

Consulta 1

Sobre si un auditor de cuentas, persona física, podría aceptar el nombramiento de auditor suplente para auditar las cuentas anuales de una entidad encontrándose registrado en situación de "no ejerciente" o "ejerciente por cuenta ajena" en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (en adelante, ROAC).

Respuesta

El nombramiento de auditores suplentes viene establecido en el artículo 204 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (TRLSA), aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, relativo al nombramiento de auditores por la Junta General de Accionistas, establece, en su apartado 2, lo siguiente: *"La junta podrá designar a una o varias personas físicas o jurídicas que actuarán conjuntamente. Cuando los designados sean personas físicas, la junta deberá nombrar tantos suplentes como auditores titulares"*.

Asimismo, en el artículo 350, apartado a), del Reglamento del Registro Mercantil se establece que: cuando la Junta General no hubiera nombrado a los auditores suplentes antes de que finalice el ejercicio a auditar, habiendo nombrado únicamente a auditores titulares personas físicas, los legitimados a estos efectos podrán solicitar del Registrador Mercantil la designación de los suplentes.

El régimen de nombramiento se completa con los artículos 205 y 206 del TRLSA, referidos a las designaciones por Registrador Mercantil y Juez.

En el ámbito de la normativa sobre auditoría de cuentas (Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas – LAC, en adelante y su Reglamento de desarrollo, aprobado por Real Decreto 1636/1990), en cuanto a la inscripción y situación de los auditores de cuentas en el ROAC, interesa reseñar los siguientes artículos:

- El artículo 6 de la LAC establece que *"1 Podrán realizar la actividad de auditoría de cuentas las personas físicas o jurídicas que, reuniendo los requisitos a que se refieren los artículos siguientes, figuren inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas."*

- En el Reglamento de la LAC:

"Artículo 21. Ejercicio de la actividad.

1. Podrán realizar la actividad de auditoría de cuentas las personas físicas o jurídicas que, reuniendo los requisitos a que se refieren respectivamente los artículos 22 y 28 del presente Reglamento, figuren inscritos, como ejercientes en el caso de las personas físicas, en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y hubieran prestado fianza en garantía de las responsabilidades en que pudieran incurrir en el ejercicio de su actividad....

Artículo 30. Secciones del Registro.

1. El Registro Oficial de Auditores de Cuentas constará de dos secciones, una referida a personas físicas y otra a sociedades.

2. En la sección de personas físicas se inscribirán los auditores de cuentas con especificación de la situación en la que se encuentren, en función de su relación con la actividad de auditoría de cuentas, de las tres siguientes:

- a) Ejercientes.*
- b) Prestando servicios por cuenta ajena.*
- c) No ejercientes.*

Artículo 31. Situaciones.

1. Sólo los auditores de cuentas inscritos como ejercientes podrán desarrollar la actividad de auditoría de cuentas definida en el artículo 1 del presente Reglamento.

Para inscribirse en esta situación se deberá solicitar por escrito al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas acompañando el documento justificativo de la fianza exigida. Este requisito no será exigido cuando se trate de socios auditores de cuentas ejercientes de las sociedades de auditoría.

Las menciones a los auditores de cuentas en los Capítulos IV y V se entienden realizadas a los que están en la situación regulada en el presente apartado.

2. En la situación de prestación de servicios por cuenta ajena podrán inscribirse quienes se encuentren colaborando activamente, con un auditor de cuentas en ejercicio o una sociedad de auditoría de cuentas, en los trabajos de análisis de la información económico-financiera deducida de los documentos contables examinados, encaminados a la formación de la opinión técnica responsable que constituye el objetivo de la actividad de auditoría de cuentas.

La colaboración con auditor de cuentas o sociedad de auditoría se acreditará mediante certificado expedido por éstos.

3. Como no ejercientes se inscribirán quienes no desarrollen la actividad de auditoría de cuentas; los cuales, podrán acceder a cualquiera de las situaciones establecidas en los apartados anteriores previa solicitud al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, acompañada, en su caso, de los documentos justificativos de la fianza exigida."

