

Luis Campo Sentís

PLAZO DE CONTRATACION DE AUDITORES DE CUENTAS ANUALES

1. CUESTION PLANTEADA

SE nota por parte de las empresas obligadas a la Auditoría de Cuentas anuales, y al parecer también por algunos auditores, la existencia de dudas sobre el plazo de contratación, favorecidas ciertamente por la dispersión de normas que tan pronto aparecen en la Ley de Auditoría 19/1988, como en la Ley de Sociedades Anónimas 19/1989, como en el Reglamento de Auditoría, que como ya es acostumbrado en los Reglamentos contemporáneos, resulta discutible por contener normas contrarias a disposiciones con rango de Ley, entre otros casos en el que es precisamente el tema de este escrito.

2. NORMAS LEGALES Y REGLAMENTARIAS ESPAÑOLAS

El primer problema reside en que la normativa sobre Auditoría está diseminada en la Ley 19/1988, de Auditoría; la de adaptación de la Legislación Mercantil a las normas Comunitarias, Ley 19/1989, que como Ley de Sociedades Anónimas se aprobó por el Decreto Legislativo 1564/1989 como Texto Refundido; el Reglamento de Auditoría, Decreto 1636/1990, y como broche de oro final, ¡por la Ley de Presupuestos!, convertida desde hace unos años en criada para todo como resultado del insultante

abuso que se hace de la misma para las cuestiones más pintorescas. Porque si una Ley de Presupuestos, como la de 1990, acoge a la Disposición Adicional 13 modificando las condiciones precisas para ser auditor, mañana puede legislar sobre el uso del Canto Gregoriano.

La Ley de Auditoría establece:

«Art. 8. 4. Los auditores de cuentas no podrán ser contratados por una misma empresa o entidad por un *plazo inferior a tres años o superior a nueve*, no pudiéndose celebrar un nuevo contrato hasta pasados tres años desde la finalización del anterior.

No obstante, cuando las auditorías de cuentas no fueran obligatorias según el ordenamiento vigente, no será de aplicación el primero de los plazos dispuestos en el párrafo anterior.»

Prescindo de la Ley 19/1989 para ir directamente al Texto Refundido de la de Sociedades Anónimas, que dispone:

«Art. 204. 1. Las personas que deben ejercer la auditoría de las cuentas serán nombradas por la Junta General *antes de que finalice el ejercicio por auditar*, por un periodo de tiempo *determinado*, que *no podrá ser inferior a tres años ni superior a nueve*, a contar desde la fecha en que *se inicie el primer ejercicio a auditar*. No podrán ser reelegidas hasta que hayan transcurrido tres ejercicios desde la terminación del período anterior.

3. La Junta General *no podrá revocar a los auditores* antes de que finalice el período para el que fue-

ron nombrados, a no ser que medie justa causa.»

En cuanto al Reglamento de Auditoría, tenemos el artículo 40, que contiene una frase ambigua, que comentaré después, y que es una de las que subrayo en texto que sigue. Me refiero a la alusión de las posibles prórrogas que no aparecían en ninguna de las leyes transcritas, pero figuraron en los anteproyectos del Reglamento, con cuyo motivo ya se discutió en algunos de los cursos que sobre el asunto tuve ocasión de impartir la improcedencia de la frase, pero que finalmente ha salido igual. El artículo dice:

«Artículo 40. *Plazos de contratación de los auditores.*—1. Las personas o sociedades que deban ejercer la auditoría de las cuentas anuales serán contratadas por un período de tiempo determinado, que *no podrá ser inferior a tres años ni superior a nueve*, contados desde la fecha en que *se inicie el primer ejercicio a auditar*. No podrán ser reelegidas por la misma Empresa o Entidad hasta que hayan transcurrido tres ejercicios desde la terminación del período de duración que haya tenido el contrato de auditoría dentro de los límites temporales antes señalados, *incluido tanto el período de contratación inicial como las posibles prórrogas* del mismo.

