

Responsabilidad civil derivada del contrato de auditoría. Comparación entre la responsabilidad del auditor externo y del síndico social

Aplicación analógica de la acción social de responsabilidad al auditor externo

Por Tomás Petraglia

I. Introducción

La auditoría de los estados contables ha sido definida como un examen de la información contable por parte de una tercera persona, distinta de la que la preparó y del usuario, para establecer su razonabilidad.[1] En la práctica comercial, la confección de un informe de auditoría sobre la razonabilidad de los estados contables de una sociedad es prácticamente un requisito para girar en plaza, pues los estados contables constituyen una herramienta imprescindible para los terceros que contratan con la sociedad, como ser las entidades bancarias, y también para sus inversores internos, como ser los accionistas minoritarios.

Llamativamente, la auditoría sobre los estados contables no se encuentra prevista en la Ley N° 19.550 (en adelante “LSC”), a excepción de la previsión del art. 283, a la cual nos referiremos más adelante. Sin embargo, las normas reglamentarias emanadas de autoridades encargadas de controlar a las sociedades comerciales prevén tal requisito (Inspección General de Justicia, Banco Central de la República Argentina, Comisión Nacional de Valores etc.).[2]

El auditor de los estados contables es en definitiva, en la práctica comercial, un sujeto que necesariamente intervendrá en el control de las sociedades anónimas, paralelamente con la sindicatura, o en forma exclusiva, en caso de que la sociedad haya prescindido de esta última.

El estudio y análisis de las funciones de los auditores externos, y de su responsabilidad, revisten en la actualidad particular importancia. Números y conocidos son los casos de repentinas quiebras de empresas aparentemente exitosas y correctamente administradas, en las cuales de la noche a la mañana, y luego de su colapso económico, se descubren ardides de sus administradores y controlantes y hechos de corrupción que razonablemente no podrían haber pasado el filtro de las herramientas de control previstas en los ordenamientos jurídicos, y en particular de la auditoría externa de los estados contables. Estas situaciones, reiteradas en distintos países del mundo, llevan en la actualidad a un cambio en el enfoque de la función y responsabilidades de los auditores externos y de los órganos internos de control.[3]

II. El informe del auditor y el informe del síndico

El informe de auditoría implica el examen de los estados contables y su correspondencia con la información que surge de la documentación de la compañía (libros y otros registros contables), y la evaluación sobre su razonabilidad. Coexiste con el informe previsto en el art. 294 inc. 5 de la LSC en el caso de que el estatuto social haya previsto la existencia de sindicatura.

Hay pues, en principio, un doble control sobre los estados contables. Se trata, para algunos autores, de procedimientos sucesivos (control interno –por el síndico- y externo –por el auditor-).[4] Sin embargo, la finalidad de ambos informes resulta ser idéntica, de tal modo que “la manera más corriente en que surgirá un caso de responsabilidad de un auditor es que previamente haya fallado el control societario interno, esto es, el contralor que se hallaba a cargo del síndico”.[5]

Esta extrema similitud de las tareas que deben cumplir el síndico y el auditor ha generado incluso debates sobre la compatibilidad del ejercicio de ambas funciones por un mismo contador público,

siendo afirmativa la respuesta que ha dado la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.[6]

Existe entonces, y en particular en las sociedades “cerradas” una mimetización entre las funciones del síndico y del auditor externo.[7]

III. La auditoría prevista en el art. 283 de la LSC

La LSC, en su única norma relativa a la auditoría, recepta esta confusión –o asimilación- entre las funciones del síndico y del auditor externo: “Art. 283: Cuando el estatuto organice el consejo de vigilancia podrá prescindir de la sindicatura prevista en los artículos 284 y siguientes. En tal caso la sindicatura será reemplazada por auditoría anual, contratada por el consejo de vigilancia y su informe sobre los estados contables se someterá a la asamblea, sin perjuicio de las medidas que pueda adoptar el consejo.”

