

1. Contexto histórico de la auditoría

Los primeros indicios de la auditoría se remontan a las antiguas civilizaciones. Durante la época neolítica, alrededor del 5.000 o 6.000 A.C, las comunidades de pastores y agricultores comenzaron a formar asentamientos permanentes. A medida que los bienes eran atesorados y depositados en los almacenes, surgió la necesidad de llevar a cabo recuentos físicos y controles para gestionar el excedente. Era un concepto sumamente primario de lo que hoy se conoce como auditoría (Emilio Gironella Masgrau, 1978)¹.

Desde una perspectiva moderna, la auditoría en España ahonda sus raíces en los primeros documentos contables que exigían revisión. El contexto de principios del siglo XIX, caracterizado por el dominio de pequeños y medianos comerciantes, explica por qué los Códigos de Comercio de 1829 y 1885 no contemplaron la figura del auditor ni abordaron la importancia de su labor. Es fundamental para entender la evolución de la auditoría como actividad.

La primera mención legislativa a la revisión de cuentas se establece en el art. 34 del Real Decreto de 17 de febrero de 1848, en materia de compañías mercantiles por acciones, que estableció la obligación de presentar un balance que debía ser verificado por una autoridad pública. En 1850, se crearon las escuelas de comercio y la figura de los titulares mercantiles adquirió una gran relevancia. Estos profesionales, expertos en contabilidad, presentaron una petición a las autoridades para crear un cuerpo colegiado encargado de intervenir y reconocer con fe pública las operaciones contables. A pesar de que esta propuesta no tuvo éxito, en 1857, el Gobierno comenzó a exigir a la mayoría de comerciantes una copia de los balances generales para proceder a su comprobación con los libros de contabilidad. Son los inicios de la actividad auditora².

Durante la primera mitad del S XX, el escaso interés por parte de los partidos políticos, empresarios y hombres de negocios, quienes se oponían a la figura del auditor externo, impidió la tramitación de una ley de auditoría. Sin embargo, la implementación del Plan General de Contabilidad en 1973, junto con diversos proyectos legislativos europeos en esta materia, impulsó una mayor conciencia sobre la importancia de la auditoría y la transparencia en la información financiera.

Finalmente, el Consejo de Ministros aprobó, en septiembre de 1987 el anteproyecto que dio lugar a la primera ley de auditoría en España, originada como respuesta a la necesidad de adoptar la VIII Directiva Comunitaria. En la exposición de motivos de la Ley 18/1988 de Auditoría de Cuentas, se abordó la importancia de la actividad auditora y la necesidad de exigir una información económica y contable transparente³.

Desde 1988, la normativa en materia de auditoría de cuentas ha evolucionado para garantizar un mayor control e integridad en la actividad. En 2002, entró en vigor la Ley 44/2002 de Medidas de Reforma del Sistema Financiero, cuyo propósito era facilitar el acceso de los organismos públicos supervisores al trabajo de los auditores. Posteriormente, la Ley 62/2003 mejoró la composición y amplió las funciones de los órganos rectores del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

¹ Puig de Travy, C. (2024). *Auditoría: un pasado emocionante y un futuro resiliente* (p. 15). Real Academia Europea de Doctores

² Puig de Travy, C. (2024). *Auditoría: un pasado emocionante y un futuro resiliente* (p. 42 y ss). Real Academia Europea de Doctores

³ Puig de Travy, C. (2024). *Auditoría: un pasado emocionante y un futuro resiliente* (p. 47). Real Academia Europea de Doctores

(ICAC). En 2007, la Ley 16/2007 reformó la legislación mercantil en materia contable, promoviendo una armonización a nivel internacional, lo cual afectó de manera positiva e indirecta a la auditoría. Más adelante, la Ley 12/2010 modificó la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, la Ley del Mercado de Valores y el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas para adaptarlas a la normativa comunitaria. Finalmente, la Ley 22/2015, de 20 de julio, incorporó los cambios introducidos por la Directiva 2014/56/UE, derogó la normativa anterior y estableció un marco renovado adaptado a las nuevas realidades de la auditoría.

2. La figura del auditor de cuentas: opinión e informe

La auditoría de cuentas consiste en la revisión de los documentos contables de una entidad con la finalidad de que un experto emita un informe técnico que evalúe su fiabilidad⁴. Esta actividad debe ser realizada necesariamente por un auditor de cuentas o por una sociedad auditada conforme a lo estipulado en la Ley de Auditoría de Cuentas⁵.

El auditor es un profesional independiente que verifica que las cuentas anuales de la entidad reflejan de manera fiel el patrimonio, y que los estados financieros son veraces. La imagen fiel se refiere a la obligación de presentar una información precisa y objetiva de la situación financiera de la entidad. El auditor debe siempre actuar con buen comportamiento y conducta intachable. Su trabajo ha de ser ejecutado con absoluta diligencia profesional⁶.

Es importante mencionar que la auditoría no ofrece una seguridad absoluta pues es imposible revisar la totalidad de las transacciones de la entidad. Además, el suministro de la información contable al auditor depende de la dirección y del órgano de gobierno. Si el Consejo de Administración esconde o manipula los documentos contables con el ánimo de engañar deliberadamente al auditor, el informe final resultará inexacto y no reflejará de forma fiel la imagen de la compañía.

La ley recoge dos modalidades de auditoría: por un lado, la auditoría de las cuentas anuales y por otro, la auditoría de los estados financieros. Las cuentas anuales son un conjunto de documentos contables que reflejan la situación económica de una empresa durante un periodo de tiempo, generalmente un año. Estas incluyen el balance de situación, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria.

Los estados financieros son informes contables que detallan la situación financiera de una entidad en un momento específico o durante un periodo de tiempo. Son menos amplios que las cuentas anuales y suelen responder a decisiones estratégicas. Aunque pueden coincidir con algunos de los documentos de las cuentas anuales, su finalidad es proveer información relevante para la toma de decisiones. En definitiva, la información financiera juega un papel decisivo en la planificación y evaluación de estrategias por parte de los accionistas, directivos, acreedores e inversores.

A medida que la auditoría desempeña un papel clave en la verificación de la fiabilidad de esta información, es importante entender la distinción entre las disciplinas de contabilidad y auditoría.

