



UNIVERSIDAD
AUSTRAL

F A C U L T A D D E D E R E C H O

MAESTRÍA EN DERECHO EMPRESARIO

**“Acerca de la relevancia y el alcance
del informe del auditor a los estados contables
en el derecho societario argentino”**

Directora de Tesis
SUSY BELLO KNOLL

Autor
NATALIO AUGUSTO FONTANA

INDICE

1. INTRODUCCIÓN.....	4
2. BREVE NOCIÓN E HISTORIA DE LA AUDITORÍA.....	6
3. NOCIONES BÁSICAS ACERCA DE AUDITORÍA.....	10
4. CONTABILIDAD Y AUDITORÍA.....	12
5. MARCO NORMATIVO DEL AUDITOR CONTABLE EN LA REPÚBLICA ARGENTINA.....	14
5. a. La Resolución Técnica N°07/85 del la FACPC.....	15
5. b. La Ley de Sociedades Comerciales.....	16
5. c. Normas de la Inspección General de Justicia.....	16
5. d. Normas de la Comisión Nacional de Valores.....	18
6. LAS DIRECTRICES MARCADAS A LOS AUDITORES POR LA RT N°07/85 DE LA FACPC.....	18
6. a. La Independencia del Auditor.....	19
6. b. Los procedimientos de auditoría contable.....	20
6. c. Disposiciones relativas a la forma y contenido del dictamen del auditor.....	21
7. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA CONTABLE.....	22
7. a. El arqueo de fondos y valores.....	23
7. b. Auditoría de Bienes de cambio.....	24
7. c. El criterio de la significatividad.....	26
8. LA TÉCNICA DEL MUESTREO EN LA AUDITORÍA CONTABLE.....	27
9. LA NOCIÓN DE RIESGO DE AUDITORÍA.....	29
10. LA DETECCIÓN DEL ERROR SIGNIFICATIVO O EL FRAUDE EN LA REPÚBLICA ARGENTINA.....	30
11. RELEVANCIA DE LA AUDITORÍA A LOS ESTADOS CONTABLES EN DERECHO ARGENTINO.....	33
11.a. Relevancia en relación a los Accionistas de la Sociedad Comercial.....	34
11.b. Relevancia en relación a las responsabilidades del Director.....	36
11.c. Relevancia en relación a los terceros.....	38
12. ALCANCE DE LA AUDITORÍA A LOS ESTADOS CONTABLES.....	41
12.a. Restricciones derivadas de la esencia propia de la tarea contable.....	44
12.b. Limitaciones de tener que expedirse acerca de la razonabilidad.....	45
12.c. Condicionamientos propios de disposiciones de las normas contables aplicables.....	45
12.d. Limitación originadas por la utilización de la técnica del muestreo.....	46
12.e. Condicionamientos derivados de trabajar con información provista por terceros.....	47
12.f. Limitaciones derivadas de denominada economía informal.....	49
12.g. Limitaciones derivadas del riesgo propio de toda auditoría.....	50
13. OBLIGACIONES DE MEDIOS U OBLIGACIONES DE RESULTADO.....	50
14. ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES.....	52
15. CONCLUSIONES DE NUESTRO TRABAJO.....	53

SUMARIO. 1. Introducción. 2. Breve Noción E Historia De La Auditoría. 3. Nociones Básicas Acerca De Auditoría. 4. Contabilidad Y Auditoría. 5. Marco Normativo Del Auditor Contable En La República Argentina. 5. A. La Resolución Técnica N°07/85 Del La Facpce. 5. B. La Ley De Sociedades Comerciales. 5. C. Normas De La Inspección General De Justicia. 5. D. Normas De La Comisión Nacional De Valores. 6. Las Directrices Marcadas A Los Auditores Por La Resolución Técnica N°07/85. 6. A. La Independencia Del Auditor. 6. B. Los Procedimientos De Auditoría Contable. 6. C. Disposiciones Relativas A La Forma Y Contenido Del Dictamen Del Auditor. 7. Procedimientos De Auditoría Contable. 7. A. El Arqueo De Fondos Y Valores. 7. B. Auditoría De Bienes De Cambio. 7. C. El Criterio De La Significatividad. 8. La Técnica Del Muestreo En La Auditoría Contable. 9. La Noción De Riesgo De Auditoría. 10. La Detección Del Error Significativo O El Fraude En La República Argentina. 11. Relevancia De La Auditoría A Los Estados Contables En Derecho Argentino. 11.A. Relevancia En Relación A Los Accionistas De La Sociedad Comercial. 11.B. Relevancia En Relación A Las Responsabilidades Del Director. 11.C. Relevancia En Relación A Los Terceros. 12. Alcance De La Auditoría A Los Estados Contables. 12.A. Restricciones Derivadas De La Esencia Propia De La Tarea Contable. 12.B. Limitaciones De Tener Que Expedirse Acerca De La Razonabilidad. 12.C. Condicionamientos Propios De Disposiciones De Las Normas Contables Aplicables. 12.D. Limitación Originadas Por La Utilización De La Técnica Del Muestreo. 12.E. Condicionamientos Derivados De Trabajar Con Información Provista Por Terceros. 12.F. Limitaciones Derivadas De Denominada Economía Informal. 12.G. Limitaciones Derivadas Del Riesgo Propio De Toda Auditoría. 13. Obligaciones De Medios U Obligaciones De Resultado. 14. Antecedentes Jurisprudenciales. 15. Conclusiones De Nuestro Trabajo.

