo de auditoría de cuentas de una entidad de interés público.

Con carácter general, para la cuantificación de las sanciones se incluye como un criterio a tener en cuenta para la graduación de la sanción que al trabajo de auditoría se refiera a las cuentas de una entidad considerada como de interés público.

Lo explicado hasta aquí demuestra que la Ley, si bien ha ampliado los tipos de infracción, para recoger la experiencia de los últimos años en cuanto al comportamiento de algunos auditores, ha rebajado considerablemente el importe económico de las sanciones, hasta el punto de que podría discutirse si las mismas pueden tener un efecto disuasorio en quienes las cometen. Además, puede resultar paradójico que las infracciones relacionadas con la independencia, para ser calificadas y sancionadas como muy graves, tengan que incluir dolo o negligencia por parte del auditor, quedándose en caso contrario como meramente graves.

XIV. CONTROL DE LA ACTIVIDAD DE AUDITORÍA DE CUENTAS

Por lo que respecta al **control de la actividad de auditoría de cuentas** la Ley 12/2010 confirma al ICAC como organismo encargado de la gestión de la supervisión pública de la actividad de auditoría de cuentas, al mismo tiempo que refuerza dicha supervisión al regular el control de calidad externo de los auditores y sociedades de auditoría que el ICAC ha de llevar a cabo, de acuerdo con lo dispuesto en la Directiva, cada 6 años, con carácter general, y cada 3 años, para los auditores y sociedades de auditoría de entidades de interés público, control de calidad adicional al control técnico o investigación de trabajos de auditoría concretos que el ICAC ha venido realizando.

El control de calidad externo tiene por objeto la inspección y revisión periódica, con carácter preventivo, de los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría, mediante la evaluación de sus sistemas internos de control de calidad y la formulación de requerimientos de mejora, cuya falta de seguimiento se tipifica como infracción grave. Cuando sea necesario, el ICAC podrá hacer uso de la previsión contenida en la disposición adicional quinta que se añade a la LAC, la cual contempla la posibilidad de que el ICAC acuerde con terceros, incluidas las corporaciones repre-

sentativas de los auditores de cuentas, las tareas relacionadas con la ejecución del control de calidad, aunque siempre bajo su dirección y supervisión.

Asimismo, por mandato de la Directiva, se da mayor transparencia al ejercicio de la supervisión pública, mediante la publicación anual de los planes de actuación del ICAC, una memoria de actividades, así como los resultados generales y las conclusiones alcanzadas del control de calidad externo realizado, publicación que podría ver por primera vez la luz en el próximo nº 82 del Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC).

XV. COOPERACIÓN INTERNACIONAL

Como parte del sistema de supervisión pública, cuya responsabilidad se atribuye al ICAC, se regulan en los artículos 24 y 25 que se incorporan a la LAC los **mecanismos de cooperación internacional** con las autoridades competentes en materia de auditoría de cuentas de los Estados miembros de la Unión Europea y de terceros países. Por lo que se refiere a la cooperación con las autoridades competentes de los Estados miembros de la Unión Europea, se prevé el intercambio de toda la información necesaria para el ejercicio de las competencias de autorización, registro, control de calidad, investigación y régimen disciplinario, así como la realización de investigaciones a petición de un Estado miembro. Respecto a la cooperación con las autoridades competentes de terceros países, se prevé el acceso a los papeles de trabajo y otra documentación referidos a auditorías de entidades domiciliadas en España cuyos valores emitan en dicho tercer país (o de entidades que formen parte de un grupo que divulgue sus cuentas en dicho tercer país), siempre y cuando dichas autoridades cumplan con los requisitos de reciprocidad y confidencialidad para ser declarados por la Comisión europea como adecuadas.

De esta forma, se da respuesta a la complejidad de las auditorias de grupos internacionales y a un entono económico cada vez más globalizado.

XVI. TRANSMISIÓN DE LA RESPONSABILIDAD ADMISTRATIVA DE SOCIEDADES DE AUDITORÍA EXTINGUIDAS

La disposición adicional sexta que se añade a la LAC recoge una modificación de la responsabilidad administrativa de las sociedades de auditoría no debida a la Directiva. En concreto, establece el régimen de **transmisión de la responsabilidad administrativa de las sociedades de auditoría extinguidas** a sus socios.

XVII. LEY DEL MERCADO DE VALORES. EL COMITÉ DE AUDITORÍA

Por lo que se refiere a la **Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores (LMV),** se introducen importantes modificaciones en su disposición decimoctava relativa al **Comité de Auditoría** de las entidades de interés público cuyos valores estén admitidos en un mercado regulado.

En lo que respecta a la composición del Comité de Auditoría, se requiere que, al menos, un miembro de su Comité de Auditoría tenga conocimientos en materia de contabilidad o de auditoría.

Adicionalmente, se refuerzan las funciones y responsabilidades del Comité, regulándose determinadas obligaciones de comunicación entre los auditores o sociedades de auditoría y el Comité de auditoría, y requiriendo que el Comité de Auditoría emita un informe anual en el que se manifieste sobre la independencia de los auditores de cuentas y, en particular, sobre la posible incidencia que la situación de independencia haya podido tener sobre la prestación de servicios adicionales a los de auditoría de cuentas por aquéllos o sus entidades vinculadas.

Se encomienda al Comité de Auditoría la supervisión de la eficacia del control interno y de los sistemas de gestión de riesgos, debiendo discutir con los auditores las debilidades significativas detectadas durante el desarrollo de la auditoría de cuentas.

Por último, el Comité de Auditoría deberá supervisar el proceso de elaboración y presentación de la información financiera regulada.

XVIII. REFLEXIONES FINALES

Como cualquiera de las leyes que regulan una actividad profesional, la importante modificación habida en la Ley de Auditoría de Cuentas, por efecto de la aprobación de la Ley 12/2010, de 30 de junio, debe ser vista en función de las posibilidades que haya de que el ejercicio de la auditoría mejore en cuanto a calidad interna y comparabilidad internacional.

En buena medida, dado que la Ley es principalmente el resultado de la transposición de una Directiva de la Unión Europea, se trata de que el ejercicio de la actividad profesional sea cada vez más uniforme con las prácticas europeas, por lo cual se introducen facilidades para la participación en sociedades de auditoría por otras nacionales o extranjeras, la utilización de normas internacionales de auditoría comunes a todos los países y la obligación de inspeccionar periódicamente el control de calidad implantado por auditores y sociedades de auditoría.

La inspección periódica podría suponer una disminución de la actividad sancionadora, siempre que los auditores y las sociedades siguieran las recomendaciones de los inspectores en aquello que pudiese suponer un riesgo de malfuncionamiento o incumplimiento normativo. En cualquier caso, el régimen disciplinario y sancionador de la actividad se mantiene, ampliando los tipos de infracciones y reduciendo la cuantía pecuniaria de las sanciones.

La consideración aparte de los auditores de las entidades de interés público, que serán las cotizadas, reguladas y aquéllas que por su naturaleza o tamaño se determinen, permitirá un control más estricto sobre los informes de auditoría relativos a entidades económicamente significativas, así como sobre los auditores que los emiten.

Por último, cabe destacar que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) sigue siendo el órgano rector del Sistema Público de Supervisión de la auditoría de cuentas, con potestad para la inscripción de auditores, la elaboración de normas, el seguimiento de la formación continuada de los auditores y la gestión del sistema de inspecciones e investigaciones.