⁴ Torralbo Arroyo, P. A. (2019). *El marco de responsabilidad de los auditores de cuentas* (p. 4)

⁵ Aláez González, B. (2015). *La independencia del auditor de cuentas: principios y normas* (p. 4)

⁶ Ech-Chaouy Kuiret, H. (2020). *Las obligaciones y responsabilidades de los auditores de cuentas anuales. Análisis de las infracciones y sanciones administrativas durante el periodo 2015–2019* (p. 3)

Aunque ambas están estrechamente relacionadas y comparten orígenes comunes, en los inicios los términos auditor y contable se utilizaron de forma indistinta, sus enfoques son diferentes⁷.

La contabilidad se enfoca en registrar, clasificar y resumir los sucesos económicos para proporcionar información financiera mientras que la auditoría se dedica a revisar y analizar esa información con el propósito de emitir una opinión profesional. Los auditores deben entender los principios que rigen la contabilidad pero su labor va mucho más allá, ya que mediante técnicas de revisión han de garantizar que la información del informe de auditoría está reflejada de forma correcta según los marcos normativos aplicables.

El elemento esencial de la actividad de auditoría es la emisión del informe. En él, el auditor expresa su opinión técnica sobre los documentos contables y los estados financieros auditados. En la actualidad los informes de auditoría tienen una estructura perfectamente delimitada en cuanto a su contenido detallando la metodología empleada, los hallazgos, las conclusiones y la opinión del auditor.

La opinión del auditor respecto al informe puede ser favorable, modificada con salvedades o desfavorable. La opinión favorable se emite cuando el auditor concluye que los documentos contables y estados financieros han sido preparados correctamente conforme a la normativa aplicable. En caso de que el auditor detecte incorrecciones materiales o que no pueda obtener evidencias suficientes para emitir una información completa introducirá las salvedades. Si considera que las incorrecciones no son generalizadas y que las incorrecciones son materiales y no afectan a la imagen fiel de la entidad, emitirá una opinión con salvedades. La opinión desfavorable o denegada se emitirá cuando el auditor concluya que los documentos contables presentan incorrecciones, no han sido preparados conforme a la ley y no reflejan, en los aspectos esenciales, la imagen fiel de la entidad. La opinión del auditor expresa que las cuentas anuales no cumplen con los mínimos legales requeridos⁸.

En conclusión, la auditoría de las cuentas consiste en verificar si los documentos contables y los resultados económicos expresan la imagen fiel del patrimonio de la entidad y si todo ello se ha hecho conforme al marco normativo de aplicación.

3. Marco Normativo

La auditoría se comenzó a regular de una manera formal en el año 1988, momento a partir del cual se consolidó como una labor profesional que debe garantizar la transparencia y fiabilidad de los datos financieros que las empresas revelan. Los auditores de cuentas desempeñan un papel de garante del interés público que trasciende el ámbito de la propia empresa. La auditoría de cuentas se encuentra regulada en la Ley 22/2015, de 20 de julio⁹. A continuación, se introducen brevemente algunos artículos imprescindibles para configurar el marco normativo de la auditoría de cuentas.

El art. 1 de la Ley de Auditoría de Cuentas, en su párrafo primero, establece que su finalidad es regular la actividad de la auditoría de cuentas, sea voluntaria u obligatoria, determinando las

⁷ Puig de Travy, C. (2024). *Auditoría: un pasado emocionante y un futuro resiliente* (p. 60). Real Academia Europea de Doctores

⁸ Colegio de Censores Jurados de Cuentas de Cataluña. (s. f.). *Estructura y contenido del informe de auditoría* (p. 6)

⁹ Palazuelos Cobo, E., Sañudo Martín, L., & Montoya del Corte, J. (2015). *Evolución de la auditoría de cuentas en España: Situación actual y perspectivas de futuro*. Revista de la Agrupación Joven Iberoamericana, (14), 23. ISSN 1988-9011.

condiciones y requisitos que deben cumplirse para su ejercicio. Además, señala que la regulación de la actividad está sujeta al sistema de supervisión pública y a los mecanismos de cooperación internacional a efectos de garantizar el efectivo cumplimiento de la ley¹⁰.

El segundo párrafo del art. 1 define al auditor como un profesional independiente cuya función principal es la de revisar y verificar las cuentas anuales, los documentos contables y cualquier estado financiero de una entidad. El objetivo es emitir un informe que incluya una opinión independiente, imparcial, técnica y ajustada al marco normativo, sobre si dichos documentos contables de la entidad reflejan la imagen fiel del patrimonio, los resultados reales y la situación financiera¹¹.

El tercer párrafo del art. 1 dispone que la auditoría de cuentas debe ser llevada a cabo exclusivamente por un auditor o por una sociedad de auditoría, quienes están encargados de emitir el informe correspondiente conforme a los requisitos y formalidades previstos en la ley¹².

El art. 2 de la ley de cuentas profundiza en la configuración del marco normativo, señalando como preceptos legales, que regirán la actividad auditora, los establecidos en dicha Ley, el Real Decreto 2/2021, que aprueba el Reglamento de Desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas, las Normas Internacionales de Auditoría, las normas técnicas de auditoría, las normas éticas aplicables a la actividad y las normas de control de calidad interno¹³.

Las normas éticas incluyen aquellos principios y valores que deben inspirar la labor del auditor. El capítulo III del Título I de la ley recoge entre otros, el principio de competencia profesional, el principio de diligencia debida, el deber de secreto y acceso a la información, y el principio de integridad y objetividad.

El marco normativo internacional de la auditoría está compuesto por las directivas comunitarias y los reglamentos de la UE, las normas internacionales de auditoría, el Código de Ética para contadores profesionales y las normas internacionales de información financiera.

