

José M. Marín Vilanova

*Socio de MTR y ASOCIADOS
Firma-Miembro del GRUPO-20*

DE QUE Y ANTE
QUIEN SON
RESPONSABLES
LOS AUDITORES:
EQUIVOCOS
QUE ES
CONVENIENTE
ACLARAR

SON equivocaciones bastante extendidas y que han sido fuente de no pocos problemas el que por parte de la comunidad de negocios en nuestro país se entienda, que una vez que las cuentas anuales de una Sociedad han sido revisadas por los auditores de cuentas, y éstos hayan emitido su informe, la responsabilidad sobre dichas cuentas es de los auditores. Lo es también pensar, que unas cuentas anuales auditadas (sobre todo si el informe no contiene salvedades), son la garantía de su precisión total (en todos sus detalles) y de la «salud» operativa y financiera de la sociedad a la que se refieren.

En el primer caso no podría ser así, pues prefiguraría una cierta situación de connivencia entre los administradores y los auditores. Tanto la naturaleza de la profesión de auditor, como la normativa legal que regula su actuación (especialmente en España), ha sido especialmente sensible y exigente en, al menos formalmente, preservar la independencia de los auditores en relación con las entidades (y las personas que las dirigen) en las que actúan ejerciendo como tales.

El Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (TRLSA) y la reciente Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada (LSRL) exigen, en los ámbitos que les son comunes, el mismo grado de responsabilidad a los administradores y a los auditores (y a los profesionales de la auditoría nos parece bien que así sea) pero, y esto es muy im-

portante, los hechos por la que esta responsabilidad es exigible, están perfectamente diferenciados:

- Los administradores son responsables siempre de la formulación de las cuentas anuales y de su contenido, lo que implica, además de la buena fe en su formulación, entre otras cosas el haber utilizado políticas y principios contables adecuados, efectuado juicios razonables y prudentes, etc., con el fin de que las cuentas anuales «transmitan» una «imagen» (que sin ser exacta, por que no lo puede ser nunca) sea lo suficiente o lo razonablemente «fiel» de la situación de la Sociedad y de sus resultados. Esta responsabilidad es indelegable y por tanto sólo a los administradores les puede ser exigida.
- Los auditores de cuentas de una Sociedad tienen, en cuanto a extensión y grado de exigencia, prácticamente las mismas responsabilidades que los administradores; sin embargo, sólo se les puede exigir cuando sea evidente que la opinión que han dado sobre las cuentas anuales (que no olvidemos son responsabilidad de los administradores) no ha sido sustentada, además de en su juicio profesional, en el estricto cumplimiento de las normas técnicas de auditoría que re-

gulan todas sus actuaciones como auditores de cuentas.

Esta «distribución» y delimitación de responsabilidades se expresa en el párrafo de alcance de cualquier opinión de auditoría, quizás éste debería ser más explícito (siguiendo el modelo de USA) en cuanto a que significa el trabajo de los auditores sobre el que sustentan su opinión, para que cualquier usuario del informe comprenda fácilmente lo que a los profesionales nos parece evidente: No podemos asumir responsabilidades más que por lo que hemos hecho mal, y el no hacerlo bien puede tener su origen en motivos muy diferentes; tanto en la falta de preparación, como en un juicio de buena fe pero erróneo, como (y esto es lo que, lamentablemente, se interpreta con mayor frecuencia) por actuaciones dolosas, poco responsables o carentes de la necesaria objetividad.

A un auditor, al menos con la Ley en la mano, jamás se le podrá exigir responsabilidad por la actuación dolosa de un administrador al formular las cuentas incluyendo información no cierta u omitiendo información significativa para su comprensión global. Obviamente, solo si su trabajo está profesionalmente planeado, ejecutado en forma estricta e independiente, se ha tomado todas las cauciones necesarias en función de la situación específica de la Sociedad auditada y su opinión refleja las conclusiones derivadas del trabajo hecho en esa forma. El audi-

tor, y esto no debe escandalizar a nadie, no está a salvo de la potencial mala fe de los administradores y puede ser engañado. Sólo se le podrá exigir responsabilidad por haberlo sido, si debiendo de haber hecho «cosas» (pruebas de auditoría o inclusión de salvedades en el informe) ante determinados «indicios» no las hizo, y/o fue laxo en su alcance y/o evaluación de los resultados de sus pruebas o ni siquiera las realizó.

