

Consulta número 5 del BOICAC número 5 de mayo de 1991

Consulta:

1. Si en virtud de lo establecido en los [artículos 36 a 41](#) del Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas, una sociedad de auditoría es incompatible para realizar la auditoría de cuentas en entidades a las que alguno de los socios de la citada sociedad de auditoría han prestado, a título individual, servicios de asesoramiento tributario y/o jurídico, que en ningún caso incluyen los relativos a la ejecución material de la contabilidad.
2. Efecto jurídico que tienen las disposiciones del Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas, y concretamente las establecidas en los [artículos 36, 38 y 41](#), sobre los contratos de auditoría formalizados antes de la entrada en vigor del citado Reglamento, en caso de que exista incompatibilidad como consecuencia de la situación mencionada en el número anterior. _

Respuesta:

La Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, en el número 2 del [artículo 8](#), regula el régimen de incompatibilidades al que quedan sometidos los auditores de cuentas, ejercientes a título individual o sociedades de auditoría, de tal forma que aquéllos que se encuentren con respecto a una determinada entidad en alguna de las situaciones previstas en el citado número no pueden ejercer como auditores de la citada entidad. Entre las causas de incompatibilidad la citada [Ley](#) no menciona la realización para la empresa o entidad a auditar de otro tipo de servicios profesionales distintos de la auditoría de cuentas, y, por consiguiente, hay que entender que, en principio, no resulta incompatible el ejercicio de la auditoría de cuentas en una empresa o entidad, con la prestación de otro tipo de servicios. _

Ahora bien, este Instituto entiende que el régimen de incompatibilidades no debe quedar estrictamente circunscrito a los supuestos expresamente establecidos en el [artículo 8.2](#) de la Ley, ya que, no hay que olvidar, el principio de independencia, que previsto en su artículo [8.1](#), debe regir toda actuación en el ámbito de la auditoría de cuentas. Dicho principio ha sido desarrollado más ampliamente en el [artículo 36](#) del Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto 1636/1990 de 20 de diciembre, a cuyo tenor se entiende por independencia "la ausencia de intereses o influencias que puedan menoscabar la objetividad del auditor". En conexión con este principio, y en lo relativo a la prestación para la empresa o entidad auditada de otros servicios distintos a la auditoría de cuentas, el número 3 del citado [artículo 36](#) declara "Para apreciar la falta de independencia se tomará en consideración, entre otras circunstancias, la realización para la Empresa o Entidad auditada de otros trabajos que puedan limitar la imparcialidad del auditor. En todo caso, se considerará que no existe independencia cuando el auditor de cuentas haya realizado trabajos durante los tres ejercicios anteriores a aquel a que se refiere la auditoría, relativos a la ejecución material de la contabilidad de la Empresa o Entidad auditada". A juicio de este Instituto lo dispuesto en el citado número 3 no debe ser entendido en el sentido de que la prestación de otro tipo de servicios, a excepción de la ejecución material de la contabilidad, supone indefectiblemente la pérdida de independencia, sino que viene a reconocer que pueden existir situaciones que, en razón del servicio prestado o las circunstancias en que éste se preste, menoscaben la objetividad del auditor. _

En estos mismos términos se pronuncian las [Normas Técnicas de Auditoría](#) en cuyo apartado 1.3.6 se dispone: "Se considerará que existe falta de independencia cuando el auditor sea el ejecutor material de la contabilidad o asuma funciones ejecutivas en la entidad auditada. El resto de los servicios que el auditor puede prestar a su cliente, como consultoría y asesoramiento fiscal, no provocan, en principio, incompatibilidad en este sentido. Sin embargo, el auditor debe estar alerta a situaciones en las que su identificación con el cliente o la gestión de los negocios de éste menoscaben su imagen de independencia haciéndolo incompatible con la labor del auditor de cuentas". _

De acuerdo con todo lo anterior, este Instituto entiende que los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, pueden prestar a las entidades auditadas otro tipo de servicios, siempre que ello no alcance a la ejecución material de la contabilidad. Esto no es óbice para que existan determinados servicios que puedan provocar una falta de independencia, debiendo en estos casos, el auditor de cuentas renunciar bien al ejercicio

de la auditoría de cuentas o bien a la prestación del servicio que pudiera menoscabar su objetividad. Ahora bien, dado que no están acotados ni definidos en su contenido los servicios que, distintos de la auditoría de cuentas, puede prestar un auditor, no es posible determinar a priori cuales de ellos pueden menoscabar la independencia, y por consiguiente esta circunstancia sólo puede ser apreciada mediante un análisis de cada caso en particular. Si como se deduce de lo anteriormente expuesto, la [Ley de Auditoría de Cuentas](#) y el [Reglamento](#) que la desarrolla no consideran, con carácter general, incompatible la función de auditor de cuentas con la prestación de otro tipo de servicios a la entidad auditada, resulta obvio pensar que tampoco puede considerarse que exista incompatibilidad cuando el que presta los servicios de asesoramiento tributario y/o jurídico a algunos clientes de la sociedad de auditoría sea un socio de la misma a título individual, como es el caso objeto de consulta. _

Por último, tan sólo señalar que el Reglamento que desarrolla la Ley de Auditoría de Cuentas, por lo que se refiere al régimen de incompatibilidades establecido en los [artículos 36 a 41](#), no ha introducido nuevos supuestos de incompatibilidad ni restricciones adicionales para la prestación de otros servicios distintos al de auditoría de cuentas, ya que el principio de independencia, las incompatibilidades y sus extensiones estaban contempladas en la propia Ley, de tal forma que el Reglamento únicamente trata de acotar, concretar y clarificar las disposiciones de la Ley. Por consiguiente, de haberse prestado un servicio que pueda considerarse que menoscaba la independencia, no cabe plantear la problemática de haber sido nombrado auditor antes de la publicación del Reglamento, si la Ley de Auditoría de Cuentas ya había entrado en vigor cuando se formalizaron los contratos de auditoría de cuentas. _

Por último, tan solo señalar que el Reglamento que desarrolla la Ley de Auditoría de Cuentas, no ha introducido nuevos supuestos de incompatibilidad por la vía de extensión, sino que, como se deduce de la simple literalidad del [artículo 8.5.a\)](#) de la Ley, estos supuestos ya estaban contemplados en la misma, de tal forma que el citado Reglamento únicamente acota, concreta y clarifica dicho supuesto, tomando como base el concepto de participación y vinculación establecido en el [artículo 185](#) de la Ley de sociedades Anónimas, según la nueva redacción dada por la Ley 19/1989 de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea (CEE) en materia de Sociedades. Por consiguiente, ante la existencia de una incompatibilidad específica, no cabe plantear la problemática de haber sido nombrado auditor antes de la entrada en vigor del Reglamento, ya que éste no recoge ningún supuesto de incompatibilidad que no estuviera contemplado previamente en la Ley. _