El estallido de la crisis en el año 2008, causada mayoritariamente por la acumulación de riesgos en las hipotecas subprime, la falta de controles estrictos y la sobrevaloración de activos, alimentó las dudas

¹⁰ art. 1.1 Lac: “Esta Ley tiene por objeto la regulación de la actividad de auditoría de cuentas, tanto obligatoria como voluntaria, mediante el establecimiento de las condiciones y los requisitos de necesaria observancia para su ejercicio, así como la regulación del sistema de supervisión pública y los mecanismos de cooperación internacional en relación con dicha actividad”

¹¹ art. 1.2 Lac: “Se entenderá por auditoría de cuentas la actividad consistente en la revisión y verificación de las cuentas anuales, así como de otros estados financieros o documentos contables, elaborados con arreglo al marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, siempre que dicha actividad tenga por objeto la emisión de un informe sobre la fiabilidad de dichos documentos que pueda tener efectos frente a terceros”

¹² art. 1.3 Lac: “La auditoría de cuentas tendrá necesariamente que ser realizada por un auditor de cuentas o una sociedad de auditoría, mediante la emisión del correspondiente informe y con sujeción a los requisitos y formalidades establecidos en esta Ley”

¹³ art. 2 Lac: “La actividad de auditoría de cuentas se realizará con sujeción a esta Ley, a su Reglamento de desarrollo, así como a las normas de auditoría, de ética e independencia y de control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría”

sobre la obsolescencia de la normativa internacional vigente en el sector de la auditoría. La Directiva 2006/43/CE¹⁴, vigente hasta 2014, fue derogada por la Directiva 2014/56/UE y se establecieron medidas para mejorar la eficiencia en el proceso de la auditoría de cuentas.

Además, se introdujeron normas para reforzar la independencia, objetividad y ética profesional, así como la supervisión pública de la actividad a través de organismos autónomos a los que se les atribuyen competencias en la materia. La independencia del auditor de cuentas es el pilar de esta directiva. Si se garantiza que el auditor es un tercero completamente ajeno a la entidad, las probabilidades de infracciones u omisiones se reducirán drásticamente puesto que no será tan fácil para la empresa ocultar o manipular los estados financieros para engañar al auditor. Otra de las novedades de esta Directiva es el establecimiento de un grado de protección mayor, que se extiende por primera vez, además de a los auditores y entidades a los consumidores e inversores en la Unión Europea.

Por otro lado, el Reglamento (UE) 537/2014 regula aspectos relativos a las auditorías de las entidades públicas. Establece disposiciones sobre las normas de selección de los auditores, los requisitos necesarios para la realización de la actividad y la supervisión del cumplimiento de dichas normas.

A estos efectos, la ley engloba dentro de las normas internacionales de auditoría, aquellas emitidas por la Federación Internacional de Contables a través del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento, siempre que sean relevantes para la actividad. Asimismo, el tercer párrafo del art. 2 establece que las normas técnicas de auditoría regulan aquellos aspectos no cubiertos por las leyes internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea¹⁵. En este sentido, se entiende por normas técnicas de auditoría los principios que debe aplicar el auditor en el desempeño de su labor para elaborar un informe técnico sobre los estados financieros de una entidad.

Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) son emitidas por la Federación Internacional de Contadores a través de la Junta Internacional de Normas de Auditoría. Se trata de un conjunto de estándares comunes que se aplican en una gran cantidad de países. Tienen como finalidad la creación de un lenguaje de auditoría similar para todas las sociedades auditoras y auditores independientes que operan en un marco internacional. Estos estándares garantizan unos mínimos de calidad uniformes y armonizados a nivel global. Incluyen aspectos como la planificación de auditorías, la evaluación y el control de riesgos o los estándares de la emisión de informes. Toda la normativa internacional NIA sigue un mismo formato en el que se detalla una definición de la norma, los requisitos y los objetivos que pretende lograr. Por ejemplo, la NIA 200 se refiere a objetivos generales del auditor independiente, mientras que la NIA 210 al acuerdo de los términos de los trabajos de auditoría¹⁶.

La Federación Internacional de Contadores (IFAC) tiene como misión impulsar el cumplimiento de las normas profesionales de auditoría y su convergencia a nivel internacional. La IFAC ha desarrollado, a través del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores, el Código Ético de los Auditores. De esta forma, se aboga por el cumplimiento de las buenas prácticas locales y

¹⁴ Puig de Travy, C. (2024). *Auditoría: un pasado emocionante y un futuro resiliente* (p. 132). Real Academia Europea de Doctores

¹⁵ art 2.3 LAC: “Las normas técnicas de auditoría tendrán por objeto la regulación de los aspectos no contemplados en las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea”.

¹⁶ Ech-Chaouy Kuiret, H. (2020). *Las obligaciones y responsabilidades de los auditores de cuentas anuales. Análisis de las infracciones y sanciones administrativas durante el periodo 2015–2019* (p. 15)

se promueven altos estándares éticos que inspiran el día a día de los auditores a nivel internacional. Se recogen algunos principios éticos, como la independencia, la integridad, la confidencialidad o el correcto desarrollo de la competencia profesional.

Las normas internacionales de Información Financiera (NIIF), emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, proveen un marco contable para los auditores. Estas normas establecen los requisitos de reconocimiento, medición, presentación e información que deben de ser verificados al analizar los estados financieros de una entidad. Por último, se deben mencionar algunas normativas de menor relevancia, como las referidas a las normas de control de calidad y las de aseguramiento y revisión.

4. La figura del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas como órgano rector

El Instituto de Contabilidad y Auditoría es un organismo autónomo, creado por la Ley 19/1988 y adscrito al Ministerio de Economía, Comercio y Empresa. Este organismo rige su actuación por las leyes que le sean de aplicación y, especialmente por las disposiciones contenidas en la Ley 22/2015 de Auditoría de cuentas, en el Reglamento de desarrollo y en la Ley 40/2015 de Régimen Jurídico del Sector Público. De acuerdo con lo dispuesto en el art. 46 de la Ley de Auditoría de Cuentas, es la autoridad responsable del sistema de supervisión pública en España.

El objetivo del ICAC es proporcionar un marco regulatorio que asegure la confianza en la información empresarial, tanto en su contabilidad como en su verificación y auditoría, fomentando la estabilidad en la economía. Este organismo desempeña un papel crucial en garantizar la calidad de la auditoría. Su misión principal es supervisar la actividad de la auditoría de cuentas y garantizar el cumplimiento de las obligaciones de los auditores, sancionando aquellas infracciones que pudieran ser cometidas y exigiendo responsabilidad administrativa.