El auditor no es un «policía administrativo» que lo revisa todo, pensando que los administradores pretenden, sistemáticamente, ocultarle hechos; el auditor es un profesional que con un amplio conocimiento y experiencia en el mundo de la empresa, conocedor de unas técnicas más o menos sofisticadas de revisión, con una metodología adecuada y dominando la legislación que debe aplicarse, revisa unas cuentas anuales que supone formuladas de buena fe por los administradores. Idealmente, el auditor ratificará ante los accionistas que los administradores, que pusieron al frente de su Sociedad, les están presentando una información financiera relevante y que les permite seguir la marcha de su gestión para renovarles o revocarles su confianza.

Lo que expusimos en los párrafos anteriores está perfectamente avalado, tanto por la legislación mercantil societaria (TRLSA y LSRL), como por la específica de auditoría a través de la Ley y su Reglamento, así

como las diferentes Normas Técnicas publicadas en el *Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría* (BOICAC), que en su n.º 4 (enero 1991) detalla las normas técnicas que con carácter general que regulan la actuación de los auditores.

En el ámbito internacional, el Comité creado en 1991 en la Gran Bretaña y presidido por Sir Adrian Cadbury (conocido en el entorno profesional como el «Informe Cadbury») estudió aspectos financieros y de control de las Sociedades. El «Informe Cadbury» vio la luz a finales de 1992, y en él también se exponen, entre otros asuntos, las responsabilidades, ante los accionistas, de los miembros del Consejo de Administración y las de los Auditores, segregando con bastante claridad, los motivos por los que les pueden ser exigibles, aunque en su amplitud puedan ser similares. Este «Informe» contiene una serie de recomendaciones que, no nos cabe duda, deberíamos recoger en nuestro país; aunque, con un timbre de orgullo, también haya que decir que algunos de los puntos que contiene ya están indicados o desarrollados en nuestra legislación.

Decíamos al comenzar nuestra exposición, que otra de las equivocaciones más frecuentes es pensar que las cuentas anuales de una sociedad, si están auditadas, son la garantía de la «salud» financiera y operativa de la Sociedad. Añadimos: y se tiende a pensar que, esta especie de «seguro de salud empresarial», en lo que pa-

rece interpretarse por algunos, que es «la opinión del auditor», es para siempre.

Es conveniente que quede claro cual es la dimensión temporal de la opinión del auditor. Lo que un auditor dice en su informe, afecta a la situación de la Sociedad a una fecha (la de su cierre contable) pero en base a un trabajo que el auditor efectuó, con posterioridad a éste y hasta otra fecha, la que figura en su opinión de auditoría o informe.

Desplazándonos a otro campo de actuación profesional, permítasenos proponer un símil: ¿sería aceptable responsabilizar a un médico por no diagnosticar una perforación de estómago, en septiembre de 1999, habiendo efectuado las analíticas pertinentes y los exámenes radiológicos convenientes, si el paciente tiene, efectivamente, perforación de estómago en mayo del año 2000? Probablemente no, es posible y fisiológicamente explicable, que la perforación se originase con posterioridad a su diagnóstico o no fuera tal, a la fecha del diagnóstico original. En lo que, posiblemente, estaríamos todos de acuerdo es que nuestro juicio anterior no sería el mismo, si el doctor no hubiese efectuado analíticas ni radiografías en septiembre de 1999; al menos habría «sombras de duda» sobre la idoneidad del diagnóstico y los métodos utilizados para efectuarlo profesionalmente. Quizás el símil no es completamente migrable al entorno de la auditoría, pero pretendemos que sea didáctico para:

- Acotar en el tiempo la validez de un diagnóstico, y para
- explicar algo que comentamos antes, la exigencia de responsabilidad profesional cuando ante ciertos «síntomas» no se ponen profesionalmente los medios suficientes para aclararlos y determinar, en base a lo profesionalmente posible, su efecto final sobre el «diagnóstico».

