

Auditoría

La responsabilidad de los auditores frente al fraude

M^a Begoña Villarroya Lequericaonandia
Ana Morales Guerrero

Profesoras de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Valladolid

FICHA RESUMEN

Autor:

M^a Begoña Villarroya Lequericaonandia y Ana Morales Guerrero

Título:

La responsabilidad de los auditores frente al fraude

Fuente:

Partida Doble, núm. 130, páginas 20 a 29, febrero 2002

Localización: PD 02.02.02

Resumen:

De las posibles causas de la desconfianza que los usuarios de la información contable depositan en las Cuentas Anuales se presenta la originada por la manipulación contable observando el papel de los auditores ante esta circunstancia; para ello, en primer lugar se describe someramente las obligaciones derivadas de la realización de una auditoría, establecidas en el Reglamento y la Ley de Auditoría de Cuentas y en las Normas Técnicas de Auditoría y en segundo lugar, la responsabilidad administrativa y penal de los auditores derivada del incumplimiento de sus obligaciones, citando distintas resoluciones en las que se sanciona la conducta antijurídica de los auditores.

Descriptor ICALI:

Auditoría. Fraudes y errores

La detección del fraude a través de la auditoría es un tema especialmente polémico en estos últimos años, pues existe la convicción pública de que el auditor tiene responsabilidad de detectar los fraudes materiales. Este artículo se centra dos aspectos relativos al fraude, por una parte las obligaciones de los auditores en el ejercicio de sus funciones y por otra la responsabilidad administrativa derivada del incumplimiento de sus obligaciones.

1. INTRODUCCIÓN

La finalidad básica de la contabilidad empresarial consiste en suministrar información completa y relevante para la toma de decisiones a quienes están interesados en la marcha de la empresa, para ello debemos partir de la premisa de que la empresa es una gran entidad diferente de los grupos que la integran debiendo su contabilidad reflejar los hechos que la afecten con independencia de sus propietarios y de terceros relacionados con la misma; éste es el motivo por el que la información ha de ser elaborada con neutralidad e independencia de los intereses, a veces contrapuestos, de sus usuarios (Bernabeu y Norverto; 1996, pp. 1213 y ss.). Recoge el Plan General de Contabilidad que la información contenida en las Cuentas Anuales se apoya en la transparencia y la fiabilidad; para con-

seguir estas características deberá reunir una serie de requisitos que consisten en ser:

- **Comprensible, fácil de entender.**
- **Relevante, significativa.**
- **Fiable, sin errores.**
- **Comparable, coherente y uniforme en el tiempo y entre las distintas empresas.**
- **Oportuna, sin desfases temporales significativos.**

Nos preguntamos si realmente la contabilidad reúne estos atributos o si por el contrario, la información presentada en las Cuentas Anuales conduce más a error que a acierto acerca de la situación de las empresas; ante este hecho, creemos que la preferencia por

otras fuentes de información está justificada, es decir, las Cuentas Anuales no representan la imagen fiel de las empresas (entendida como información útil para la toma de decisiones) esencialmente por dos motivos:

- El primero consiste en que en la mayoría de las empresas se entiende que la Imagen Fiel se consigue mediante una aplicación estricta y rigurosa de los principios y normas contables de general aceptación y
- El segundo, es el derivado de las numerosas alteraciones que se realizan en las Cuentas Anuales, fundamentalmente el Balance de Situación y la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, ofreciendo normalmente una imagen mejorada de la empresa con un resultado de engaño para sus usuarios.

La desconfianza ocasionada por la manipulación contable, recoge Lobato (1997, p. 22), se explica en gran parte por la falta de auditoría, pues la correcta y veraz revisión de las informaciones contables constituye el principal instrumento en manos de los órganos competentes de supervisión para hacer efectiva su misión, no sólo en el ámbito interno del funcionamiento del mercado, sino ante los inversores. La censura o auditoría de las Cuentas Anuales por parte de auditores con un nivel profesional adecuado, y pertenecientes a firmas de confianza y credibilidad, constituye una práctica ineludible en el terreno de la información contable periódica, proporcionando garantía y aval frente a terceros de la efectividad y cumplimiento de las obligaciones de la sociedad.

Sin querer desestimar el trabajo de los auditores, no estamos totalmente de acuerdo con la opinión mencionada, ya que en el contenido del informe se verifica o rechaza el contenido informativo de las Cuentas Anuales (teniendo siempre presente el riesgo de auditoría⁽¹⁾); este hecho provoca una reacción entre el grupo de inversores, a este respecto recoge Brío González (1998) que las empresas con informes de auditorías con opiniones desfavorables o con salvedades, sufren un descenso del precio de sus acciones en los días próximos a la publicación del informe de auditoría; esta reacción es especialmente apreciable en los casos en los

que el auditor informa de que las Cuentas Anuales no reflejan la Imagen Fiel de la situación real de la empresa, provocando, por lo general, un ajuste a la baja de los precios de los títulos.

Nuestra postura se encuentra más cercana a las afirmaciones de Gay Saludas (1999, p. 100), que opina que la intervención del auditor se limita a dar una opinión, con o sin matices, o denegarla en términos de razonabilidad con respecto a si los estados financieros muestran la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados habidos en un período concreto. Por lo que se refiere a la confianza en la contabilidad auditada de las empresas y a su credibilidad conviene recordar el elevado número de importantes y famosos casos de firmas auditadas en las que el informe nada hacia suponer el desenlace final de dichas empresas.