Profundizando en las funciones del ICAC, se pueden identificar dos grandes bloques: en materia de regulación contable y de auditoría de cuentas. Entre estas, destaca la autorización e inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC) de los auditores de cuentas y de las sociedades de auditoría. Según lo establecido en el art. 8 de la Ley de Auditoría de Cuentas, podrán ejercer la actividad profesional del auditor, aquellas personas físicas o jurídicas que figuren inscritas en el ROAC. La inscripción, por tanto, tiene un carácter imprescindible para el desarrollo de la actividad y el ICAC garantiza un riguroso control sobre los auditores y las sociedades de auditoría.

Asimismo, en relación con lo explicado en la configuración del marco normativo, el ICAC también es responsable de la adopción de normas técnicas de auditoría, normas éticas y normas de control de calidad interno, tal como establece la ley. También es responsabilidad del Instituto de Contabilidad y Auditoría la formación continua de los auditores, siendo un pilar fundamental la actualización y el desarrollo profesional para garantizar la calidad de los servicios.

Por último, otra de las funciones clave es el establecimiento de un régimen disciplinario en el Instituto que incluye la identificación de riesgos en aras de la transparencia. El ICAC es responsable del control de la actividad y del diseño de un sistema de inspección e investigaciones para sancionar a aquellos auditores que infrinjan la deontología de la auditoría. Estas potestades, junto con la posibilidad de exigir responsabilidad administrativa, son herramientas esenciales para mantener la integridad y la confianza en la actividad de la auditoría. De esta manera, el ICAC es el principal garante de la calidad y fiabilidad de la auditoría en España.

El órgano de gobierno del ICAC está encabezado por el presidente, quien es nombrado por el Consejo de Ministros a propuesta del Ministerio de Economía, Comercio y Empresa. Este ostenta la representación legal del ICAC y ejerce las funciones establecidas en la ley y en el reglamento. En un segundo escalafón, se encuentra la Secretaría General y la subdirección de normas técnicas de auditoría, la subdirección general de control técnico y la subdirección general de técnica contable.

Los órganos rectores del ICAC son el Comité de Auditoría de Cuentas y el Consejo de Información Corporativa. El Comité de Auditoría está presidido por el presidente del ICAC y compuesto por un máximo de trece miembros designados por el ministro de Economía, entre los que cuales debe haber, al menos, un representante del Ministerio de Hacienda, de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, del Banco de España, de la Dirección general de Seguros, del Tribunal de Cuentas, un abogado del Estado y un profesional ampliamente destacado en el ámbito de la contabilidad y de la auditoría de cuentas.

El Comité de Auditoría de Cuentas es un órgano consultivo al que deben de someter cuestiones relacionadas con las siguientes materias: las normas profesionales exigidas para el acceso al ROAC, las convocatorias para ser auditor, las propuestas de modificaciones legales o reglamentarias en materia de auditoría de cuentas, la normativa de formación continuada, las convocatorias de acceso a auditoría, la resolución de cualquier cuestión planteada al organismo y cualesquiera otras cuestiones que estime oportunas el presidente del ICAC¹⁷.

El otro órgano rector es el Consejo de Información Corporativa que está presidido por el presidente del ICAC y compuesto por: un representante de la CNMV, del Banco de España, de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones y podrán asistir con voz, pero sin voto, representantes de la Dirección General de Tributos y de la Intervención General de la Administración del Estado.

El Consejo de Información Corporativa, previa consulta al Comité Consultivo de Contabilidad, es el órgano competente encargado de examinar la idoneidad y coherencia de cualquier propuesta normativa o interpretativa en materia de auditoría. Elabora un informe, que no tiene carácter vinculante, en el que expresa su opinión ante los organismos competentes acerca de las cuestiones planteadas.

5. Deberes y obligaciones del auditor

Según la norma ISO 19011:2018 existen siete principios básicos que guían los deberes y obligaciones de un auditor y que se detallan a continuación.

- Independencia

El preámbulo de la Ley de Auditoría de Cuentas enuncia el principio de independencia como el pilar más importante sobre el que se erige la actividad. Sin embargo, no hay una definición exacta de lo que se entiende por independencia. Su concepción es en su mayoría subjetiva. En su libro *Auditoría: un enfoque integral*, Arens y Loebbecke definen la independencia como la ausencia de intereses que

¹⁷ Ech-Chaouy Kuirer, H. (2020). *Las obligaciones y responsabilidades de los auditores de cuentas anuales. Análisis de las infracciones y sanciones administrativas durante el periodo 2015–2019* (p. 7)

puedan influir en la objetividad del auditor o en la percepción que un tercero tiene sobre dicha objetividad. Por lo tanto, la independencia no solo se refiere a que el auditor sea verdaderamente imparcial en la actividad auditora, sino también a que los agentes del mercado perciban que existe esa imparcialidad, reforzando así la confianza en la transparencia y objetividad de los informes emitidos. Para Mario Alonso Ayala, presidente del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, la auditoría no tendría sentido sin la independencia, pues es un valor intrínseco fundamental.

La importancia de la independencia del auditor se vio reflejada de manera muy clara en la crisis económica del 2008, aunque probablemente fue el escándalo de Enron el que puso de manifiesto que la independencia era el pilar imprescindible de la auditoría. En el año 2001 la empresa de energía estadounidense Enron se declaró en bancarrota. Esto provocó la disolución de Arthur Andersen, una de las cinco sociedades de auditoría más grandes del mundo y acusada de manipular la información, destruir las pruebas, aumentar los ingresos. Además de auditar a Enron, Arthur Andersen también ofrecía servicios de consultoría a la compañía energética, lo que generó un claro conflicto de intereses.

En la actualidad, la independencia está completamente regulada. La falta de independencia conlleva consecuencias civiles y penales para el auditor, incluso pudiendo llegar a ser inhabilitado para el ejercicio de la actividad. La regulación de la independencia de la auditoría sigue un sistema mixto. Por un lado, la ley enuncia un principio general de independencia que obliga a abstenerse de emitir el informe a aquel auditor que tenga un conflicto con la entidad auditada. Este sistema, denominado de principios, establece fundamentos básicos, siendo responsabilidad del auditor determinar si se encuentra en una situación que distorsione su independencia.