Como se dijo, esta norma es la única que recepta el concepto de auditoría anual sobre los estados contables dentro de la LSC. Sus escuetos términos, no brindan especificaciones sobre su alcance, por lo que participamos de la opinión de que corresponde recurrir a las normas técnicas contables aplicables a la auditoría.[8]

Se ha dicho también, que la contratación de la auditoría prevista en el art. 283 de la LSC reemplaza a aquella que pudiera contratar la administración de la sociedad por requerimiento de normas reglamentarias[9], aunque existen también opiniones en sentido contrario.[10]

IV. La acción social de responsabilidad contra el síndico. Particularidades. Su aplicabilidad a los auditores externos

La responsabilidad civil de los síndicos se rige por las normas de la LSC, en particular el art. 296 y los arts. 274 a 279. Por el otro lado, la responsabilidad civil de los auditores externos está regida por el derecho común.

Corresponde destacar algunas cuestiones relativas a la acción social de responsabilidad aplicable a los síndicos:

- Debe ser resuelta por la asamblea de accionistas.
- Puede adoptarse aunque no haya sido prevista en el orden del día si es consecuencia de la resolución de asuntos incluidos en éste.
- Su decisión por la asamblea produce la remoción del síndico.
- Puede ser ejercida por accionistas que se hubieren opuesto a la aprobación de la gestión del funcionario en los términos del art. 275 de la LSC.
- En caso de haber sido decidida por la asamblea, si no fuere iniciada por el directorio dentro de los tres meses posteriores, podrá ser ejercida por cualquier accionista.

Ahora bien, ¿qué sucede con el auditor previsto en el art. 283 de la LSC? ¿Puede ser sujeto pasivo de la acción social de responsabilidad? En los términos de la norma referida, este auditor reemplaza a la sindicatura, por lo que entendemos que si reemplaza al mencionado órgano, le son aplicables analógicamente las normas de los arts. 296, 276 y 277 de la LSC, pues tal conclusión se impone por la función que desempeña el auditor del art. 283 de la LSC.

Como ya hemos dicho y repetido, la LSC no prevé en sus normas la auditoría anual que en la práctica comercial, sea por el cumplimiento de normas reglamentarias o por la costumbre, existe en la mayoría de las sociedades anónimas. Ahora bien, ¿qué diferencia existe en el hecho de que el auditor haya sido contratado por el consejo de vigilancia por imperativo legal del art. 283 de la LSC o que haya sido contratado por el directorio en cumplimiento de normas reglamentarias? Las funciones a desarrollar serían las mismas, también la responsabilidad.

Creemos entonces que, así como resulta claro que el auditor externo contratado por el consejo de vigilancia para reemplazar al síndico (conf. Art. 283 de la LSC) puede ser legitimado pasivo en la acción social de responsabilidad, también podrá serlo, si ha sido contratado por el directorio para ejercer las mismas funciones –sea por cumplimiento de normas reglamentarias, o por una decisión propia de los administradores sociales-. Refuerzan esta posición aquellas posturas citadas en el apartado anterior que entienden que el auditor externo previsto en el art. 283 de la LSC reemplaza al auditor designado por el directorio en cumplimiento de otras normas reglamentarias.

V. Conclusiones. Importancia práctica de la postura planteada

Según la tesis que hemos expuesto hasta aquí, la responsabilidad civil del auditor externo derivada del contrato de auditoría, puede ser planteada a través de la acción social de responsabilidad. Esta cuestión no se agota en un planteo abstracto o académico, sino que tiene relevantes implicancias prácticas. En caso de adoptarse la postura planteada, puede deducirse lo siguiente:

a) La acción de responsabilidad contra los auditores externos puede ser planteada por el accionista en beneficio de la sociedad en determinados supuestos (conf. arts. 276 segundo párrafo y 277).

b) La aprobación por la asamblea del informe del auditor externo no lo libera de responsabilidad para con ésta si no ha sido aprobada por más del 95 % del capital social (conf. art. 275).

c) En caso de quiebra, esta misma acción puede ser ejercida por el síndico o por los acreedores sociales (conf. art. 278).