2. REGULACIÓN DE LA AUDITORÍA DE CUENTAS

Se define la auditoría de cuentas como la revisión y verificación de documentos contables siempre que aquella tenga por objeto la emisión de un informe que pueda tener efectos frente a terceros. Las encargadas de su regulación son fundamentalmente la Ley y el Reglamento de Auditoría de Cuentas (LAC y RLAC, en adelante), recogiendo distintas obligaciones relativas no sólo a las incompatibilidades y responsabilidades del auditor en el ejercicio de su actividad, sino también a la verificación y revisión de la contabilidad.

2.1. Normas para el ejercicio de la actividad de auditoría

Están establecidas en el capítulo II de la LAC pudiendo destacar:

2.1.1. Obligaciones de todo auditor en el transcurso de su auditoría

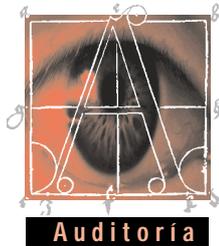
Que consisten en:

- La realización de una auditoría contratada en firme.

La detección del fraude a través de la auditoría es un tema especialmente polémico en estos últimos años



(1) Consistente en que errores e irregularidades significativos no sean detectados por el auditor.



La posición del auditor respecto de los fraudes cometidos en las empresas que audita no es cómoda

- Emisión en el plazo de tiempo previsto por la ley, de un informe cuyo contenido sea acorde con las pruebas obtenidas por el auditor.
- Cumplimiento de las normas técnicas de auditoría.
- Deber de secreto profesional, no utilizando en beneficio propio o ajeno la información obtenida en el ejercicio de su trabajo.
- Remisión al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC, en adelante) de los datos que se requieren en el ejercicio de sus funciones.
- Aceptación de trabajos de auditoría de cuentas que no superen la capacidad anual media en horas del auditor de cuentas.
- Respecto de la realización de las pruebas, se llevarán a cabo con arreglo a las normas técnicas de auditoría.

2.1.2. El requisito de incompatibilidad

Que supone que el auditor no puede acceder o provenir de cargos directivos o empleados de la empresa que audita, ni puede ser accionista o socio de las empresas con una participación superior al 0,5% del capital social y de más del 10% de su patrimonio personal, tampoco tener vínculos familiares hasta el segundo grado con los empleados o directivos de la empresa. Con estas incompatibilidades se persigue que la actuación del auditor sea independiente, íntegra y objetiva.

2.2. Obligaciones relativas a la verificación y revisión

Todo lo relativo a los informes de auditoría se encuentra regulado con carácter general en los artículos 2 de la LAC y, 4 y 5 del RLAC y ampliamente desarrollados en el apartado tercero, "Informes", de las Normas Técnicas de Auditoría (NTA, en adelante), en las que se especifican las características y el contenido de los informes y se proponen los modelos normalizados a utilizar por los auditores en el desarrollo de sus trabajos. En nuestro caso resultan

de especial importancia la NTA sobre errores e irregularidades y el borrador de NTA sobre cumplimiento de la normativa aplicable.

La LAC en el punto 2º del art. 2 contiene la obligación del auditor de manifestar en el informe de forma clara y precisa, su opinión sobre los siguientes extremos:

- a) Si las Cuentas Anuales examinadas expresan la Imagen Fiel del patrimonio, resultados de la empresa o entidad auditada o, en su caso, las razones por las que no lo expresan.*
- b) Si se han preparado y presentado de conformidad con los principios y normas contables que establece el ICAC. El auditor deberá indicar de modo individualizado los principios contables que no se hubieran aplicado.*
- c) Si dichos principios y normas han sido aplicados uniformemente respecto a los ejercicios precedentes.*
- d) Si la no aplicación de uno o varios principios o normas se considera procedente en el marco de la Imagen Fiel.*
- e) Sobre los acontecimientos que se hubieren producido entre la fecha de cierre del ejercicio y la de realización del informe y que pudieran tener repercusiones en la marcha de la empresa o de la entidad auditada.*

Contenido similar se recoge en el artículo 209 de la Ley de Sociedades Anónimas que establece taxativamente que el informe a emitir es un documento mercantil que deberá contener observaciones acerca de las eventuales infracciones contables de las normas legales o estatutarias o sobre cualquier hecho que suponga riesgo para la situación financiera que hubieran comprobado. Aunque no tuviera que formularse ninguna reserva como consecuencia de la comprobación realizada, también deberá expresarse este hecho en el informe.

La mención sobre las eventuales infracciones de las normas legales o estatutarias que hubiera comprobado en los libros de contabili-

● La responsabilidad de los auditores frente al fraude

dad, las Cuentas Anuales o el Informe de Gestión, encuentra su correspondencia en el artículo 5.1 del RLAC donde se establece que en el informe de auditoría se deberá dar información entre otros extremos, de las eventuales infracciones de las normas legales o estatutarias que se hubieran comprobado durante la realización de los trabajos y que puedan tener relevancia en la Imagen Fiel que deben mostrar las Cuentas Anuales.

En este sentido el ICAC ha publicado recientemente una Norma Técnica de auditoría ⁽²⁾ sobre cumplimiento de la normativa aplicable, cuyos rasgos principales se recogen a continuación.