1. INTRODUCCIÓN.

Una de las problemáticas más actuales de las economías mundiales más desarrolladas, hace referencia a los sistemas de control de las corporaciones que son utilizados a fines de prevenir o evitar las tormentosas consecuencias que se producen a partir del fraude empresario y las catástrofes financieras. En efecto, una de las desgraciadas particularidades del mundo empresario actual y que exige un mayor control por parte de la autoridad estatal, es la susceptibilidad que tienen las grandes corporaciones financieras de arrastrar a la ruina a la economía de todo un país, y -como nos ha tocado vivir en los últimos años- hasta causar la recesión económica del mundo entero.

En este trabajo, haremos referencia a uno de esos sistemas de control que es ni más ni menos que la auditoría a los estados contables, que ha sido desde antaño una de las técnicas de control más utilizadas y aplicadas con distintas finalidades en el mundo entero, y que demostraremos la fundamental relevancia que ha tenido en el derecho societario argentino y cómo a pesar de tener un tratamiento normativo muy exiguo, es un

procedimiento que a la fecha es utilizado para un sinnúmero situaciones de importantísima relevancia en el mundo societario y en el de las transacciones.

Asimismo, y siendo que especialmente a partir de los fines de los años noventa, la técnica de la auditoría viene siendo profundamente cuestionada por no haber advertido o prevenido la existencia de fraudes y catástrofes empresarias que el mundo entero ha debido pagar, trataremos de estudiar a fondo como es esta problemática en nuestro país. Mas allá que la cuestión que subyace sobre el tema afecta al mundo entero, en este trabajo nos hemos propuesto analizarla enfocándonos en cómo es problema en nuestro país, y así vislumbrar cual es la respuesta que cabe dar a esta cuestión de acuerdo a las normas que están vigentes en nuestro ordenamiento jurídico a fin de reflexionar si tal respuesta es o no suficiente para dar una solución.

Para ello, consideramos que resulta imprescindible aislarse de la evolución del problema en mundo entero, para observar objetivamente y a fondo cómo es y ha sido la cuestión en nuestro país, cómo se realiza la actividad en nuestro país, cuáles son las normas a las cuales debe atenderse el auditor en la República Argentina, cuáles son las limitaciones a las que normalmente se enfrenta el auditor en nuestro país, y cuáles las responsabilidades que le incumben al auditor cuando no realiza su trabajo como debe hacerlo, o cuando realizándolo el trabajo no detecta irregularidades que producen consecuencias que afectan a terceros.

El objeto de la presente investigación trata de una cuestión que nos ha tocado vivir muy de cerca, porque siendo un profesional del derecho, la vida nos puso unos cuantos años en los escritorios de una de empresas de auditoría más grandes del mundo, y nos dio la oportunidad de observar desde sus mismas entrañas cómo es el meollo de esta cuestión en nuestro país. Al ser casi inexistentes los antecedentes que hagan referencia a esta problemática en nuestro país, nosotros nos hemos sentido la obligación de escribir el presente trabajo para aunque sea verter la opinión de un abogado que más de una vez debió ponerse el traje del auditor.

2. BREVE NOCIÓN E HISTORIA DE LA AUDITORÍA.

Se dice que el antecedente más antiguo que hace referencia a la técnica de auditoría se remonta en la historia al año 254 a.C. en tiempos de la dinastía de los Ptolomeo de Egipto, en donde un caso descrito en un papiro se refiere Apolonios, Ministro de finanzas del Rey Filadelfo, quien motivado por haberse pagado de su caja siete talentos de plata sin su autorización, ordenó que fuesen comprobadas las cuentas de Aristeo, uno de los tesoreros del Rey y las del mayordomo Artemidoro. Esta orden la hizo extensiva a Zenón, administrador de todos sus intereses y Jefe de Contabilidad para que preparase sus cuentas para ser inspeccionadas por Pythen, banquero del estado, a quien deberían entregar sus fondos para que estuviesen en su poder y que le serian devueltos más tarde.