El auditor, en el desarrollo de su cometido profesional, realiza su trabajo en un tiempo determinado y cuyo plazo mínimo regula el artículo 210 del TRLSA. Su trabajo, se refiere a cuentas anuales formuladas por los administradores de la Sociedad y concluye con la emisión de un informe, cuya fecha coincide con la finalización de su trabajo y la obtención, por escrito, de ciertas representaciones (manifestaciones) de los administradores respecto a la formulación y contenido de las cuentas anuales que ha auditado. No sería razonable pensar que el auditor cuando audita un ejercicio, debe extender su revisión y evaluación de los potenciales efectos sobre las cuentas anuales a todos los acontecimientos que afecten a la Sociedad auditada por un período indefinido de tiempo.

Debe quedar, asimismo, claro para todos cuáles son los objetivos de la auditoría de las cuentas anuales que (además de en el art. 208 del TRLSA) se exponen en la Resolución

del presidente del ICAC del 19 de enero de 1991, donde se publican las Normas Técnicas de Auditoría, que nos permitimos recomendar su lectura, completa por cualquier potencial usuario de los informes de auditoría.

Extraemos algunos párrafos del BOICAC n.º 4, que consideramos significativos, entendiendo que su extracción del contexto general de las Normas, no introduce ningún sesgo para el lector (los subrayados son añadidos):

«... El objetivo de la auditoría de las cuentas anuales de una entidad, consideradas en su conjunto, es la emisión de un informe dirigido a poner de *manifiesto una opinión técnica* sobre si dichas cuentas anuales expresan, *en todos sus aspectos significativos*, la imagen fiel ..., *de conformidad con principios y normas de contabilidad generalmente aceptados*.

Los procedimientos de auditoría se diseñan para que el auditor de cuentas pueda alcanzar el objetivo expuesto y *no necesariamente para detectar errores o irregularidades* de todo tipo e importe *que hayan podido cometerse*.

El auditor de cuentas será responsable frente a la entidad auditada y frente a terceros por los daños y perjuicios que sean consecuencia del incumplimiento de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas de las disposiciones que se dicten en el desarrollo de la misma de las Normas Técnicas de Auditoría (véase «supra») ... sin

embargo, no será responsable (si planificó correctamente su examen) de todo error o irregularidad cometido por los administradores, directores o personal de la entidad auditada...»

Más adelante puede leerse:

«... la *opinión técnica* del auditor de cuentas otorga mayor confianza en la fiabilidad de las cuentas anuales. El usuario de informes de auditoría, sin embargo, *no debe asumir que la opinión técnica* del auditor de cuentas es *una garantía sobre la viabilidad futura de una entidad*, ni tampoco una declaración sobre la eficacia o eficiencia con que la dirección ha gestionado los asuntos de la misma ...»

Es necesario añadir, para informar completamente al lector (recomendándole su lectura completa si es de su interés como usuario), que dada la importancia de la «viabilidad futura» de una entidad, y al relacionarse directamente con el principio contable de «Empresa en Funcionamiento», existe una Norma Técnica específica cubriendo este, delicado, tema que se publicó, en su forma definitiva, en el BOICAC n.º 13 (Resolución del Presidente del ICAC de 31 de mayo de 1993). El asunto es muy sensible y por sí solo justificaría una reflexión más amplia, pero sólo queremos dejar constancia aquí, de que es un aspecto que profesionalmente nos preocupa a los auditores y estamos estudiando su planteamiento efectivo en la prác-

tica profesional, que conjugue los dos intereses a salvaguardar: la información relevante para los usuarios y el potencial efecto negativo que una afirmación precipitada podría tener en la entidad auditada.

El hecho de que el informe del auditor de cuentas contenga una *opinión técnica*, implica que el lector debe ser consciente de ello y por tanto ser capaz de evaluar la dimensión y trascendencia de lo que en ella se dice. Es necesario entender que la opinión del auditor se redacta y va dirigida pensando en un usuario que reúne, al menos, las características siguientes:

- Ciertos conocimientos técnicos
- Actitud conservadora ante la información financiero-contable, y
- Algún interés en la entidad auditada.

