

LA RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR DE CUENTAS

La auditoría de cuentas consiste en verificar y comprobar las cuentas anuales, los estados financieros y otros documentos contables de una empresa con el objetivo de emitir un informe que contendrá el análisis y opinión técnica del propio auditor sobre la certeza y fiabilidad de estados financieros de la empresa auditada. El informe tiene la finalidad de garantizar que los estados financieros revisados no adolecen inexactitudes significativas, pues *“actúa como garantía de la veracidad de las cuentas auditadas”* (STS 869/2008, de 14 de octubre).

Es precisamente a partir de este informe cuando puede surgir la responsabilidad civil del auditor de cuentas, pues tal y como ha establecido la Exposición de Motivos de la Ley de Auditoría de Cuentas (“LAC”), la auditoría de cuentas es *“un servicio que se presta a la empresa revisada y que afecta e interesa no solo a la propia empresa, sino también a terceros que mantengan relaciones con la misma”*, pues ambos actuarán en función de lo previsto en el informe emitido por el auditor de cuentas.

La responsabilidad del auditor con respecto a la empresa auditada será contractual, y ésta será extracontractual frente a terceros ajenos a la empresa, pero que se relacionan con la misma¹.

Tanto la responsabilidad contractual como la extracontractual están reguladas en el artículo 26.1 LAC, por el que se establece:

¹ Pueden tener la consideración de terceros los socios de la entidad auditada, según el TS en la Sentencia de 27 de mayo de 2009 *“la reclamación dirigida por los socios contra los auditores en defensa de sus propios intereses tiene carácter extracontractual, dado que quien ejercita la acción es un sujeto distinto de la sociedad que celebró el contrato con los auditores”*.

BARCELONA

Balmes, 209, planta 2

08006 - Barcelona

+34 93 218 40 00

MADRID

A. Bosch 5, bajo D

28014 - Madrid

+34 91 037 84 81

www.gimenez-salinas.es

info@gimenez-salinas.es



GBL
Alliance
Opening the World
for your business

“Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría responderán por los daños y perjuicios que se deriven del incumplimiento de sus obligaciones según las reglas generales del Código Civil, con las particularidades establecidas en este artículo.”

La responsabilidad civil contractual de los auditores de cuentas con respecto a la empresa revisada será contractual, en tanto que existe un vínculo jurídico preexistente, el contrato de auditoría, entre el auditor de cuentas y la entidad auditada, de tal forma que, si el auditor de cuentas incurre en algún incumplimiento, este deberá responder ante la empresa auditada.

Por otro lado, la responsabilidad extracontractual frente a los terceros, nace tal y como ya hemos mencionado por el hecho de relacionarse con la entidad auditada, sin que exista un previo vínculo jurídico con el auditor, de tal forma que la responsabilidad extracontractual podrá determinarse cuando el tercero hubiera actuado *“tomando en consideración el informe de auditoría, siendo este el elemento esencial y apropiado para formar su consentimiento, motivar su actuación o tomar su decisión”* (art. 26.2 LAC) confiando en la fiabilidad que el informe ofrece, ya que el informe emitido contribuye a *“crear una sensación de confianza en los acreedores y demás operadores del tráfico económico y jurídico”* (STS 737/2014, de 12 de diciembre).

Tal y como indica la LAC, la responsabilidad civil del auditor de cuentas se regirá por las reglas generales contenidas en el CC sobre la responsabilidad civil (arts. 1101 y 1902 CC), y por las especialidades que puedan darse en la misma ley.

Para poder determinar la existencia de responsabilidad por parte del auditor de cuentas, en primer lugar, debemos poder establecer una relación de causalidad, tal y como se establece en la teoría general de la responsabilidad civil, entre la conducta del auditor y el daño producido tanto a la empresa auditada como a los terceros que pudieran resultar perjudicados. La actuación del auditor ha de ser una actuación ilícita o irregular, una conducta activa o pasiva o simplemente negligente. El comportamiento del auditor, deberá materializarse en una acción u omisión que suponga la infracción del propio contrato de auditoría, de la ley o de la diligencia exigida y, además, es preciso que de dicha conducta se derive un daño a la empresa auditada, y