En la Europa Feudal la profesión comenzó a desarrollarse, llegando a identificarse las funciones con el cargo y así nació el auditor. El nombre del “auditor” debe su origen a la forma en que se recibían las liquidaciones de las cuentas (oyéndolas). En efecto, la palabra proviene del verbo latino "*Audire*", que significa "oír" puesto que los primeros auditores ejercían su función juzgando la verdad o falsedad de lo que les era sometido a su verificación principalmente oyendo¹.

Desde entonces existen algunos antecedentes, y principalmente en la Inglaterra de los siglos XIII y XIV es que la auditoría toma auge causada por principales causas que justificaron el nacimiento de esta profesión: i) La necesidad de comprobar la honestidad de aquellos que administraban los bienes y dinero de otros; ii) El deseo de los administradores de que su honra quedase comprobada; y iii) La falta de conocimientos en realidad, para rendir informes y cuentas de la gestión realizada.

La evolución de las ciencias de la administración dan origen a la “contabilidad” con el del principio de partida doble² que data del siglo XV en Italia, siendo el

¹ Conf. LATTUCA, Antonio; MORA, Cayetano y otros: "Manual de Auditoría". Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Segunda Edición. Buenos Aires, junio de 1991.

² Su postulado principal es "*No hay deudor sin acreedor, ni acreedor sin deudor*". Esto significa que, considerando la totalidad de los elementos patrimoniales de la empresa, si un elemento disminuye es porque otro aumenta, o, lo que es lo mismo, si se produce una entrada en un elemento es porque hay una sa-

franciscano Fray Luca Pacioli el mentor de ese principio básico utilizado en la actualidad y que ha demostrado haber sido más que importante para el desarrollo de las economías mundiales, por lo que para entonces las técnicas de auditoría debieron adecuarse a esta revolucionaria forma de llevar las cuentas de la empresa, que al día de la fecha es utilizada.

Con la caída del feudalismo producida en el siglo XVII, comienza así una era de gran desarrollo en las actividades comerciales e industriales y también de la contabilidad pública y la técnica de auditoría. Así se dice que George WATSON fue el primer contador que ofreció al público sus servicios como auditor en el año 1645 en Escocia. Durante muchos años WATSON desempeñó cargos de tesorero, cajero y contador del banco de Escocia. Las crisis económicas y financieras experimentadas por el mundo entero en el siglo XIX fomentaron aún más las necesidades de técnicas más profundas de contabilidad y la auditoría, ya en el año 1799 había varias firmas de contadores públicos ejerciendo en Inglaterra, lo que más tarde dio lugar a la creación de varias asociaciones de la nueva profesión.

En Hispanoamérica, ya desde las épocas de la América Colonial, la actividad comercial era dirigida y controlada por España, que se identificaba como dueña de los negocios y por tanto toda la actividad comercial era revisada por inspectores de la real audiencia. Las independencias declaradas por los estados americanos, rompieron con ese yugo pero ello no implicó modificaciones en la utilización de las técnicas de contabilidad y auditoría aplicadas hasta ese momento. Sin perjuicio de ello, la evolución y avance de las técnicas fue dispar en los países de toda América y siempre mucho más lenta que en los estados europeos.

Fue en la Escocia de 1854 en donde se formó la primera asociación de profesionales de las ciencias económicas. En 1880 se organizó la de contadores certificados de Inglaterra y Gales. En 1885 se fundó la de contadores incorporados y auditores de Inglaterra. En 1896 se fundó la Asociación de contadores públicos de Estados Unidos. Sin perjuicio de ello, recién en el año 1916 es que se comenzó con la preparación de un

lida de otro elemento y, por tanto, hacer un cargo en una cuenta (o cuentas) supone siempre tener que hacer un abono en otra (u otras).

programa mínimo de procedimientos a seguir en las auditorías, quedando instituidas recién para entonces las primeras reglas que organizaron y unificaron la actividad. Junto con progreso de la economía mundial y el crecimiento de las grandes Empresas, al mismo tiempo se fue progresando en la técnica de la contabilidad y la auditoría, convirtiéndose cada vez más en técnicas exegéticas y analíticas.

Es así que se crearon especialidades, se establecieron reglas y principios, se mecanizaron los sistemas contables, progresos que en su conjunto culminaron facilitando a las auditorías el mejoramiento de los métodos y procedimientos, que para no estancarse propugnaron mantenimiento de un constante criterio de superación para no estancarse. Luego de la Gran Depresión Económica Mundial, en el 1940 se creó el Instituto de Auditores Internos (IAI) como una respuesta a la escalada de fraudes en la sociedad empresarial norteamericana, en este mismo año emite los estándares para el ejercicio de la profesión.