d) La responsabilidad será de carácter contractual frente al ente aunque la acción social sea ejercida por un accionista, acreedor o síndico de la quiebra. Esto resulta particularmente relevante en relación al plazo de prescripción de la acción, que podrá ser de 3 o 10 años según se la considere como una acción incluida dentro del art. 846 o 848 del Código de Comercio.[11]

[1] Op. cit. López Mesa, Marcelo J., Trigo Represas, Félix A., Responsabilidad Civil de los Profesionales, Lexis Nexis, Buenos Aires 2005, p.339, com cita a Slosse Carlos y otros, Auditoría, un nuevo enfoque empresarial, Ediciones Machi, Buenos Aires 1990, Capítulo 1

[2] En la Resolución General N° 7/2005 de la Inspección General de Justicia puede leerse tal requisito en los arts: 100 inc. 2, 101 inc. 2, 143 inc. 2, 144 inc. 2 y 3, 145 inc. 4., 161 inc. 2, 165 inc. 2, 170 inc. 2, 185 inc. 2, entre otros. En particular el art. 147 inc. 4 establece la obligación de las sociedades por acciones no comprendidas en el art. 299 de la LSC de presentar estados contables con informe de auditor. Para las sociedades "abiertas", se aplican también las normas previstas en el capítulo III del "Régimen de Transparencia de la Oferta Pública" aprobado por el decreto 677/2001

[3] "Luego del caso Enron, la conducta impropia de algunos de los miembros de Arthur Andersen ha destruido la credibilidad de las auditorías en general, y el público considera que los auditores independientes sucumben a la tentación de acomodar los números a gusto del cliente sin respetar su deber de preservar la confianza pública, situación que puede derivar en acciones de reclamos de accionistas y acreedores contra síndicos y consultores, incluso abogados" (Richards, Efrain Hugo, En torno a la responsabilidad de los profesionales en las Ciencias Económicas, Trabajo presentado en Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la ciudad de Córdoba, en las Jornadas sobre responsabilidad de los profesionales de Ciencias Económicas en ejercicio de su profesión, Córdoba 2003, con cita a Robinson, Irwin J., "Enron-Andersen and the Lessons for lawyers", International Business Lawyer, vol. 30 N° 5, mayo 2002, p. 195 y ss.; Barreiro Marcelo G., Bello Knoll, Susy I. y Lorente, Javier A., "La responsabilidad de los auditores: ¿Algo cambió con ENRON para los auditores?" en Arecha, Martín, Dasso Ariel A., Nissen Ricardo A. y Vítolo Daniel R. (Cords.), Conflictos actuales en sociedades y concursos, Editorial Ad Hoc, Buenos Aires

2002, pp. 129 y ss.).

[4] Op. cit. López Mesa, Trigo Represas, pp. 331-332.

[5] López Mesa, Trigo Represas, p. 332.

[6] Ver. FACPCE RT N° 15/1998 IV. 8.

[7] Op. cit. Verón, Alberto Víctor, Auditoría, Sindicatura y Consejo de Vigilancia, La Ley, Buenos Aires 2007, p. 88.

[8] Op. cit. Verón, p. 752.

[9] Op. cit. Verón, p. 754.

[10] Op. cit. Roitman Horacio, Ley de Sociedades Comerciales Comentada y Anotada 2da. Edición Actualizada y Ampliada T° V, La Ley, Buenos Aires 2011, p. 380.

[11] "La casi totalidad de los autores asignan a la responsabilidad del administrador respecto del ente un carácter contractual optando por la prescripción trienal del art. 848, inc. 1º, Cód. Com. (...) alguna doctrina entiende que rige para el caso el art. 846 del Cód. de Com., que establece la prescripción ordinaria en materia mercantil de diez años... en virtud de que siendo su titular la sociedad, la vinculación con el director no es en la L. S. una relación social, sino un contrato independiente, sujeto a reglas propias, que hace inaplicable el art. 848, Cód. Com." (Balbín, Sebastián, Acción social de responsabilidad contra el Directorio, Editorial Ad Hoc, Buenos Aires 2006, pp.122-123).