2.3. Borrador de NTA sobre cumplimiento de la normativa aplicable

De este borrador destacamos los siguientes aspectos:

Se entiende por normativa aplicable el conjunto de disposiciones cualquiera que sea su rango, a las que se halla sujeta la entidad auditada, ya sea con carácter general, específico o sectorial, es decir, cualquier norma jurídica que obliga a la sociedad ya sean contables, mercantiles, fiscales, laborales, locales, autonómicas... constituyendo incumplimiento cualquier acción u omisión contraria a la normativa aplicable cuyo sujeto pasivo sea la sociedad.

En el informe se tendrán en cuenta los incumplimientos que, de acuerdo con la NTA de importancia relativa, puedan tener relevancia en la Imagen Fiel, es decir únicamente aquellos incumplimientos legales que por su importancia afectan a las Cuentas Anuales.

Aunque es responsabilidad de los administradores y no de los auditores asegurar que la actividad se realiza de acuerdo con la normativa aplicable, el auditor deberá ser consciente de que, incluso ejecutando la auditoría de acuerdo a las Normas Técnicas, persiste el riesgo de que no se detecten todos los incumplimientos. En este sentido deberá tenerse en cuenta:

- Que existen incumplimientos que no tienen por qué tener efectos significativos en las Cuentas Anuales.

- Que algunos incumplimientos no se detectan a través del control interno contable.
- Que existen limitaciones propias de los procedimientos de auditoría.
- Que el trabajo del auditor tiene por finalidad obtener una evidencia suficiente y adecuada y no una certeza absoluta, y
- Que los incumplimientos suelen ir acompañados de conductas tendentes a la ocultación.

Con relación a las prácticas contables fraudulentas, los auditores de cuentas, por la naturaleza de su función, están llamados a desempeñar un importante papel en la erradicación de las mismas. Las normas de auditoría exigen que el auditor lleve a cabo un estudio y evaluación del control interno de la entidad auditada con el fin de determinar el alcance, naturaleza y el momento de realización de las correspondientes pruebas de auditoría; sin embargo no podemos olvidar que es responsabilidad de los administradores de la entidad y no del auditor, el diseño, implantación y mantenimiento de un sistema de control interno y que el mismo opere con efectividad; el auditor se sirve de él para diseñar las pruebas de auditoría mediante su estudio y evaluación (López Combarros; 1998, p. 25).

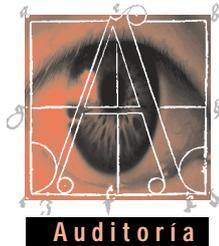
La detección del fraude a través de la auditoría es un tema especialmente polémico en estos últimos años, pues existe la convicción pública de que el auditor tiene responsabilidad de detectar los fraudes materiales. Conviene de nuevo recordar que el objetivo de auditoría de las Cuentas Anuales de una entidad considerada 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 del Patrimonio y de la Situación Financiera de dicha entidad, así como del Resultado de sus operaciones en el período examinado.

Un problema que se les plantea a los auditores es qué decisión tomar ante la detección de información fraudulenta basada en sospechas de fraude y no en hechos demostrados. En muchos países se recomienda que el auditor

En el ámbito administrativo la potestad sancionadora frente al auditor le corresponde únicamente al ICAC



(2) Resolución del ICAC de fecha 26 de julio de 2001, publicada en el BOE de 8 de noviembre del mismo año y en el BOIAC número 47



Son
numerosas
las
Resoluciones
del ICAC por las
que se sanciona
la falta de
independencia
del auditor

comunique sin tardanza todo hecho fraudulento detectado durante la auditoría, salvo cuando el auditor sospeche que la dirección o los administradores puedan estar implicados en el fraude. No obstante, debido a las limitaciones propias de la auditoría o a las características del fraude, hay que ser conscientes de que existe la posibilidad de que los fraudes no se detecten. A pesar de lo anterior, el auditor debe planificar, ejecutar y evaluar su trabajo de auditoría de forma que pueda tener expectativas razonables de poder detectar en los estados financieros información falsa significativa ya sea producto del fraude, de errores, o de otras irregularidades (López Combarros; 1998, pp. 26 y ss.).

Como venimos observando en estas últimas líneas, la posición del auditor respecto de los fraudes cometidos en las empresas que audita no es cómoda, en este sentido comentan Urías y Blasco (1997, p. 135), que si se descubren actuaciones irregulares de los ejecutivos y el informe no menciona nada, difícilmente la opinión pública aceptará esas omisiones, pero si la mención no se confirma en los Tribunales, el auditor puede quedar en una situación desairada y ser objeto de posibles demandas de responsabilidad.

En cualquier caso, no podemos dejar de repetir que el trabajo de los auditores no está específicamente destinado a detectar irregularidades de todo tipo e importe que hayan podido cometerse y por lo tanto no puede esperarse que sea uno de sus resultados. Entre otros, es este el aspecto en que se centra la NTA de Auditoría de errores e irregularidades que brevemente describimos a continuación.

2.4. NTA de errores e irregularidades

Su objeto es establecer los procedimientos que ha de aplicar el auditor, así como delimitar su responsabilidad en la detección de errores e irregularidades que afecten significativamente a la Imagen Fiel de las Cuentas Anuales, y en consecuencia su efecto en el informe de auditoría, su comunicación a la dirección y en su caso a los organismos reguladores.