En la República Argentina la llegada de profesionales extranjeros en los años 1910 a 1912 quienes practicaron la auditoría de sucursales de empresas extranjeras radicadas en Argentina, fue uno de los primeros hitos en la práctica de la auditoría externa³. Luego fue la universidad la que fue incorporando a la auditoría como asignatura y con posterioridad los colegios profesionales fueron tomando estos conceptos ya esbozados en otros países e incorporando reglas de auditoría entre a las normas para el ejercicio de la profesión.

Como bien explica Alberto Víctor VERON⁴, la existencia de las normas de auditoría en nuestro país comenzó a conocerse con la sanción de la V Asamblea Nacional de Graduados en Ciencias Económicas, celebrada en Rosario en el año 1960, que las denominó “*Normas Mínimas de Auditoría Generalmente Aceptadas*” que se efectuó en esa asamblea en base al trabajo presentado por William Leslie CHAPMAN⁵ “Normas mínimas de Auditoría”.

³ Conf. CHAPMAN, William Leslie “*Comentario General sobre la Auditoría Externa en Argentina*”, Ensayos de Auditoría, Ediciones Macchi, Año 1980, Pág.5.

⁴ VERON, Alberto Víctor “*Auditoría y Sindicatura Societaria*” Errepart 1997, Pag.44.

⁵ William Leslie CHAPMAN, en ese entonces era Doctor en Ciencias Económicas, Vicerrector y Profesor Titular Ordinario de la Cátedra de Auditoría, Director del Departamento de Doctorado y del Departamen-

La VII Asamblea Nacional, celebrada en Avellaneda en 1969, sobre la base de una Conferencias Internacional de Contabilidad llevada a cabo en Mar del Plata en 1965, sancionó las denominadas “*Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas*” (NAGA) eliminando así el vocablo “*mínimas*” y adicionando a la normativa contable disposiciones específicas sobre confección de “dictámenes de auditoría contable” y encargó al Instituto Técnico de Contadores Públicos (ITCP)⁶ el estudio y la sanción de normas específicas sobre la persona del auditor y la realización de su trabajo.

Con la Comisión Coordinadora en la XI Convención realizada en octubre de 1972 en Resistencia, Chaco, en la que participaron 16 Consejos Profesionales de todo el país, fue en dónde se concretó la iniciativa de constituir la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (en adelante la FACPCE). En efecto, una Comisión Especial compuesta por los Colegios Profesionales de Buenos Aires, Córdoba, Chaco, Santa Fe y Tucumán tuvo a su cargo la elaboración del anteproyecto de Estatuto, que se sometió a proceso de consulta por parte de todos los Consejos de todo el país. Posteriormente se aprobó el Estatuto en la ciudad de Córdoba el 30 de junio y el 28 de julio de 1973. Finalmente, el 10 de agosto de 1973, en la ciudad de La Plata, quedó definitivamente constituida la Federación con todos los organismos de gobierno.

En el año 1978 la FACPCE dicta la Resolución Técnica N° 3 sobre normas de auditoría” y en 1984 la el mismo organismo emite su Informe N°4, conteniendo nuevas normas de auditoría en general, y en particular sobre auditoría externa de información contable. Este último informe, constituye el precedente más cercano de la Resolución Técnica N° 7 del FACPCE que tuvo la sana intención de unificar criterios respecto de las normas de auditoría aplicables en todo el país y hacerlos de aplicación obligatoria por todos los Colegios de Ciencia Económicas del la República Argentina.

to de Graduados de la Universidad de Buenos Aires, 19 años socio de la firma Price Waterhouse & Co. SRL, consultor internacional y autor de varias obras y artículos sobre la materia.

⁶ Organismo que con posterioridad paso a ser dependiente de la Federación Argentina de Colegios Públicos de Graduados en Ciencias Económicas (FACPGCE).

3. NOCIONES BÁSICAS ACERCA DE AUDITORÍA.

La auditoría nace como una técnica, esto es como un conjunto de procedimientos y recursos de que se sirve una ciencia o un arte⁷ y como una práctica contable mediante la cual se efectúa un control selectivo que es realizado por un sujeto independiente del sistema a auditar, y que tiene por objetivo fundamental obtener información suficiente para evaluar el funcionamiento del sistema bajo análisis. Desde su concepción se ha considerado vital para cualquier sistema de auditoría, la independencia del auditor respecto del sistema auditado. Siendo esencialmente un sistema de control, es indispensable que el mismo sea efectuado por quien no ha participado del procedimiento que se controla. En efecto, si el auditor hubiera participado de ese sistema que se pretende controlar con la auditoría, su informe carecería de toda imparcialidad y por lo tanto difícilmente cumpliría la finalidad para la cual esta técnica ha sido creada.