BARCELONA

Balmes, 209, planta 2

08006 - Barcelona

+34 93 218 40 00

MADRID

A. Bosch 5, bajo D.

28014 - Madrid

+34 91 037 84 81

www.gimenez-salinas.es

info@gimenez-salinas.es



GBL
Alliance
Opening the World
for your business

en su caso a los terceros, pues *“la existencia de un daño o perjuicio es un requisito ineludible para que nazca tal responsabilidad”* (STS 444/2016, de 1 de julio) de lo contrario no será posible exigir su responsabilidad. Sin embargo, es importante tener en cuenta que los auditores de cuentas no responderán por las irregularidades que hubiera podido llevar a cabo la empresa auditada, ya que el auditor tiene que *“verificar y revisar las cuentas anuales y otros documentos contables, pero no la de garantizar que la información económico-contable facilitada cumple con los requisitos de transparencia exigidos”*².

En segundo lugar, se debe poder imputar objetivamente el resultado dañoso al auditor, es decir, que la actuación del auditor tiene que contribuir directamente al perjuicio. Con esto nos referimos a que, el comportamiento del auditor tiene que ser *“relevante para la producción del daño o perjuicio”* (STS 115/2009, de 5 de marzo), es decir, que la conducta del auditor sea adecuada para producir el perjuicio a la entidad auditada, y a los terceros que puedan resultar perjudicados. Asimismo, debe tomarse en consideración la regla de la causalidad alternativa, según la cual, *“se entiende que cada actividad que baste por sí sola para causar un daño, lo ha causado en la medida correspondiente a tal probabilidad”* (STS 338/2012, de 7 de junio). De forma tal, que para determinar si existe o no imputación objetiva podemos hacer el juicio a la inversa, debemos considerar la posibilidad de que sin la conducta del auditor se hubiera producido igualmente el daño.

Es frecuente que el servicio de auditoría se lleve a cabo por un auditor en nombre de una sociedad de auditoría. En este caso, tal y como establece el artículo 26.3 LAC, la responsabilidad será solidaria, recayendo la obligación de indemnizar por un lado en el auditor que hubiera firmado el informe, y en la sociedad en cuyo nombre se hubiera prestado el servicio de auditoría.

² Muñoz Delgado, C. “Revisión de la responsabilidad civil contractual y extracontractual del auditor de cuentas a la luz de la jurisprudencia y de las novedades normativas: el nexa causal entre la acción ilícita y el daño”. *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, Nº 770, p. 3393.

BARCELONA

Balmes, 209, planta 2

08006 - Barcelona

+34 93 218 40 00

MADRID

A. Bosch 5, bajo D

28014 - Madrid

+34 91 037 84 81

www.gimenez-salinas.es

info@gimenez-salinas.es



GBL
Alliance
Opening the World
for your business

Por ello, las sociedades de auditoría y los auditores de cuentas están obligados a prestar fianza en forma de depósito efectivo, títulos de deuda pública, aval de entidad financiera o seguro de responsabilidad civil, por la cuantía y en la forma que establezca el Ministerio de Economía y Competitividad (art. 27 LAC).

Debemos ahora referirnos a las especialidades establecidas en el régimen de responsabilidad de la LAC. La actividad de auditoría queda sometida a determinados estándares y requerimientos internos de calidad, establecidos no únicamente en el contrato de auditoría, sino que además tiene que cumplir con la diligencia debida con la finalidad de emitir un informe que refleje y determine si los documentos contables analizados se corresponden realmente con la situación económica y patrimonial de la entidad auditada, para que tanto la empresa, como los terceros que se relacionan con ella puedan tomar decisiones de manera informada.

El auditor de cuentas deberá actuar según los siguientes parámetros:

1.- Obligaciones asumidas en el contrato de auditoría

El auditor estará obligado a prestar el servicio de auditoría según lo pactado en el contrato. El contrato de auditoría definirá concretamente las actividades que el auditor tendrá que llevar a cabo, el objetivo y el alcance de la auditoría de los estados financieros; la responsabilidad del auditor; las responsabilidades de la dirección y del órgano de gobierno de la entidad; identificación del marco de información financiera aplicable; una referencia a la estructura y contenido que deberá tener el informe (NIA-ES 210³). Cualquier incumplimiento del contenido del contrato podrá ser indicativo de un posible daño a la entidad auditada y, en su caso, a los terceros vinculados a esta.