Para ello, recoge que el auditor debe planificar su trabajo teniendo en cuenta que pue-

den existir errores e irregularidades con efecto significativo (la diferencia entre ambos se establece en la intencionalidad) y que la existencia de sistemas de contabilidad y procedimientos de control interno reducen la posibilidad de errores e irregularidades en las Cuentas Anuales, sin embargo, debe plantearse la posibilidad de que no funcionen correctamente. A este riesgo se une el riesgo de auditoría, que como ya hemos comentado, consistente en que errores e irregularidades significativos no sean detectados por el auditor, y que será mayor si se han cometido irregularidades que conllevan actuaciones tendentes a ocultarlas.

En este sentido se tendrán en cuenta circunstancias, condiciones o hechos que incrementen el riesgo de errores e irregularidades, tales como:

- Integridad y competencia de la dirección.
- Presiones no usuales tanto internas como externas a la sociedad.
- Transacciones no habituales.
- Problemas de obtención de evidencia suficiente y adecuada.

Basándose en esto, el auditor debe diseñar los procedimientos de auditoría necesarios para obtener *seguridad razonable* de que las irregularidades y errores significativos que pudieran existir en las Cuentas Anuales, se detectan adecuadamente.

3. LA RESPONSABILIDAD ADMINISTRATIVA DE LOS AUDITORES

Con el derecho administrativo se persigue el interés general, lo que se traduce en unas normas que imponen límites a la actuación de todos los sujetos, en nuestro caso auditores. La contravención de tales límites lleva aparejada una consecuencia que puede consistir en infligir un mal al infractor, es decir, imponerle una sanción. La sanción administrativa es por tanto un mal impuesto a un administrado en ejercicio de la correspondiente potestad administrativa

● La responsabilidad de los auditores frente al fraude

por un hecho o conducta constitutivos de infracción, asimismo administrativa, tipificada legal y previamente como tal.

La actividad administrativa de imposición de sanciones se desarrolla mediante el procedimiento sancionador, que no sólo sirve para ordenar y hacer más eficaz esta actividad, sino muy especialmente para garantizar que el particular acusado de cometer una infracción pueda defenderse adecuadamente.

El hecho de encontrarnos con una actividad profesional de carácter reglado, así como la importancia de la función auditora, justifica que administrativamente se hayan establecido un conjunto de disposiciones destinadas a delimitar y llenar de contenido un régimen de responsabilidad ciertamente estricto, no exento de problemática y de carácter disciplinario (Marina García-Tuñón; 1998, pp. 144 y 145⁽³⁾). Bajo esta perspectiva, nos vamos a dedicar en este apartado al estudio de algunas de estas disposiciones. Comenzamos para ello observando quien ostenta la potestad sancionadora en el ámbito administrativo, recogiendo a continuación las conductas de las que pudiera derivarse responsabilidad administrativa y distintas resoluciones en las que se sanciona la conducta antijurídica de los auditores.

3.1. La potestad sancionadora (art. 15 LAC)

En el ámbito administrativo le corresponde únicamente al ICAC, no pudiendo imponer sanciones por infracciones graves sino en virtud de expediente instruido al efecto con arreglo a lo dispuesto en la Ley de Procedimiento Administrativo (art. 22 LAC), de tal manera que si las Corporaciones representativas de auditores impusieran algún tipo de medida correctora a sus miembros y colegiados en el curso de sus actuaciones contrarias a la deontología profesional, no tendrían carácter de sanciones administrativas, no siendo posible por lo tanto la aplicación del principio *"non bis in idem"* a ese caso en concreto⁽⁴⁾. No sucede lo mismo respecto de la posible concurrencia de responsabilidad penal y administrativa, ya que como se dispone en el art. 5.1 del Real Decreto 1398/1993 por el que se aprueba el ejercicio para la potestad sancionadora:

"El órgano competente resolverá la no exigibilidad administrativa en cualquier momento de la instrucción de los procedimientos sancionadores en que queda acreditado que ha recaído sanción penal o administrativa sobre los mismos hechos, siempre que concurra además, identidad de sujeto y fundamento".

En cualquier caso, en aplicación del art. 25 de la Constitución Española, existe subordinación de la potestad sancionadora administrativa a la penal.

3.2. La conducta antijurídica

El auditor en el transcurso de su trabajo deberá tomar una serie de decisiones encaminadas a obtener, documentar y evaluar convenientemente la evidencia necesaria. Podemos decir que actúa de forma responsable siempre que esas decisiones sean razonadas, estén de acuerdo con las normas técnicas de auditoría y permitan obtener una evidencia suficiente en calidad y cantidad, capaz de soportar una opinión final correctamente formulada.

La conducta de los auditores de las que podría derivarse responsabilidad administrativa aparece recogida en el capítulo tercero "De las infracciones y sanciones" de la Ley 19/1988 (arts. 15 a 21 de la LAC).

Las infracciones previstas por esta Ley se clasifican en dos grupos:

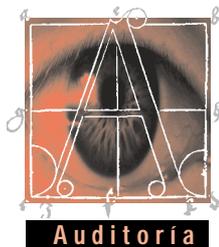
- Leves, que recogen aquellas acciones u omisiones que suponen incumplimiento de las normas técnicas de auditoría, siempre que no sean consideradas como graves en esta ley.
- Graves que se recogen en el punto 2 del artículo 16 de la LAC y que consisten en:

a) *El incumplimiento de la obligación de realizar una auditoría contratada en firme.*

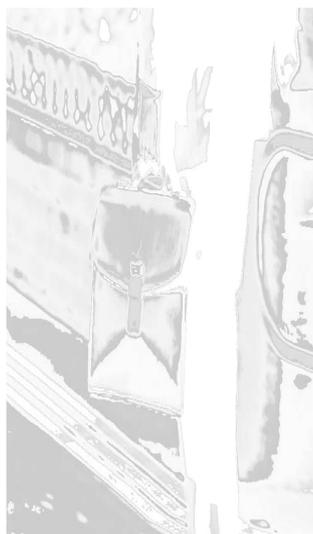
En menor medida resultan sancionadas las infracciones consistentes en el incumplimiento de la obligación de realizar una auditoría contratada en firme

(3) Recoge este autor la opinión citada por Fernández Rodríguez en "El auditor de Cuentas". (1997).