Al respecto, se ha dicho que *“la auditoría de estados contables consiste en el examen de los mismos por parte de un profesional independiente, con el propósito de emitir una opinión técnica sobre los mismos. El objeto de la auditoría es añadir credibilidad a las manifestaciones de la gerencia en los estados contables”*⁸. En definitiva, el objetivo final de la labor de auditoría, una vez concluida la revisión del auditor, es la emisión de un informe respecto de si de acuerdo a las normas contables vigentes, los estados contables auditados exponen o no una descripción razonable de los negocios de la compañía. Esta opinión se hace pública en forma de dictamen o informe del auditor, transmitiendo la opinión del profesional contador, como experto ajeno a los intereses de la empresa, incrementando así la confianza que puede depositarse en los estados contables⁹.

En efecto, la revisión profesional del auditor, persigue dotar de una mayor fiabilidad a la información facilitada por la empresa, revisando la calidad de la información suministrada a terceros. En este sentido, la auditoría persigue un interés público, cumple una función social siempre que su actuación permita reforzar la calidad de la

⁷ Diccionario de la Real Academia Española 22da. Edición.

⁸ VENTURINI, Beatriz - SZAFIR, Dora, *“Responsabilidad profesional de los contadores públicos”*, en Responsabilidad por daños en el tercer milenio. Homenaje al Prof. Dr. Atilio Aníbal Alterini”, p. 666, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1997.

⁹ Conf. LÓPEZ MESA, Marcelo, *“La responsabilidad civil de los auditores”*, La Ley 2000-F, 1317.

información contable, contribuyendo así a que los usuarios de la contabilidad - destinatarios de las informaciones del auditor- confíen en la veracidad o razonabilidad de los estados de cuentas¹⁰. En suma, la auditoría se ocupa de la verificación de la información contable, con la determinación de la confiabilidad que se puede atribuir a los estados contables¹¹.

En su esencia la auditoría es un examen de libros, cuentas, comprobantes, registros de una empresa para corroborar su exactitud con lo expuesto en la contabilidad. Así, la auditoría es un proceso analítico que consiste en retrotraer las operaciones que aparecen en los estados contables finales, a las cuentas que se tomaron los datos para formar esos estados, siguiendo el proceso de transacciones desde los libros de registro final hasta los de la primera entrada y allí los documentos originales¹².

De la aplicación de esta técnica a diferentes situaciones o por diferentes sujetos, podemos decir que existen distintos tipos de auditorías¹³, pero el objeto del presente trabajo sólo se referirá a la auditoría por antonomasia: La auditoría externa a los estados contables. Esta es la que tiene mayor incumbencia en el derecho societario en general y se materializada en el informe que auditor realiza a los estados contables, el cual además de ser concebido como un sistema de control internos de la administración, en nuestro país es utilizado también a otros efectos de importancia e incidencia económica, tales como en un elemento a tener en cuenta por los terceros con los que la empresa auditada se relaciona y aún de más importancia como un juicio de valor primordial en las operaciones de transferencias de empresas.

Determinado cual es el sentido de una auditoría, a los fines del presente trabajo resulta relevante tener en cuenta que la forma en que el auditor debe efectuar su trabajo para determinar la confiabilidad que se puede atribuir a los estados contables, puede di-

¹⁰ Conf. GARRETA SUCH, José María, “*La responsabilidad de los auditores por no detección de fraudes y errores*”, p. 155, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2002.

¹¹ Conf. MAUTZ, Robert K., “*Fundamentos de Auditoría*”, Ed. Macchi, Buenos Aires; Año 1970; Pág.1.

¹² Conf. DAVIES. E.C. (Ed.) Northwestern University, “*Curso Completo de Contabilidad*” – Uthea – México T.VIII. Pág.1.

¹³ Las auditorías pueden ser internas o externas de acuerdo a si son realizadas por personas que gozan de independencia respecto del sistema a auditar pero son internas o externas al ámbito donde se encuentra dicho sistema. Las auditorías pueden ser también contables o legales de acuerdo a la materia sobre la cual versen, y serán operativas cuando lo que se pretende auditar es el cumplimiento de determinadas pautas de un sistema o procedimiento determinado.

ferir de acuerdo a la norma contable a la que se haga referencia. De este modo, en nuestro país las normas contables han determinado que la forma de determinación de la confiabilidad se reduzca a un informe en el cual auditor establezca si los estados contables presentan razonablemente la información que ellos deben exponer de acuerdo con las normas contables profesionales. Este esquema -el actual en nuestro país- ha tenido vigencia por más de 30 años, y no ha sufrido modificaciones a pesar que los fraudes contables originados en las más grandes corporaciones del mundo y las últimas crisis económicas mundiales, han puesto en seria duda la función de contralor que tiene el auditor y justificado que las economías más avanzadas propugnen cambios fundamentales en las normas contables.