No obstante, cuando las auditorías de cuentas no fueran obligatorias según el ordenamiento vigente no será de aplicación el primero de los plazos dispuestos en el párrafo anterior.»

En cuanto a la sempiterna intrusión de la Ley de Presupuestos, se refiere a las condiciones necesarias para tener acceso (no para acceder; algún día los legisladores aprenderán que no significa tener acceso) a la condición de auditor. No es ahora nuestro tema, pero por lo sintomático que resulta, me permitiré un breve comentario. El proyecto de Ley exigía unas condiciones extraídas de la VIII Directiva, que equiparaban los requisitos de nuestros auditores a los de los restantes Estados miembros, exigiendo «el nivel de estudios que faculte para el acceso a la Universidad». Pero a este precepto, parte del artículo 7.º, se presentaron en el Congreso las enmiendas 1, de la Minoría Vasca; 42, de Coalición Popular, y 85, del Partido Demócrata Popular. Todas ellas eran más exigentes que el proyecto; una obligaba a poseer el título de Licenciado, Ingeniero, Arquitecto o Diplomado universitario; otra hablaba genéricamente de titulación universitaria, y la justificación era una «rectificación técnica», rectificando precisamente lo que ya estaba ajustado a la legislación comunitaria, y otra pedía «título de nivel análogo al universitario» para «dar el rango adecuado a la auditoría». La Ponencia no admitió ninguna de ellas, pero en la discusión en Comisión, uno de sus miembros, que precisamente había formado parte de la ponencia que había rechazado las enmiendas, defendió una de ellas, que se aprobó, exigien-

do título universitario. No entro en el fondo del asunto, sino en que nuestra costumbre de ser más papistas que el Papa no previó que al establecerse la libre circulación y ejercicio de los profesionales en toda la Comunidad iban a actuar en España auditores extranjeros sin título universitario, cosa que no podían hacer los españoles en iguales condiciones. Los auditores españoles tendrían mucho rango, pero muchas menos posibilidades que los extranjeros de ejercer la profesión. Sólo la Ley de Presupuestos ha caído tardíamente en la cuenta y, modificando una Ley que ni siquiera ha tenido tiempo de estrenarse, ha vuelto a la VIII Directiva. Típico ejemplo de lo que estamos viendo tantas veces.

3. NORMAS COMUNITARIAS

Cabe preguntarse si la imposición de plazos máximos y mínimos, aunque en principio, para mí, injustificada, tiene, no obstante, su causa en una exigencia de las normas comunitarias.

Muchas veces he dicho, incluso en intervenciones públicas, que se está usando abusiva y arteramente la normativa europea, no como motivo, sino como puro pretexto para hacer o reformar leyes al antojo de los legisladores, usando las Directivas como sucedáneo de la vaselina. En otra ocasión hablaré del Plan General de Contabilidad, obligatorio en

un principio, pero después sólo voluntario en las partes segunda y tercera, que son precisamente la lista y códigos de cuentas y las relaciones contables, quedando realmente obligatorias sólo las normas de valoración y la forma de las cuentas anuales, que es lo que ya estaba regulado en la IV Directiva, por lo que hubiera bastado traducirla, pero bien, no demencialmente como se ha hecho, por ejemplo, con su artículo 16, que ha convertido alguno de nuestros Derechos reales en edificios. Y posiblemente hablaremos del plan de Schmalembach y del francés de Mr. Brunet.

Pues bien, en las normas comunitarias podríamos investigar en principio en la IV y VIII Directivas. El resultado es desolador. La VIII trata de las condiciones que habilitan para ser auditor, pero omite absolutamente cuanto se refiera a su contratación como profesional. Y la IV sólo contiene el artículo 51, que alude a la «censura» (en la traducción oficial) de las cuentas anuales, omitiendo el término «auditoría», y sin aludir a las condiciones del «censor» ni a las de su posible contratación. La utilización de la Comunidad como pretexto, creo que no puede ser más evidente. Todo lo que se diga en nuestra legislación sobre plazos y contratación de auditores es por iniciativa nuestra, que ni se repite siquiera, en igual o distinta forma en otros Estados miembros.