(4) En este sentido recogemos la resolución de 19 de enero de 1995 (BOICAC Nº 20) en la que el sujeto infractor, previamente sancionado por una corporación de auditores, alegaba dicha circunstancia (en aplicación del principio *non bis in idem*) para no volver a ser sancionado por los mismos hechos y al concurrir identidad de sujeto y fundamento. Esta alegación fue irrelevante a los efectos del expediente sancionador.



Resulta
muy difícil
establecer un
procedimiento
estandarizado
que permita
a los auditores
su investigación
sistemática



(5) Como son las resoluciones de 12-I-1993 (BOICAC Nos 13 y 15); de 1-III-1993 (BOICAC N° 13); de 26-V-1993 (BOICAC N° 16); 1-VII-1994 (BOICAC N° 17); 13-I-1994 (BOICAC N° 18); 11-VII-1994 (BOICAC N° 19); 27-VII-1994 (BOICAC N° 20); varias de 23-XI-1994 (BOICAC Nos 21 y 22); 29-III-1995 (BOICAC N° 24); 2-XI-1995 (BOICAC N° 25); 22-XII-1995 (BOICAC N° 26); 27-VI-1996 (BOICAC N° 27); varias de 26-III-01 (BOICAC N° 45), etc.

b) *La emisión de informes de auditoría de cuentas cuyo contenido no sea acorde con las pruebas obtenidas por el auditor en su trabajo.*

c) *El incumplimiento de las normas de auditoría que pueda causar perjuicio económico a terceros o a la empresa o entidad auditada.*

d) *El incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 8 de la LAC (requisitos de incompatibilidad e independencia.)*

e) *El incumplimiento del deber de secreto establecido en el artículo 13 de la LAC.*

f) *Utilización en beneficio propio o ajeno de la información obtenida en el ejercicio de su trabajo.*

g) *La no remisión al ICAC de cuantos datos se requieran en el ejercicio de las funciones que le competen, cuando ello dificulte u obstruya su labor de control.*

h) *La aceptación de trabajos de auditoría de cuentas que superen la capacidad anual en horas del auditor, de acuerdo con lo establecido en las normas técnicas de auditoría de cuentas.*

i) *Haber sido sancionado por la comisión de tres faltas leves en el periodo de un año.*

j) *El incumplimiento de lo establecido en la disposición final primera de la LAC.*

3.2.1. Resoluciones sancionadoras de conductas antijurídicas

La mayoría de las sanciones impuestas a consecuencia de la comisión de estas infracciones están motivadas por el incumplimiento de normas de auditoría que pueda causar perjuicio económico a terceros o a la empresa o entidad auditada, tipificada en el art. 16.2.c) de esta Ley. En este sentido podemos recoger entre otras:

- La resolución de **26-V-1993** (BOICAC N° 16) en la que el ICAC, en el control técnico reali-

zado observa multitud de irregularidades en el trabajo de los auditores, tales como la falta de verificación de algunas partidas o la falta de constancia de la verificación realizada por el auditor en los papeles de trabajo.

- La de **2-III-1994** (BOICAC N° 17) en la que en el transcurso de la realización del control técnico por parte del ICAC se pone de manifiesto la falta de constancia en los papeles de trabajo de alguna de las pruebas realizadas y la incorrección en la clasificación de algunas partidas que fue únicamente recogida en la carta de manifestaciones; varias resoluciones⁽⁵⁾, todas ellas con un contenido similar al descrito en las anteriores resoluciones.

También son numerosas las resoluciones del ICAC por las que se sanciona la falta de independencia del auditor (letra d) del art. 16.2. Entre otras:

- La resolución de **2-III-1994** (BOICAC N° 17).
- La resolución de **27-VI-1996** (BOICAC N° 27).
- La resolución de **31-III-1997** (BOICAC N° 33).
- La resolución de **24-V-1998** (BOICAC N° 37).
- La resolución de **17-VII-1998** (BOICAC N° 38).
- La resolución de **15-IV-1999** (BOICAC N° 39).
- La resolución de **26-VII-1999** (BOICAC N° 40).
- La resolución de **1-XII-00** (BOICAC N°44); etc.

En menor medida resultan sancionadas las infracciones contenidas en la letras a) b) y g) del art. 16.2, consistentes respectivamente en el incumplimiento de la obligación de realizar una auditoría contratada en firme; en la emisión de un informe de auditoría de cuentas

● La responsabilidad de los auditores frente al fraude

cuyo contenido no sea acorde con las pruebas obtenidas por el auditor en su trabajo y por no remisión al ICAC de cuantos datos se requieran en el ejercicio de las funciones que le competen, cuando ello dificulte u obstruya su labor de control. Nos hemos encontrado muy pocas resoluciones que sancionan dichos incumplimientos:

- Dos resoluciones de fecha **22-IV-1992** (BOICAC Nº 10) que sancionan la infracción contemplada en la letra b).
- Una de fecha **13-I-1994** (BOICAC Nº 18) que sanciona la infracción expresada en la letra a) de dicho artículo y
- Algunas de fechas: **1-XII-00** (BOICAC Nº 44) y la de **26-III-01** (BOICAC Nº 45) con respecto a la infracción recogida en la letra g).