4. CONTABILIDAD Y AUDITORÍA.

Como sabemos, en nuestro país todo comerciante está obligado a llevar cuenta de sus operaciones y tener una contabilidad mercantil organizada sobre una base contable uniforme y de la que resulte un cuadro verídico de sus negocios y una justificación clara de todos y cada uno de los actos susceptibles de registración contable. Las constancias contables deben completarse con la documentación respectiva¹⁴.

También conocemos que todos los balances deberán expresar con veracidad y exactitud compatible con su finalidad la situación financiera a su fecha. Salvo el caso de normas legales o reglamentarias que dispongan lo contrario, sus partidas se formarán teniendo como base cuentas abiertas y de acuerdo a criterios uniformes de valoración¹⁵.

De estos conceptos se desprende claramente la obligatoriedad puesta en cabeza de los comerciantes de que sus libros de comercio y balances reflejen una situación verdadera y exacta de su empresa, constriéndolos la ley a cumplir con formas y requisitos específicamente prescriptos. Sin perjuicio de ello, no debemos olvidar que esta es obligación puesta en beneficio del comerciante, juega una suerte de carga cuyo incumplimiento sólo tendría como consecuencia la imposibilidad para el comerciante que los lle-

¹⁴ Art. 43 del Código de Comercio.

¹⁵ Art. 51 del Código de Comercio.

va, de que se los admitan en juicio como medio de prueba o y a partir de las últimas resoluciones de la autoridad de contralor societaria, un presupuesto de la inexistencia de la actividad de la empresa y ordene a tal fin su liquidación.

En efecto los libros de comercio llevados en la forma y con los requisitos prescriptos, serán admitidos en juicio, como medio de prueba entre comerciantes, en hecho de su comercio, del modo y en los casos expresados en este Código. Sus asientos probarán contra los comerciantes a quienes pertenezcan los libros o sus sucesores, aunque no estuvieren en forma, sin admitírseles prueba en contrario; pero el adversario no podrá aceptar los asientos que le sean favorables y desechar los que le perjudiquen, sino que habiendo adoptado este medio de prueba, estará por las resultas combinadas que presenten todos los asientos relativos al punto cuestionado. También harán prueba los libros de comercio en favor de sus dueños, cuando su adversario no presente asientos en contrario hechos en libros arreglados a derechos u otra prueba plena y concluyente. Sin embargo, el Juez tiene en tal caso la facultad de apreciar esa prueba, y de exigir, si lo considerase necesario, otra supletoria. Finalmente, cuando resulte prueba contradictoria de los libros de las partes que litigan, y unos y otros se hallen con todas las formalidades necesarias y sin vicio alguno, el Tribunal prescindirá de este medio de prueba y procederá por los méritos de las demás probanzas que se presenten, calificándolas con arreglo a las disposiciones de este Código.”¹⁶

En lo referido a las sociedades comerciales, “(...) Las sociedades de responsabilidad limitada cuyo capital alcance el importe fijado por el Art.299, inc. 2 de la Ley de Sociedades Comerciales¹⁷ (en adelante la LSC) y las sociedades por acciones deberán presentar los estados contables anuales regulados por los Art. 63 a 65 de la LSC y cumplir con el Art. 66 de la misma Ley. (...)”¹⁸.

¹⁶ Art. 63 del Código de Comercio.

¹⁷ Ley 19.550, texto ordenado según Decreto 841/84 publicado en Boletín Oficial el 30/03/84 y complementado por la Leyes 22.169, 22.315, 22.316, 24.409, 24.467, 24.522, 26.005, 26.047, regímenes de obligaciones negociables, de nominatividad de títulos valores privados y transparencia de la oferta pública.

¹⁸ Art. 62 segundo párrafo de la LSC.

En la jurisdicción de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, estas sociedades, “(...) presentarán a la Inspección General de Justicia¹⁹ (en adelante la IGJ) sus estados contables anuales o -cuando corresponda- por períodos intermedios- expresados en pesos. La confección de los mismos debe ajustarse a las normas técnicas profesionales vigentes y sus modificaciones (Resoluciones Técnicas de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas adoptadas por cada uno de los Consejos Profesionales que regula la matrícula de contador público en cada jurisdicción), en las condiciones de su adopción por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, y en cuanto no esté previsto de diferente forma en la ley, en disposiciones reglamentarias y en las presentes Normas. (...)”²⁰.