³ <https://www.icice.es/adjuntos/niaes-210.pdf>

BARCELONA

Balmes, 209, planta 2

08006 - Barcelona

+34 93 218 40 00

MADRID

A. Bosch 5, bajo D

28014 - Madrid

+34 91 037 84 81

www.gimenez-salinas.es

info@gimenez-salinas.es



GBL
Alliance
Opening the World
for your business

II.- Principio de interés público

La actividad de los auditores debe llevarse a cabo según el principio de interés público, pues, tal y como ha establecido el Tribunal Supremo, la auditoria de cuentas tiene *“una finalidad empírica: la de obtener un medio que garantice, en la medida de lo razonable, que los estados financieros auditados no adolecen de inexactitudes significativas”* (STS 798/2008, de 9 de octubre). En este sentido, la prestación por parte de los auditores tiene que *“avaluar la fiabilidad de la información económico-contable suministrada por la sociedad y asegurar que no existen irregularidades relevantes”* (STS 444/2016, de 1 de julio). La actividad del auditor debe incrementar la fiabilidad y la transparencia de la información de la sociedad para asegurar el funcionamiento eficaz y transparente del mercado, y de todos sus participantes, donde encontramos a la empresa auditada y a los terceros que se relacionen con ella, tales como los socios y acreedores.

III.- Cumplimiento de la diligencia debida

Los auditores de cuentas están sometidos a la diligencia profesional que por naturaleza del servicio que prestan va *“más allá de la normal que se requiere al deudor común según el artículo 1104 del Código Civil”* (STS 115/2009, de 5 de marzo).

Por otro lado, debemos referirnos a la independencia y a la imparcialidad de los auditores. Como agentes externos a la empresa, deberá garantizarse que *“los auditores elaboran su informe sin influencias indebidas por parte de las compañías que contratan sus servicios”*⁴.

⁴ <https://almacenederecho.org/contabilidad-juristas-vii-regimen-juridico-la-auditoria-cuentas>

BARCELONA

Balmes, 209, planta 2

08006 - Barcelona

+34 93 218 40 00

MADRID

A. Bosch 5, bajo D

28014 - Madrid

+34 91 037 84 81

www.gimenez-salinas.es

info@gimenez-salinas.es



GBL
Alliance
Opening the World
for your business

La auditoría debe cumplir con una doble garantía, preservar y asegurar unos sistemas de calidad internos eficaces y fiables, con el fin de que el servicio de auditoría se lleve a cabo con rigor y certeza⁵. Con esto nos referimos a que el auditor incurrirá en responsabilidad cuando hubiera informado favorablemente, sabiendo que existen irregularidades contables y no hubiera obtenido información suficiente para emitir un informe que refleje la imagen fiel del patrimonio de la compañía auditada, incumpliendo su obligación contractual y los principios profesionales que rigen su actividad.

IV.- Obligaciones derivadas de la emisión de informe de auditoría

La principal finalidad que tiene la auditoría de cuentas es la emisión de un informe que contendrá el análisis y la opinión técnica del propio auditor sobre la certeza y fiabilidad de estados financieros de la empresa auditada. La emisión del informe forma parte de la obligación asumida por el contrato de auditoría, de tal forma que una vez emitido el informe el auditor habrá cumplido con la obligación (art. 5.1 LAC). Así pues, en función del resultado de la auditoría, la opinión técnica puede ser favorable, con reservas, desfavorable o denegada, en función de que las cuentas examinadas expresen o no una imagen fiel.

- Será favorable cuando no existan salvedades, es decir, cuando los estados financieros de la empresa auditada reflejen una imagen fiel a su situación patrimonial, y cuando se determine que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Es decir, si la empresa cumple con las normas contables.

⁵ Garcés Sanagustín, M. “La actividad del auditor y la auditoría de cuentas en entidades de interés público”, en VV.AA: (Dir.: Campuzano, A.B.; Palomar Olmeda, A.) *Comentario de la Ley de Auditoría de Cuentas*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2016, p. 172

BARCELONA

Balmes, 209, planta 2

08006 - Barcelona

+34 93 218 40 00

MADRID

A. Bosch 5, bajo D

28014 - Madrid

+34 91 037 84 81

www.gimenez-salinas.es

info@gimenez-salinas.es



GBL
Alliance
Opening the World
for your business

- Será desfavorable, con salvedades o denegada cuando los estados contables no reflejen una imagen fiel, y deberán indicarse las posibles incertidumbres significativas o materiales relacionadas con los hechos o condiciones que puedan crear dudas significativas sobre la capacidad de la empresa auditada para continuar con su actividad. Esta opinión deberá basarse en el hecho de que los estados financieros analizados no están libres de incorrección material o no proporcionan la suficiente y adecuada evidencia.