Además, la opinión evidenciará sólo los aspectos significativos, considerados en el contexto general de las cuentas anuales (y nunca aspectos específicos quizás muy importantes individualmente para un usuario pero carentes de relevancia considerados bajo el prisma de la «importancia relativa»). El no entender claramente (¿o no querer entender?) estas características del informe de auditoría, ha dado origen a no pocas demandas contra los auditores no sólo, y recientemente, en España sino internacionalmente.

En este aspecto no podemos sustraernos de mencionar el caso **Caparo** (Caparo Industries plc v.s. Dickman y otros 1990) citado en el «Informe Cadbury», al comentar la responsabilidad del auditor. En forma resumida, la Cámara de los Lores Británica, concluyó que los auditores no debían una atención especial a Caparo para prevenir una pérdida que éste sufrió (véase Informe Cadbury, BOICAC n.º 18, Apéndice 6, pág. 131). Esto es, no podían asumir una responsabilidad sobre hechos específicos.

La conclusión que nos interesa evidenciar es, que no es razonablemente exigible a un auditor que profesionalmente revisa unas cuentas anuales consideradas en su conjunto, que pueda ser a la vez expreso velador de las transacciones y responsabilidades (individualmente consideradas) que la entidad ha efectuado o incurrido con cada uno de los terceros con los que ha iterado en el transcurso de su operativa. Claro está, salvo que una individualidad de las que el auditor tenga conocimiento afecte significativamente a las cuentas anuales en su conjunto.

Queremos, no obstante, resaltar que ante el potencial número de usuarios de un informe de auditoría y su diversidad, extender el deber de atención individualizada, podría suponer llevarnos, (citando a Cardozo, C.J., al dictar sentencia en 1931) «a una responsabilidad por una cantidad indeterminada por un tiempo indeterminado y a una clase indetermi-

nada». Esta cita figura en el «Informe Cadbury» al manifestarse como no partidario de que se altere la responsabilidad, tal como se establece en el caso **Caparo**, antes citado.

Los profesionales de la auditoría estamos totalmente de acuerdo en asumir nuestra responsabilidad. Queremos responder ante la comunidad de negocios y los usuarios de nuestro trabajo de nuestras obligaciones al realizarlo efectiva y profesionalmente, no queremos, obviamente, que se nos reclamen responsabilidades que legalmente no nos son exigibles y que por tanto no somos, profesionalmente, conscientes que asumimos al realizar nuestra función, que entendemos tiene una dimensión social importante.

La solución: que todos estemos mejor informados para que no se produzcan «diferencias de expectativas» entre usuario y profesional de la auditoría. Es decir, entre lo que **se cree que debemos de hacer y lo que debemos hacer**, con respeto estricto al ordenamiento jurídico que nos regula y conscientes de nuestro compromiso con la sociedad y la comunidad de negocios a los que servimos.

* * *

Creemos que después de un número suficiente de años de la exis-

tencia en España de un Derecho Contable y la aplicación regulada de la auditoría, y ante las disfunciones que se han observado en nuestro país, y que en nada han contribuido a reconocer la importante labor que los auditores desempeñamos, es necesario intentar poner fin a la extendida práctica de atribuir **«la culpa de las malas noticias al mensaje»**. Para ello, lo mejor por nuestra parte es no cesar en nuestra preparación ante realidades económicas cada vez más complejas y cambiantes y ser totalmente respetuosos con la legislación y profesionales en su interpretación y aplicación práctica. Por otra parte, sería deseable que los usuarios finales de nuestro trabajo adquiriesen el compromiso de conocer exactamente en qué consiste, cuál es su dimensión práctica y para qué sirve el trabajo de los auditores y para qué puede ser utilizado el informe de auditoría.

Esta transparencia y conjunción de expectativas entre los que formamos el mercado, no hará más que contribuir en una mejor información financiera, una práctica profesional más estricta y el reconocimiento justo por la comunidad de negocios, lo que supondrá un beneficio innegable del que se beneficiaría nuestra sociedad democrática en su conjunto.