Como se observa, en materia de contabilidad, desde antaño nuestro régimen positivo ha sido sumamente amplio y preciso, atribuyéndoles efectos que han jugado un rol en el desarrollo de la economía. Sin embargo, y a pesar que históricamente la contabilidad ha ido siempre de la mano de la auditoría y que ese ha sido el comportamiento que se ha seguido en el derecho comparado, es llamativo que en nuestro país el marco normativo de la auditoría contable ha sido siempre muy escueto, al grado tal que la única norma que sustancialmente regula una actividad tan fundamental como es la auditoría, no se trata de una norma dictada por el congreso ni aún siquiera tratada por el poder ejecutivo.

En efecto, en la Argentina, al día de la fecha han sido y son los mismos profesionales de las ciencias económicas, esto es los mismos auditores, quienes nucleados en el consejo profesional han asumido el rol del legislador y tomado la pluma para redactar -con un ambiguo lenguaje- normas que están en el último escalafón de la pirámide de jerarquía normativa y que hoy regulan su propia actividad, en algunos casos invadiendo el imperio de normas de mayor jerarquía normativa.

5. MARCO NORMATIVO DEL AUDITOR CONTABLE EN LA REPÚBLICA ARGENTINA.

¹⁹ Es el organismo público de contralor de las sociedades comerciales, con competencia en toda la Jurisdicción de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

²⁰ Art. 264 de la Resolución General 07/05 de la IGJ, publicada en el Boletín Oficial de la Nación el día 25/08/05.

Siendo que las conclusiones que podamos sacar en limpio en base al presente trabajo, dependen directamente del marco normativo que la actividad del auditor tiene hoy en la Argentina, consideramos fundamental a estos fines, exponer detalladamente cuales son las normas que reglan la actividad y determinar cual es el contenido de las mismas. De esta manera, a continuación haremos un profundo análisis normativo que constituye el presupuesto fundamental en base al cual centraremos nuestra investigación.

5. a. La Resolución Técnica N°07/85²¹ del la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencia Económicas

En la República Argentina, esta actividad del auditor se encuentra reglada por la Resolución Técnica N°07/85²² del la FACPCE, Resolución ésta que ha sido adoptada como obligatoria en todas las jurisdicciones del país por cada uno de los Consejos que regulan la matrícula de contador público. Según la misma, una de las posibilidades de ejercicio profesional más importante de las ciencias económicas es el desempeño de tareas de auditoría interna o externa, refiriéndose especialmente a todos los procedimientos de auditoría externa estableciendo que la misma culmina con un informe, en el que se dictamina sobre la razonabilidad de la información contable destinada a ser presentada a terceros, la que puede servir de base para tomar decisiones que afecten tanto al ente que emite los estados contables como a aquellos que con él se relacionan.

En esta última resolución, se han concentrado todos los principios y procedimientos que los profesionales de las ciencias económicas en general han considerado imprescindibles para llevar a cabo cualquier trabajo de auditoría. En efecto, se establecen todas normas de auditoría en general vigentes en nuestro país y en particular se determinan todos los pasos que deben cumplirse al momento de efectuarse una auditoría externa. Todo informe que el auditor hace a los estados contables de la sociedad comercial, deberá cumplir con todos los requerimientos allí establecidos, para ser considerado acorde a las normas profesionales establecidas en la materia.

²¹ Sancionada el 26 de Septiembre de 1985 y de aplicación obligatoria para los profesionales matriculados en el Consejos que adhirieron a tal norma. En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en virtud de la Resolución C 267/85 del Consejo Profesional de la Ciencias Económicas de la Capital Federal.

²² Sancionada el 26 de Septiembre de 1985 y de aplicación obligatoria para los profesionales matriculados en el Consejos que adhirieron a tal norma. En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en virtud de la Resolución C 267/85 del Consejo Profesional de la Ciencias Económicas de la Capital Federal.

5. b. La Ley de Sociedades Comerciales.

En la LSC, no existe disposición alguna que establezca la obligatoriedad del informe del auditor a los estados contables salvo lo dispuesto por el Art. 283. El mismo, sólo ha sido previsto expresamente para la siguiente situación: “*Cuando el estatuto organice el consejo de vigilancia, la sociedad podrá prescindir de la sindicatura prevista en los artículos 284 de la LSC y siguientes. En tal caso, la sindicatura será reemplazada por una auditoría anual, contratada por el consejo de vigilancia, y su informe sobre estados contables se someterá a la asamblea, sin perjuicio de las medidas que pueda adoptar el consejo*”²³.