Podemos hacer referencia a una sentencia reciente, y de la que ya tuvimos ocasión de hablar en el artículo "[La manipulación de los balances y los conflictos de socios: el ejemplo de Pescanova](#)". La Sentencia de la Audiencia Nacional 14/2020, de 6 de octubre de 2020 resolvió el caso Pescanova. Según consta en los hechos probados, la sociedad auditora externa a la empresa avaló en los informes, correspondientes a distintos ejercicios económicos, que la información financiera y económica de la empresa reflejaba una imagen fiel de la situación patrimonial de la empresa sin presentar ninguna objeción ni salvedad, a pesar de saber que toda la información contable era falseada y maquillada por parte de la empresa matriz. (Pág. 49 y ss. de la sentencia). Una vez emitido el informe se remitió al organismo supervisor y con ello a cualquier tercero interesado en invertir, de tal forma que los inversores perdieron las inversiones realizadas. La responsabilidad civil, en este caso, es posible determinarla, tanto por parte de los auditores como por parte de la sociedad auditora porque se debería haber dado parte en el informe de todas las irregularidades contables que hubiera debido detectar al contrastar toda la información contable de la empresa y sus filiales.

En el caso Pescanova, no solo pudo determinarse la responsabilidad civil, sino también la responsabilidad penal de la empresa auditora como cooperadora necesaria con respecto al delito de falsedad de cuentas (art. 282 bis CP), por considerar que *“la aportación del auditor avalando con su informe [...] unas cuentas que sabe que ocultan la imagen fiel [...] debe ser considerada constitutiva de cooperación necesaria, ya que el informe de auditoría como pone de manifiesto la doctrina autorizada, opera como un elemento de seguridad de enorme*

BARCELONA

Balmes, 209, planta 2
08006 - Barcelona
+34 93 218 40 00

MADRID

A. Bosch 5, bajo D
28014 - Madrid
+34 91 037 84 81

www.gimenez-salinas.es

info@gimenez-salinas.es



GBL
Alliance
Opening the World
for your business

trascendencia para la correcta valoración de la información suministrada por las sociedades a través de la publicidad de sus cuentas anuales [...]” (pág. 185, FJ 13).

Dicho esto, es muy importante subrayar que los auditores tienen la obligación profesional de efectuar las verificaciones oportunas: comprobar la coincidencia formal entre los originales y las copias de los albaranes examinados, el cotejo con sus correspondientes facturas, comprobar la cantidad y el número de unidades de los productos, comprobar que la expedición de facturas y la entrega de mercancías se realice con respecto a los clientes que figuran en los albaranes y detectar la existencia de irregularidades y errores significativos en los documentos contables de la empresa auditada (STS 520/2018, de 21 de septiembre). Los auditores también tienen la obligación profesional de actuar de forma independiente, asegurándose en todo momento que la contabilidad se ajusta a los principios generales de contabilidad y las normas de auditoría y sin caer en la influencia de los administradores o socios de la empresa auditada.

A modo de resumen podemos establecer que:

- El auditor será responsable en tanto se pueda establecer una relación de causalidad entre su actuación y el daño o perjuicio a la empresa auditada y a los terceros que puedan resultar perjudicados confiando en la fiabilidad del informe.
- La actuación u omisión del auditor tendrá que ser lo suficientemente relevante como para producir el daño.
- El auditor no será responsable por los incumplimientos normativos contables que hubiere llevado a cabo la empresa, siempre y cuando consten en el informe emitido.
- La actividad de los auditores debe llevarse bajo la más estricta rigurosidad e independencia, evitando cualquier conflicto de interés, para asegurar la transparencia de la opinión emitida en el informe.

BARCELONA

Balmes, 209, planta 2
08006 - Barcelona
+34 93 218 40 00

MADRID

A. Bosch 5, bajo D
28014 - Madrid
+34 91 037 84 81

www.gimenez-salinas.es

info@gimenez-salinas.es



GBL
Alliance
Opening the World
for your business