Por otro lado, la ley establece un régimen de incompatibilidades mediante un listado que presume que, de cumplirse el presupuesto de hecho de la ley, la independencia se presume afectada. Es un sistema denominado de amenazas y salvaguardas y no admite prueba en contrario. Si se cumple la incompatibilidad, el auditor no puede realizar el informe.

El art. 14 de la Ley de Auditoría de Cuentas recoge el principio general de independencia. En el párrafo primero se establece que los auditores no pueden realizar su trabajo si, al revisar cualquiera de los documentos contables o estados financieros de la entidad, la imparcialidad se pone en entredicho. Además, los auditores tienen la prohibición de involucrarse, de forma directa o indirecta en la gestión o toma de decisiones de la entidad auditada. De este modo, se separa por completo al auditor de la entidad y se garantiza la imparcialidad. El auditor nunca debe influir en el resultado de la actividad. Por consiguiente, cualquier persona que tenga relaciones laborales, comerciales o cualquier tipo de conflicto de interés con la entidad auditada ha de abstenerse de participar en la misma.

Los arts. 16 al 20 de la Ley de Auditoría de Cuentas recogen una serie de incompatibilidades que ponen en entredicho la independencia del auditor. El artículo 16 se refiere a la concurrencia de circunstancias personales y a los servicios prestados. Como circunstancias personales se incluye ser miembro del consejo de administración, directivo, apoderado, empleado de la entidad auditada o tener un interés significativo en la entidad por poseer instrumentos de capital o bienes materiales. El artículo 18 ampliará estas mismas incompatibilidades a los familiares de los auditores principales. Por ejemplo, si el cónyuge de un auditor es consejero de la sociedad auditada, se entiende que la independencia del auditor no está garantizada.

En cuanto a los servicios prestados, la ley considera que comprometen la independencia del auditor aquellos servicios de auditoría interna, abogacía en litigios significativos, consultoría. Por ejemplo,

Enron y Arthur Andersen se prestaban servicios mutuamente. El artículo 17 de la ley amplía este régimen de incompatibilidades a entidades vinculadas con la entidad auditada.

- Conservación y custodia de la información

El deber de conservación y custodia está regulado en el artículo 30 de la Ley 22/2015. Se trata de un mecanismo destinado a salvaguardar la información. Los auditores y las sociedades auditoras tienen la obligación de conservar toda la documentación utilizada en la elaboración del informe durante un período mínimo de cinco años. El término "documentación" incluye también los papeles de trabajo, registros y archivos empleados en el proceso de formación del informe técnico. Este deber de conservación y custodia constituye un mecanismo de prueba esencial para la entidad en caso de que en el futuro se le exija responsabilidad civil o penal por mala praxis o falta de diligencia.

Es responsabilidad de la sociedad auditora adoptar las medidas de custodia necesarias para garantizar la conservación íntegra de la documentación. En caso de deterioro o pérdida de esta, el Reglamento establece que se deberá comunicar por escrito y de forma motivada al ICAC las razones dentro de un plazo de diez días.

- Confidencialidad

El deber de confidencialidad está regulado en los artículos 31 y 32 de la Ley 22/2015. En ambas disposiciones se establece que todos aquellos sujetos intervinientes en la actividad (auditores de cuentas, sociedades auditoras y los socios de esta), están obligados a mantener en secreto cualquier información que conozcan en el ejercicio de su actividad. El deber de confidencialidad también se refiere a la prohibición de divulgar y de usar la información para un fin distinto a los de la auditoría de cuentas. Incurren en un delito penal quienes hagan uso fraudulento de la información.

No obstante, el art. 32 de la Ley 22/2015 señala a una serie de sujetos que, por su condición, pueden acceder a la documentación confidencial de la entidad, por ejemplo, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, quienes sean designados por resolución del Juez, organismos públicos encargados del control y supervisión de entidades financieras o las corporaciones representativas de los auditores de cuentas.

- Integridad

La integridad puede medirse según lo que es justo y lo que es correcto. Según el código ético y las normas de auditoría, la integridad incluye todos los demás principios éticos. El auditor íntegro será aquel que tenga una conducta intachable en su actuar que deberá ajustarse en todo momento al espíritu de las normas éticas de la auditoría. El IFAC entiende la integridad como la transparencia y honradez en las relaciones profesionales y empresariales. En definitiva, la integridad exige actuar siempre en beneficio del interés colectivo y la aplicación de un criterio de honradez absoluta en el desarrollo de la actividad.

- Imparcialidad

La Normativa Internacional de Auditoría (NIA), en su apartado 1120, establece que los auditores internos han de tener una actitud objetiva y neutral, evitando cualquier tipo de conflicto de intereses.

La objetividad, por tanto, es una actitud mental que permite a los auditores llevar a cabo sus tareas de forma honesta. Los perjuicios, influencias y conflictos de intereses con terceros no pueden influir en la labor del auditor que deberá mantenerse al margen para lograr una evaluación equilibrada. El Código ético de la auditoría prohíbe que los auditores participen en cualquier actividad que pueda poner en riesgo la imparcialidad. Como se mencionó en el principio de independencia, no solo se restringen aquellas actividades que verdaderamente anulen la imparcialidad, sino también aquellas que, aunque de forma aparente, puedan generar dudas razonables sobre la objetividad del auditor.

- Enfoque en la evidencia

El principio de enfoque en la evidencia sostiene que todas las conclusiones formuladas por el auditor deben de estar fundamentadas en una evidencia objetiva, empírica y verificable. Los datos recopilados y evaluados han de contener una certeza suficiente que respalde el contenido del informe. Las decisiones han de ser racionales y estar respaldadas por datos concretos. La calidad de la evidencia es crucial, pues influye directamente en la confianza de las conclusiones obtenidas y en la validez de las pruebas sirviendo como mecanismo de prueba en caso de discrepancias.

- Enfoque en el riesgo

El último principio es el de enfoque en el riesgo que se refiere a la identificación y evaluación de los riesgos que pueden afectar a la consecución de objetivos de una organización. Han de tenerse en cuenta los riesgos inherentes a la actividad, pero también las oportunidades que puedan conllevar. Con motivo de la prevención de riesgos se han diseñado una serie de sistemas de gestión preventivos que buscan reducir de forma significativa el enfoque en el riesgo. El ISO 9001 es un proceso de evaluación profesional que permite evaluar si se cumplen los requisitos del sistema de gestión de calidad a efectos de detectar posibles fallos que puedan afectar a la calidad del resultado final de la auditoría.