4. PLAZO PARA AUDITORIAS VOLUNTARIAS

Por auditorías voluntarias entiendo las que la empresa encarga aparte de la de cuentas anuales regulada en las Leyes de Auditoría y de adaptación de la Legislación Mercantil, pero no la de cuentas anuales, aunque la solicite sin estar obligada a ello, pero con los mismos requisitos y efectos que la obligatoria. La voluntaria en este sentido se limita a informar a la empresa que la pide, pero sin efectos informativos ni de garantía ante terceros ni, por supuesto, registrales.

Cuando la auditoría sea voluntaria, la Ley de Sociedades Anónimas no establece ninguna norma especial. No puede estimarse como omisión, ya que esta Ley no trata de la auditoría en general, sino de la verificación de las cuentas anuales, y esto en tal carácter se regula precisamente para el supuesto de obligatoriedad. En cambio, el último párrafo del artículo 8 de la Ley de Auditoría y el 40 del Reglamento, que repite literalmente en el último del de la Ley, sí contemplan este caso, y vimos que no exigen la observancia del plazo mínimo de tres años, pero insisten en la vigencia del máximo de nueve.

Permitir que la contratación se haga por menos de tres años es lógico, pues precisamente su carácter voluntario no tiene por qué obligar a la empresa a persistir en la misma tarea en forma repetitiva; pero im-

pedir que se realice por más de nuevo no tiene explicación aceptable. La auditoría voluntaria no entra en las normas de publicidad, continuidad, ni garantía para terceros, y es natural que este trabajo, de finalidad interna —la externa habría de ser cumplida por la auditoría de cuentas anuales—, la empresa pueda encargarlo a quien le plazca, y si está conforme con el servicio recibido, que sólo a ella interesa, no se ve motivo lógico alguno para obligarla al cabo de cierto tiempo a cambiar de auditor. A nadie se le ha ocurrido hasta ahora limitar el tiempo de servicio continuado a la misma entidad del asesor jurídico, el médico de empresa, ni de los propios Administradores, que pueden ser reelegidos indefinidamente. La misma entidad es libre de acudir durante todos los años al mismo Notario y servirse del mismo gestor administrativo. ¿Por qué el auditor ha de sufrir esta limitación, que no afecta a ningún otro profesional? Esto, incluso puede provocar un sentimiento de frustración, ya que el auditor sabe que al cabo de algunos años, por satisfactorios que hayan sido sus servicios, tiene que cesar en ellos y estar periódicamente gestionando nuevos clientes. A no ser que la Ley esté invitando —hecha la Ley, hecha la trampa— a que en estos casos se hagan contratos o simples encargos repetidos de «asesoramiento contable», «consulta contable» o cualquier otra denominación más o menos ingeniosa,

que no invento yo, sino que hace tiempo que está en el mercado y aparece como título de muchos informes. No es encomiable la norma.

Y no es que por mi parte admire la denominación de «auditoría» producto de una traducción macarrónica del inglés, por simple parecido fonético (en las técnicas modernas imperan los traductores - traditores), sino que la acepto porque no hay otro remedio, pero con cierta repugnancia, pues sabemos muy bien que en España y en español, el auditor, palabra de origen latino, era el que desempeñaba una función jurídica en los Tribunales, como encargado originariamente de «oír» a las partes. Pero si el legislador se empeña, sigamos usando títulos ambiguos para la auditoría voluntaria, en la seguridad de que no cometemos ninguna acción reprobable; porque desenterrar la denominación, para mí mucho más apreciada, de censura de cuentas, aunque no aparezca como oficial en las leyes, podría provocar más suspicacias.

5. PLAZO PARA AUDITORIAS OBLIGATORIAS. DETERMINADO O PRORROGABLE

En el Reglamento de Auditoría vimos que en su artículo 40, aludiendo a esta misma cuestión, habla «del período de contratación inicial como de las posibles prórrogas del mis-