Con respecto a la extensión de responsabilidad, cuando la infracción se derive de un determinado trabajo de auditoría, se considerarán directamente responsables de las infracciones el socio o socios que hayan firmado el informe. En el caso de las infracciones graves cuando el infractor sea una sociedad de auditoría, además de la sanción que corresponda a dicha sociedad, serán sancionados el socio o socios de dicha firma de auditoría en aplicación del art. 17.4 de la LAC⁽⁶⁾.

4. REFLEXIONES FINALES

Han sido dos los aspectos relativos al fraude contable tenidos en cuenta en este artículo, por una parte las obligaciones de los auditores en el ejercicio de sus funciones y por otra la responsabilidad administrativa derivada del incumplimiento de sus obligaciones.

Respecto de *las obligaciones de los auditores*, dadas las grandes posibilidades existentes para la comisión de un fraude, resulta muy difícil establecer un procedimiento estandarizado que permita a los auditores su investigación sistemática y aunque nos parecen acertadas tanto la NTA de errores e irregularidades, como el borrador de NTA sobre cumplimiento de la normativa aplicable, al ser los fraudes imagina-

tivos y por tanto sus variedades y posibilidades innumerables son, en numerosas ocasiones, muy difíciles de detectar.

Aunque los órganos de control externo no tienen normalmente ni la competencia legal, ni la capacidad técnica y jurídica necesaria para la prevención, detección e investigación del fraude, el auditor debería estar siempre preparado para tomar las precauciones necesarias cuando durante la ejecución de un control sospecha la comisión de un fraude. Las directrices se orientan en torno los siguientes objetivos:

- Garantizar el procedimiento legal..
- Documentar las constataciones de la auditoría.
- Facilitar la investigación posterior de las autoridades competentes.

Respecto de la segunda, *la responsabilidad administrativa*, debemos diferenciar dos situaciones muy diferentes:

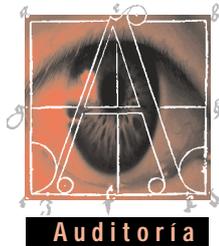
- La no detección de fraudes realizados por una incorrecta o inadecuada realización de las pruebas de auditoría.
- La consumación de fraudes por parte de los auditores, es decir, aquellos casos en los que en colusión (normalmente) con el administrador, participen en la comisión de un fraude mediante la emisión de un informe falseado, con la finalidad de engañar a un tercero.

Como ya hemos recogido, no se puede afirmar con seguridad que el informe de auditoría posibilita plenamente que los usuarios de la información contable puedan conocer a través de los mismos la imagen fiel de la empresa, entre otros motivos por los errores que las firmas de auditoría pueden cometer, en este sentido López Corrales (1998), realiza un trabajo que versa sobre el grado de corrección en la redacción de los informes de auditoría de empresas gallegas. Observa el autor que con el paso del tiempo se ha producido una disminución en los errores cometidos a la hora de redactar los informes, lo que le ha permiti-

E
comportamiento
fraudulento
del auditor
podría además
conllevar
responsabilidad
penal



(6) A este respecto existen varias resoluciones del ICAC en las que se sanciona a la sociedad de auditoría y a uno de sus socios, responsable de la infracción como por ejemplo las resoluciones de fecha 19-X-1995 y 2-XI-1995 (BOICAC Nº 25) o la de 19-X-1995 (BOICAC Nº 26).



La emisión de informes falseados tiene la consideración de fraude del auditor



do afirmar que el trabajo se realiza cada vez con un mayor grado de profesionalidad y calidad, manteniéndose no obstante algunas deficiencias tanto de forma como de contenido. Sobre estas últimas destaca la falta de cuantificación de algunas salvedades, confusión entre limitaciones e incertidumbres, falta de explicación de alguna de las incertidumbres aparecidas en los trabajos y falta de rigor profesional al no aplicarse pruebas de auditoría alternativas ante limitaciones al alcance.

Esta situación podría derivar en una responsabilidad civil del auditor en la que nos encontramos ante un modelo de responsabilidad por daños que determina la exigencia de un conjunto de requisitos: la conducta antijurídica, el daño y el nexo causal entre aquella y éste. (Marina García-Tuñón; 1998; pp. 139 y ss.).

La conducta antijurídica del sujeto ha de manifestarse mediante el incumplimiento de sus obligaciones tanto de origen contractual como de origen legal, pudiendo derivarse responsabilidad por la no-realización del informe, por el incumplimiento de la fecha establecida para su emisión, o por la falta de diligencia en la realización de su trabajo entre otros.

El resultado deberá ser dañoso para la sociedad, los socios o terceros existiendo un nexo causal entre las anteriores, es decir, que la conducta antijurídica del auditor debe tener como resultado un daño en un sentido amplio, que incluye los daños morales para la sociedad, los socios o terceros interesados.

La segunda de las situaciones y sin querer quitar importancia a la anterior, nos parece de una gravedad mucho mayor. El comportamiento fraudulento del auditor, que puede realizarse mediante la emisión de un informe de auditoría obligatorio para validar unas Cuentas Anuales falseadas o también en cualquiera de los informes especiales, con la finalidad de engañar a cualquiera de sus usuarios, podría además conllevar responsabilidad penal, es decir, ser constitutivo de un delito.