1. Tipicidad del art. 290 del CP e injusto

El Código Penal de 1995 introdujo los delitos societarios en el Capítulo XIII del Título XIII (arts. 290-297). Son delitos relativos a la criminalidad en la empresa, cometidos por las personas que, ejerciendo funciones dentro de ella, transgreden los poderes que les han sido atribuidos. Los delitos societarios también son llamados delitos contra el patrimonio y el orden socioeconómico. Dentro de estos tipos penales, el art. 290, relativo a la falsedad documental, ocupó un lugar destacado[1].

El art. 290 del CP impone la pena de prisión de uno a tres años y multa de seis a doce meses a aquellos administradores de hecho o de derecho, de una sociedad constituida o en formación, que manipulen cualquier clase de cuentas anuales u otros documentos contables con el fin de causar un perjuicio económico a la entidad, a alguno de sus socios o a un tercero. En caso de que se llegue a causar el perjuicio económico, se impondrán las penas en su mitad superior.

En relación con este precepto, resulta pertinente detallar diversos aspectos. En primer lugar, el tipo penal enuncia un delito especial, restringiendo la comisión del mismo únicamente a los administradores de hecho o de derecho. Además, bastará con demostrar la intencionalidad del administrador de causar un perjuicio, no siendo necesario que este ocurra para incurrir en la comisión del delito. En segundo lugar, para la aplicación del tipo penal, no será suficiente con falsear las cuentas anuales en su proceso de formación y elaboración, sino que el delito se entenderá consumado en el momento en el que los documentos contables manipulados sean puestos a disposición de sus destinatarios. Por último, la doctrina entiende que el peligro ha de ser concreto y no abstracto y que el término destinatario engloba a una gran cantidad de individuos de muy diversas condiciones (sociedades, inversores, competidores)[2]. En este contexto, es esencial que la acción sea típica, antijurídica, culpable y punible.

Profundizando en la tipicidad del art 290, el injusto penal es la categoría doctrinal que enmarca la infracción de una norma. El delito del art. 290 del CP recoge un injusto de falsedades documentales que genera una desorientación en el tráfico jurídico. Ante esta manipulación u omisión de las cuentas anuales, los receptores (inversores, accionistas, acreedores) actúan en el tráfico jurídico con un déficit de información pudiendo incluso provocar que tomen decisiones económicamente perjudiciales. El injusto por tanto tiene una dimensión patrimonial, de ahí que el tipo penal exija que el falseamiento se cometa “de forma idónea para causar un perjuicio económico”.

Es importante diferenciar el delito de falsedad documental del delito de estafa, regulado en el art. 248 del CP que exige en la comisión del delito que haya un ánimo de lucro y un engaño bastante con la intención de inducir a error en el otro. El delito de falsedad documental sigue a grandes rasgos la estructura del delito de estafa, con la gran diferencia de que el umbral de tipicidad del art. 290, desorientación frente a engaño bastante, es significativamente más bajo que en el delito de estafa.

Además, aquellos falseamientos que no sean capaces de provocar una desorientación en los receptores de la información contable, quedan fuera del tipo penal y podrían reconducirse a través del tipo del art. 390 del CP de falsedades comunes. En consecuencia, el injusto no se define por falsedades aisladas, sino por aquellas que causen una desorientación capaz de traducirse en un peligro patrimonial abstracto o concreto. Tampoco se incurrirá en el tipo penal cuando no exista la posibilidad de que los destinatarios accedan a los documentos falseados.

2. Bien jurídico protegido art. 290 CP

En esta línea, la doctrina no ha alcanzado un acuerdo en torno al bien jurídico que protege el art. 290 del CP. Algunos autores abogan que se trata de un único bien jurídico, el patrimonio, mientras que otros enumeran hasta cinco bienes jurídicos distintos, algunos de ellos individuales y otros colectivos. Los bienes jurídicos que se han planteado por la doctrina como protegidos por el art. 290 son: el patrimonio de la sociedad y de los socios, el correcto funcionamiento de las sociedades, la veracidad de la información, la funcionalidad del documento y el orden económico[3].

Paz Francés Lecumberri, considera que estos cinco bienes jurídicos se pueden subsumir en dos, uno de carácter individual, el patrimonio y otro de carácter colectivo, la funcionalidad del documento. Frente a una parte minoritaria de la doctrina que considera que el patrimonio es el único bien jurídico protegido en el art. 290, quienes abogan por la dualidad de la protección del patrimonio y de la funcionalidad documental, sostienen que el bien jurídico es de carácter pluriofensivo.

Doctrinalmente, la concepción jurídica del patrimonio, ha sido atribuida a Karl Binding[4] que define este como el elemento fundamental, el alma para que una sociedad funcione correctamente. A través del patrimonio, los socios deciden tomar parte en la sociedad para la consecución de unos determinados fines. Por tanto, el patrimonio, como bien jurídico protegido, no solo abarca el patrimonio de la sociedad, sino también el de todas aquellas personas físicas que entablen una relación económica con la entidad. A través de la protección del patrimonio de terceros, se genera una confianza suficiente para el correcto funcionamiento de las sociedades[5].

El bien jurídico de la funcionalidad del documento se refiere a la protección del mismo frente a las falsedades documentales. La doctrina considera que no basta con que la información de las cuentas sea manipulada, sino que además dicha falsedad debe ser idónea para poner en peligro o lesionar el patrimonio de los sujetos afectados. El daño al patrimonio debe presentarse como un riesgo real y no de manera abstracta. Además, el delito de falsedad documental no solo castiga la alteración en documento físico, sino también cuando se modifica su contenido de forma que no refleja la realidad, lo que se conoce como falsedad ideológica. Este tipo de falsedad ocurre cuando, el documento, aunque no haya sido alterado físicamente, presenta información que distorsiona o inventa la realidad.