De la anterior normativa se deduce, en relación con la cuestión planteada, lo siguiente:

- Para que un auditor de cuentas, persona física, pueda realizar la actividad de auditoría de cuentas se requiere que figure inscrito en la situación de ejerciente en el ROAC y haya prestado la fianza correspondiente en garantía de sus responsabilidades; de tal forma que sólo los auditores de cuentas inscritos como ejercientes en el ROAC podrán realizar

la actividad de auditoría de cuentas (arts. 21 y 31 del Reglamento de la LAC).

- Los auditores de cuentas inscritos en la situación de "no ejerciente" o "ejerciente por cuenta ajena", no pueden ejercer la actividad de auditoría de cuentas hasta tanto no realicen los trámites necesarios para su inscripción en la situación de "ejerciente", previstos en la normativa actualmente vigente: solicitud al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y acreditación de los documentos justificativos de la fianza exigida.

La situación de no ejerciente deviene de una declaración de voluntad que se manifiesta en el mismo acto de la inscripción y cuya consecuencia es la imposibilidad de realizar la actividad de auditoría de cuentas.

- La designación de auditor por parte de la Junta General o del Registrador Mercantil, atendiendo al sentido literal, espíritu y finalidad de las normas citadas y, por seguridad jurídica, debe recaer en un auditor de cuentas que pueda ejercer la actividad de auditoría, por lo que los designados a tal efecto, tanto titulares como suplentes, deben reunir las mismas condiciones y requisitos para cumplir el trabajo para el que han sido designados. Por otra parte, carecería de sentido lógico y jurídico que al suplente se le permitiese estar en situación de "no ejerciente", hasta que realice el trabajo efectivamente y al titular no.

En este punto, debe señalarse que el artículo 1.3 de la Ley de Auditoría de Cuentas que "*Tanto la auditoría de las cuentas anuales y del informe de gestión como cualquier otro trabajo de*

revisión o verificación contable que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 1 de este artículo deba calificarse legalmente como auditoría de cuentas, tendrá necesariamente que ser realizado por un auditor de cuentas, mediante la emisión del correspondiente informe y con sujeción a los requisitos y formalidades establecidos en la presente Ley y a las normas técnicas de auditoría". En los mismos términos se expresan los artículos 208 del TRLSA y 1.2 del Reglamento de Auditoría de Cuentas.

- De acuerdo con las citadas Normas Técnicas, para aceptar un nombramiento de auditor (sea titular o suplente), los auditores de cuentas deben realizar determinadas actuaciones: al menos, un presupuesto, un contrato, evaluar su independencia respecto de la entidad a auditar, etc.; y que deben entenderse, en consecuencia, como propias del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas. En este sentido, destaca el deber de realizar estas actuaciones antes de aceptar un nombramiento efectuado por designación del Registro Mercantil o Juez, que se recogen en los apartados 2.2.2 y 2.2.3 de dichas Normas, a cuyo tenor:

"2.2.2. (...) Cuando el nombramiento se efectúe por un Registrador Mercantil o un Juez se deberá detallar, asimismo, el número de horas presupuestado por áreas de trabajo. A estos efectos, antes de aceptar el nombramiento, el auditor podrá solicitar de la empresa o entidad auditada todos los datos que considere necesarios para preparar su propuesta.

2.2.3. Antes de aceptar el encargo, el auditor debe considerar si existe alguna razón que aconseje su rechazo por razones éticas o técnicas".

En consecuencia, este Instituto entiende que sólo los auditores inscritos en el ROAC en la situación de "ejerciente" pueden ejercer la actividad de auditoría de cuentas, tal y como establecen los artículos 21 y 31.1 del Reglamento de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas (RAC), y que para la aceptación de un nombramiento de auditor, tanto titular como suplente, debe encontrarse inscrito en tal situación en el ROAC.

Finalmente, hay que indicar que, dado el carácter jurídico de la cuestión planteada, este Instituto remitió esta consulta a la Abogacía del Estado en el Ministerio de Economía y Hacienda, en el que se manifiesta que *"El titular y el suplente, ambos deben reunir los mismos requisitos: ser auditores inscritos como ejercientes y habiendo cumplimentado los demás requisitos exigidos y antes analizados en este dictamen"*.