Podemos definir el delito como la acción u omisión antijurídica, típica, culpable y punible,

debiendo cumplirse todas y cada una de estas cuatro categorías.

La responsabilidad penal en la que pueden incurrir los auditores a través de sus informes puede derivarse de distintos hechos: ejecutando un delito, induciendo a ejecutarlo, cooperando en la comisión de los hechos, o participando con posterioridad para ocultarlos o impedir su persecución. Obtenemos de este modo las siguientes posibilidades:

- Autoría única inmediata. En la que sólo una persona realiza por sí todo el hecho constitutivo del delito.
- Coautoría. El delito se comete entre varias personas cada una de las cuales toma parte directamente en la ejecución de los hechos.

Alguno de los ejemplos en que la responsabilidad penal podría aparecer en las dos posibilidades anteriores son mencionados por Marina García-Tuñón (1998, p. 145), cuando afirma que puede derivarse responsabilidad penal de aquellas situaciones que afectan al intrusismo profesional (art. 403 CP), que utilizan de información privilegiada conectada al deber de secreto (art. 199 CP), que cometen falsedad de documento mercantil (art. 394), etc. .

- Inducción y complicidad. Inducir (art. 28 CP) es hacer nacer en otro una voluntad infractora que le lleva a la realización de un hecho constitutivo de delito. En la complicidad (art. 29 CP) no se interviene directamente en la ejecución de los hechos, la participación es anterior o simultánea.
- Encubrimiento (art. 451 CP). Se trata de una participación posterior con la finalidad de ocultar los hechos o impedir su persecución.

La participación en los delitos societarios, tributarios, en fraude de acreedores o los de falsedades documentales, son ejemplos de conductas que pueden integrar ilícitos penales a través de las dos últimas posibilidades indicadas. ■