En los delitos en los que se protege más de un único bien jurídico, es necesario que se compruebe que todos los bienes jurídicos recogidos en el tipo, han sido lesionados o puestos en peligro. La antijuridicidad se deberá verificar con el análisis de los diferentes deberes del administrador. En la actividad auditora, la existencia de una conducta antijurídica, se refiere al incumplimiento de las normas técnicas por parte del auditor o a la infracción de la *lex artis* recogida en los códigos éticos de los auditores. En no pocas ocasiones, el auditor es acusado de no haber detectado errores en los documentos contables o falsedades en las cuentas propuestas por la Junta General. Es importante matizar que la antijuridicidad de la conducta del auditor no determina que el auditor no haya sido capaz de detectar estas irregularidades. Lo que convierte la conducta tipificada en el art. 290 del CP en antijurídica, es que el auditor haya omitido o infringido las técnicas, leyes y reglamentos que le son aplicables a su trabajo de auditoría.

La *lex artis* del auditor obliga a actuar con la máxima diligencia y pleno cumplimiento. A grandes rasgos, existen tres razones por las cuales el auditor en su actividad profesional puede cometer una omisión o infracción de las normas técnicas que le son aplicables. En primer lugar, el auditor puede conocer la norma a aplicar y decidir, de forma consciente, no hacer uso de ella. En segundo lugar, el auditor puede no acertar en la aplicación de la norma jurídica y por último, existe la posibilidad de que el auditor ignore o desconozca la normativa.

Otra de las cuestiones previas a analizar la responsabilidad penal del auditor es la relativa al momento de consumación del tipo del art. 290 del CP. Como se ha mencionado anteriormente, para que concurran los elementos del injusto los destinatarios han de tener acceso a las cuentas falseadas. En las sociedades de capital, normalmente esto se concreta en la Junta General donde los socios que lo deseen podrán examinar las cuentas anuales para votar su aprobación. Por lo tanto, desde el punto de vista del tráfico jurídico interno de la sociedad, se entiende que el momento de consumación del tipo es a partir de la puesta a disposición de los socios.

Desde el punto de vista del tráfico jurídico externo de acreedores, competidores, administraciones públicas, inversores y cualquier otro agente ajeno a la sociedad, se entiende consumado el tipo desde el momento en el que las cuentas son aprobadas y depositadas en el Registro Mercantil.

Del tipo penal se infiere que si la actuación del auditor se produce una vez el delito ha sido consumado, no cabe exigirle al auditor responsabilidad penal porque es imposible que con en una actuación posterior a la aprobación de las cuentas anuales y su posterior depósito en el Registro Mercantil estas sean manipuladas. En el momento en el que las cuentas se presentan, se votan y se aprueban se entiende que son inamovibles y cualquier actuación posterior es post-consumación y por ende no es penada.

El momento de consumación del tipo es de gran importancia para el análisis de la responsabilidad penal del auditor. El informe técnico es emitido por la sociedad auditora antes de la puesta a disposición de los socios de las cuentas anuales. Por lo tanto, la actividad auditora se produce con anterioridad al momento de consumación del tipo y es legal la exigencia de responsabilidad a los auditores dado que su contribución con el informe técnico es anterior a la consumación del delito de falsedad documental.

Partiendo de esta base, la doctrina mayoritaria establece la imposibilidad de atribuir la autoría del delito de falsedad documental al auditor, debido al momento del iter criminis en el que interviene. Dada la importancia de su contribución, muchos abogan porque podría considerarse que actúa como cooperador necesario en el delito cometido por el administrador de hecho o de derecho de la sociedad[6].

3. La relación de causalidad y la Teoría de la Imputación Objetiva

En los delitos de lesión la determinación de la causalidad es mucho más compleja que en los delitos de actividad en los que la causalidad se limita a realización de la acción sin necesidad de que haya un resultado. Para determinar si se cumple el requisito de la idoneidad para causar perjuicio, el art. 290 del CP, requiere verificar si se cumplen los requisitos establecidos para aplicar la imputación objetiva. Esto implica asegurarse de que la acción del autor ha creado un riesgo que no estaba permitido y que ese riesgo se ha materializado en el resultado dañino. La causalidad es, por tanto, la condición mínima de la imputación objetiva del resultado.

El Tribunal Supremo ha utilizado varios criterios como la causalidad eficiente, principal, primera y eficiente para determinar la relación de causalidad entre acción y resultado. La teoría de adecuación establece que sólo es causal una conducta que posee una tendencia general a provocar un resultado típico. Además, la previsibilidad del daño debe evaluarse de forma anticipada, ex ante. De acuerdo

con estas teorías, no basta con que una acción haya causado un resultado; el resultado solo se imputa si el peligro fue creado por el autor por medio de su acción[7]. A continuación, profundizamos en la teoría de la imputación objetiva.

La teoría de la imputación objetiva en el derecho penal establece los criterios para atribuir una acción a un resultado cuando dicha acción crea un peligro jurídicamente desaprobado o no permitido. Esta teoría permite diferenciar entre conductas que generan un riesgo antijurídico, y por tanto imputable, de aquellas que se encuentran dentro del ámbito del riesgo permitido o que constituyen conductas neutrales. Existe una relación de causalidad entre el riesgo creado y el resultado. En el delito de falsedad documental del art. 290 la teoría de la imputación objetiva se materializa en la evaluación de si la conducta del auditor generó un riesgo jurídicamente desaprobado. Habrá que dirimir si existe una relación de causalidad entre la actuación del auditor y la lesión de los bienes jurídicos protegidos.

La contribución de Roxin difunde y sienta las bases de la formulación de la teoría de la imputación objetiva. Roxin precisa que lo determinante para la imputación es la creación por parte del autor de un riesgo jurídicamente relevante, que no está permitido. Para la imputación objetiva no son suficientes ni la causalidad (será un límite mínimo, pero no suficiente para la atribución del resultado) ni la previsibilidad del resultado sino que lo que se requiere es que el resultado aparezca como realización del riesgo no permitido creado por el autor.

Roxin plantea que, para que un resultado pueda ser atribuido penalmente a un autor, deben cumplirse dos condiciones principales. Por un lado la creación de un peligro no permitido, es decir, la conducta del autor debe haber generado un riesgo para el bien jurídico protegido. Por otro lado, el peligro ha de haberse materializado en un resultado dañino concreto. De manera que si el daño es consecuencia directa de un riesgo no permitido, generado por el autor, este responderá penalmente. Sin embargo, Roxin plantea que excepcionalmente, se puede excluir la imputación por ejemplo si el alcance del tipo penal no está diseñado para abarcar la evitación de tales peligros y repercusiones. La teoría de la imputación objetiva, según este enfoque, permite justificar por qué no se atribuye responsabilidad penal en ciertos casos, especialmente cuando las acciones realizadas disminuyen riesgos o son conductas neutrales[8].

El auditor, en su actividad profesional, está sujeto a un deber de cuidado cuya infracción puede desencadenar responsabilidades penales. La doctrina estadounidense sostiene que, cuando una conducta puede considerarse irrazonable tras evaluar todas las circunstancias y genera un riesgo de causar daño a otro, constituye un “breach of duty”. Se considera, por tanto, que un sujeto infringe su deber de cuidado cuando su conducta difiere de la que, en las mismas circunstancias habría adoptado una persona razonable. En definitiva la infracción del deber de cuidado del auditor deberá llevar aparejado una desviación de su comportamiento respecto del estándar de conducta de la persona razonable.

La conducta que habría adoptado una persona razonable en las mismas circunstancias en las que se encontraba el auditor cuyo comportamiento se enjuicia, viene dado por el estándar de diligencia. La jurisprudencia anglosajona introduce dos principios básicos para determinar el estándar de diligencia. Por un lado ha de considerarse el valor social del interés protegido por el deber de cuidado, esto es qué tan importante es el bien jurídico que la norma busca salvaguardar, en el caso del art. 290 del CP, el patrimonio y la funcionalidad documental. Por otro lado, se ha de considerar el valor social del interés que el auditor buscaba proteger con su conducta y si había formas más seguras o razonables de lograrlo sin poner en riesgo el interés protegido.

En determinados ámbitos, la existencias de normas deontológicas que imponen determinados estándares de conducta a quienes operan en ellos, convierte en innecesarios estos cálculos porque quienes adecúen su comportamiento a la *lex artis*, actuarán de forma diligente mientras que la infracción por el auditor de los deberes legales o de las normas del código ético, supone per se una violación del deber de cuidado[9].

4. ¿El art. 290 del CP, un delito de infracción del deber o de posición?

En 1963, Roxin introdujo por primera vez en el Derecho Penal la categoría de los delitos de infracción del deber. Existen tipos penales que por sí mismos no requieren el dominio del hecho para su comisión. Se trata de conductas ilícitas que precisan deben ser realizadas incumpliendo un deber especial del que actúa en los que solo una persona con una posición específica (*intraneus*) puede ser considerada autora. En estos delitos, lo que determina la autoría no es la posición del individuo ni su control fáctico sobre la situación, sino el incumplimiento de un deber extra penal que exige un comportamiento correcto como garante. Por esta razón, el obligado es siempre autor y ciertamente independiente de que él ostente el dominio del hecho o no. El artículo 290 del CP es un delito de infracción del deber porque el acto delictivo surge directamente del incumplimiento de las obligaciones que la ley impone a los funcionarios públicos en el ejercicio de sus funciones[10].

El art. 290 del CP abarca una serie de elementos de los cuales se derivan los posibles deberes extrapenales que son objeto de protección. En primer lugar, el tipo penal se refiere a los administradores de hecho o de derecho, lo cual lleva implícitamente aparejado el cumplimiento de una serie de deberes en lo referido a la gestión de la sociedad. En segundo lugar, la conducta típica de la falsedad documental delimita, dentro de los deberes de los administradores, uno específico al que se refiere expresamente el legislador: el relacionado con el proceso de formulación de las cuentas anuales y la emisión de información contable. Finalmente, se introduce un último criterio de delimitación, al señalar que, de todos estos deberes, la protección de la norma penal se enfoca únicamente aquellos que puedan generar un perjuicio económico en el patrimonio de la sociedad o de terceros.

Estos deberes de los administradores son por tanto los relativos a la obligación de prestar información veraz, reflejar la imagen fiel de la compañía, satisfacer los intereses de la sociedad, socios y terceros. En el marco de la auditoría, los deberes enunciados en el capítulo anterior, constituyen los deberes extrapenales a los que se refiere el art. 290 del CP.

De la redacción del tipo penal se infiere que, al asumir los administradores de hecho o de derecho la obligación de cumplir con los deberes extrapenales establecidos en la ley, desempeñan una posición como garantes que les obliga permanentemente a respetar dichos deberes. La posición de garante se traduce en una posición privilegiada para la protección de los bienes jurídicos y se fundamenta en las responsabilidades extrapenales que los administradores asumen respecto a la elaboración de los documentos contables con la finalidad de representar la imagen fiel de la sociedad.

La posición de garante que asume el administrador configura la estructura del tipo del art. 290 del CP como un delito de infracción del deber, ya que el contenido normativo establecido determina la estructura del tipo del art. 290 como un delito de infracción del deber. La conducta será antijurídica cuando se constate que, con su acción u omisión, el administrador ha incumplido sus deberes

extrapenales y ha transgredido el bien jurídico protegido. De no existir dicha infracción de deberes, el bien jurídico no puede considerarse lesionado y, por tanto, la conducta será atípica. En definitiva, el delito del art. 290 del CP responde a la estructura de un delito de infracción del deber, siendo este el elemento sobre el que se configura el tipo[11]

[1] Juan Ignacio Echano Baldasúa, página 390

[2] La responsabilidad Penal del Auditor de Cuentas, Marina Julián de la Dueña página 22

[3] Paz Francés Lecumberri, página 484 Bien Jurídico Protegido Art. 290 (Azul)

[4] Corripio (revisar)

[5] Paz 494

[6] Revista de Derecho Penal, Núñez Castaño Elena La falsa información en la actividad de los auditores de cuenta

[7] Teresa Ruano 391

[8] Teresa Ruano Imputación objetiva 397

[9] 158 Libro Azul

[10] José Antonio Caro John Algunas consideraciones sobre los delitos de infracción de deber

[11] Teresa Ruano 457