● La responsabilidad de los auditores frente al fraude

BIBLIOGRAFÍA

- ALMELA DÍEZ, B. (2000); "Novedades en auditoría". Partida Doble. Nº 107.
- ÁLVAREZ GARCÍA, F.J. (1999); "Introducción a la teoría económica del delito". Ed. Tirant Lo Blanch.
- BERNABEU SÁNCHEZ, D. Y NORVERTO LABORDA, M.C. (1996); "Algunas consideraciones en torno al principio de entidad". Actualidad Financiera. Nº 14. Segunda Quincena. Octubre.
- BLASCO LANG, J.J. (1992); "Reflexiones sobre la situación de la auditoría en España". Partida Doble. Nº 28.
- BLASCO LANG, J.J. (1994); "El informe de auditoría: Expectativas". Partida Doble. Nº 50.
- BLASCO LANG, J.J. (1999); "Consejeros independientes y auditores en el Informe Olivencia". Partida Doble. Nº 100. Mayo.
- BRIÓ GONZÁLEZ, E. DEL (1998); "Efectos de las salvedades de los informes de auditoría sobre el precio de las acciones en la Bolsa de Madrid". Revista Española de Financiación y Contabilidad. Vol XXVII. Nº 94. Marzo.
- CALLE RODRÍGUEZ, M.V. (1999); "Las falsedades documentales". Colección: Delitos y cuestiones penales en el ámbito empresarial. Ed. Expansión. Manual VIII.
- CAÑIBANO CALVO, L. Y CASTRILLO LARA, L.A. (1999); "La independencia de los auditores: un nuevo enfoque". Actualidad Financiera. Nº Monográfico 3/99.
- CARMONA IBÁÑEZ, P. (1998); "El modelo de riesgo de las normas técnicas de auditoría". Actualidad Financiera. Nº 4. Abril.
- CASANOVAS PARELLA, I. (1996); "El marco legal de la auditoría en España". Ed. Centro de Estudios Financieros.
- CEA GARCÍA, J.L. (1990); "Sobre el deber ser y el ser de los principios de contabilidad generalmente aceptados". Lecturas sobre principios contables. Nº 13. Ed. AECA.
- CONDOR LÓPEZ, V. (1999); "Función social de la auditoría y responsabilidad del auditor". Actualidad Financiera. Nº Monográfico 3/99.
- GARCÍA BENAÚ, M.A. (1994); "La pregunta ¿Dónde estaban los auditores ha llegado a España?". Boletín de AECA. Nº 36.
- GARCÍA BENAÚ, M.A. (1997); "El debate internacional sobre el GAP de expectativas en auditoría". II Jornada de Trabajo sobre Auditoría Contable. Santander.
- GARCÍA BENAÚ, M.A. Y HUMPHREY, C. (1995); "La auditoría y el fraude: Algunas consideraciones internacionales". Revista Española de Financiación y Contabilidad. Vol. XXIV. Nº 84.
- GARCÍA BENAÚ, M.A. Y VICO MARTÍNEZ, A. (1997); "La auditoría ante la U.E.M.". Actualidad Financiera. Nº 6. Junio.
- GARCÍA-AYUSO COVARSÍ, M. Y SÁNCHEZ SEGURA, A. (1999); "Un análisis descriptivo del mercado de la auditoría y de los informes emitidos por las grandes empresas españolas". Actualidad Financiera. Nº Monográfico 3/99.
- GAY SALUDAS, J.M. (1999); "El perfil fiscal de la contabilidad creativa: ¿Magia financiera o brujería contable?". Partida Doble. Nº 98.
- GÓMEZ AGUILAR, N. Y RUIZ BARBADILLO, E. (1998); "El informe de auditoría como medida de la calidad de la información contable". Actualidad Financiera. Año III. Nº 11.
- HUERGO LORA, A. (1997); Manual de Derecho Administrativo (Vol I). Lección 12. Ed. Colex.
- ILUNDÁIN, S. (2000); "Infracciones de las normas técnicas o estatutarias". Ponencia presentada al IX Congreso Nacional de Auditoría (16-18 noviembre). San Sebastián.
- ITURRIAGA NIEVA, R. (1997); "La auditoría de legalidad". Auditoría Pública. Nº 11. Octubre.
- LIZCANO ÁLVAREZ, J.L. (1998); "Normalización contable de AECA. Referencia continua para el auditor de cuentas". Partida Doble. Nº 94.
- LOBATO JAVIERRE, A. (1997); "La auditoría en los mercados de capitales". Bolsa de Madrid. Nº 52. Febrero.
- LÓPEZ ALDEA, J. (1992); "Fundamentos básicos de auditoría de cuentas". Vol. I. Ed. True and Fair S.A.
- LÓPEZ COMBARROS, J.L. (1996); "Propuestas para una modificación de la ley de auditoría de cuentas". Partida Doble. Nº 71.
- LÓPEZ COMBARROS, J.L. (1998); "Reflexiones sobre algunos puntos relacionados con la auditoría". Partida Doble. Nº 85.
- LÓPEZ CORRALES, F. (1997); "Los informes de auditoría de las Cuentas Anuales. Un estudio empírico sobre Galicia". Tesis Doctoral. Universidad de Vigo.
- LÓPEZ CORRALES, F. (1998); "Cumplimiento de las normas técnicas en la emisión de informes". Partida Doble. Nº 94. Noviembre.
- MALLO, C. (1998); "El futuro de la auditoría en España". Partida Doble. Nº 94. Noviembre.
- MARINA GARCÍA-TUÑÓN, A. (1998); "La auditoría de las Cuentas Anuales. Aspectos sustantivos". Ed. Lex Nova.
- MOYA, S. (1996); "Las infracciones y sanciones del ICAC". Finanzas & Contabilidad. Nº 11.
- MUÑOZ CONDE, F. Y GARCÍA ARÁN, M. (1996); Derecho Penal. Parte General. Ed. Tirant Lo Blanch.
- OLIVERAS, E., AMAT, O., BLAKE, J. Y MOYA, S. (1999); "El concepto de Imagen Fiel entre los auditores españoles". Técnica Contable. Nº 611. Noviembre.
- PAREJO ALONSO, L. (1999); Manual de Derecho Administrativo. (Volumen I.) Capítulo X. Ed. Ariel SA
- PERADA SIGÜENZA, J.M. Y ALVARADO RIQUELME, M. (2000); "La independencia del auditor: Propuestas de modificación de la normativa". Partida Doble. Nº 110.
- PUIG DE TRAVY, C. (2000); "El auditor ante "Errores e irregularidades" e "Incumplimiento de la legislación". (Evaluación de las normas técnicas)". Ponencia presentada al IX Congreso Nacional de Auditoría (16-18 noviembre). San Sebastián.
- RAMÍREZ, J. (1997); "La comisión de auditoría". Dirección y Progreso. Nº 156.
- RODRÍGUEZ DEVESA, J.M. (1985); Derecho Penal Español. Ed. Dykinson.
- RUIZ BARBADILLO, E. (1997); "Los objetivos del informe de auditoría". V Premio Carlos Cubillo Valverde para jóvenes investigadores en contabilidad. Ed. ICAC.
- RUIZ GARCÍA, E. (1997); "El auditor ante el fraude". Auditoría Pública. Nº10.
- SÁNCHEZ SEGURA, A. (1998); "El informe de auditoría: Alcance, Significado y Evidencia Empírica". Tesis Doctoral. Universidad de Sevilla.
- SIERRA MOLINA, G. Y ESCOBAR PÉREZ, B. (1998); "¿Satisfacen las Cuentas Anuales las necesidades de información del usuario?". Partida Doble. Nº 93. Octubre.
- SIERRA MOLINA, G. Y ORTA, M. (1996); "Teoría de la auditoría financiera". Ed. Mc. Graw y Hill.
- SIERRA MOLINA, G. Y ORTA, M. (1997); "Una responsabilidad básica del auditor: El control de calidad de la auditoría". II Jornada de Trabajo sobre Auditoría Contable. Santander.
- SUÁREZ ENCISO, F. (2000); "El valor añadido del informe de auditoría de las Cuentas Anuales". Ponencia presentada al IX Congreso Nacional de Auditoría (16-18 noviembre). San Sebastián.
- TERMES I ANGLÉS, F. (1977); "El fraude desde el punto de vista del auditor de cuentas". Revista Técnica del Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas. Nº 11.
- URIAS VALIENTE, J. (1992); "Nuevos desarrollos en el campo de la auditoría: Hacia una auditoría global". V Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Sevilla.
- URIAS VALIENTE, J. Y BLASCO LANG, J.J. (1997); "Procedimiento de elaboración de las normas técnicas de auditoría y los informes en auditoría de Cuentas Anuales: Algunas reflexiones a propósito de su posible modificación". II Jornada de Trabajo sobre Auditoría Contable. Santander.

El auditor
puede actuar
como inductor,
cómplice o
encubridor de
delitos