De esta manera, la LSC instituye un régimen mixto de contralor donde coexisten el Síndico y el Auditor y en donde la falta de uno puede suplir al otro, a diferencia de los países anglosajones donde se subrayó la necesidad de que el control sobre la gestión social fuera específicamente contable²⁴. Como se observa, el legislador ha sido muy mesquino en materia de disposiciones la materia de auditoría contable dado que no determina específicamente en este cuerpo normativo cual es el alcance del concepto de “auditoría anual” ni menos aún determina que procedimientos debe seguir y/o o que limitaciones debe tener el auditor en el desarrollo de sus labores profesionales como si lo ha hecho al momento de instituir la sindicatura. Es por esta razón que doctrinarios del calibre de Alberto Víctor VERÓN, no les ha quedado otra opción que sostener al respecto que “*La Ley de Sociedades no caracteriza el significado y alcance de la auditoría anual, y por lo tanto estimo que debe recurrirse a los conceptos consagrados por la técnica contable*”²⁵.

5. c. Normas de la Inspección General de Justicia.

²³ Art. 283 de la LSC.

²⁴ Conf. CHAPMAN, William Leslie “*Auditoría y Sindicatura*”; Ensayos de Auditoría; Ediciones Macchi; Buenos Aires Año 1980, Pág. 316.

²⁵ Conf. VERÓN, Alberto Víctor; “*Nuevo Régimen de Sociedades Comerciales*”; Ed. Astrea; Buenos Aires Año 1973, Pág.302

Sin perjuicio de ello, en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, la IGJ no ha querido ser ajena a esta útil técnica contable y con el Dr. Ricardo NISSEN a la cabeza y a través de la RG IGJ N° 07/05 este organismo público dejó en claro la obligatoriedad de una opinión del auditor respecto de los balances de las sociedades por acciones, estableciendo que: i) Los informes de auditoría relativos a aquellos balances de sociedades por acciones que deban ser objeto de aprobación asamblearia, deberán contener opinión sobre los mismos²⁶, y ii) Requiriéndolo como procedimiento de necesaria realización y acreditación al momento de la presentación de los estados contables respecto de las sociedades por acciones comprendidas en el Art.299 de la LSC y las no comprendidas cuando superen el capital establecido en el inc.2 del mismo Artículo²⁷.

Asimismo, la IGJ ha entendido el informe del auditor como un mecanismo fundamental para ejercer su función de contralor requiriéndolo en un sinnúmero de situaciones trascendentales de la vida de la sociedad comercial. De este modo, este organismo ha establecido la obligatoriedad de este informe: a) Cuando al capital social se aporta un fondo de comercio²⁸; b) Como requisito común y especial al momento de la reducción del Capital²⁹; c) Como requerimiento al momento de disponer el pago de dividendos anticipados o distribución de primas³⁰; d) Como requisito necesario al momento de la presentación de la transformación societaria³¹; e) Como requisito necesario al momento de la fusión³² f) Como exigencia necesaria al momento de la escisión³³; g) Como elemento necesario al momento de la escisión de la Liquidación y cancelación registral³⁴; h) Como necesidad al momento del cierre voluntario de la sucursal³⁵; i) Como requerimiento necesario para la adecuación mediante regularización de la sociedad extranjera con domicilio o principal objeto en la República Argentina³⁶; y j) En relación a Asociaciones Civiles y Fundaciones³⁷.

²⁶ Art.267 de la RG IGJ N° 07/05.

²⁷ Art.145 y 147 de la RG IGJ N° 07/05.

²⁸ Art.72 de la RG IGJ N° 07/05.

²⁹ Art.100 RG de la IGJ N° 07/05.

³⁰ Art.143 y 144 de la RG IGJ N° 07/05.

³¹ Art.161de la RG IGJ N° 07/05.

³² Art.165de la RG IGJ N° 07/05.

³³ Art.170 de la RG IGJ N° 07/05.

³⁴ Art.185 y 246 de la RG IGJ N° 07/05.

³⁵ Art.203 de la RG IGJ N° 07/05.

³⁶ Art.239 de la RG IGJ N° 07/05.

³⁷ Art.384, 385 y 402 de la RG IGJ N° 07/05.

5. d. Normas de la Comisión Nacional de Valores.

En el ámbito de la Comisión Nacional de Valores³⁸ (en adelante CNV), se ha puesto aún mucha más relevancia en la obligatoriedad aplicación de la técnica de auditoría. En efecto, ha sido exigida expresamente por el Régimen de Transparencia de la Oferta Pública³⁹ y prevista en el texto ordenado de normas de la CNV⁴⁰ como un procedimiento necesario para todas las sociedades que cotizan en Bolsa. Asimismo, con muchísimo más ímpetu que la Inspección General de Justicia, en materia de auditoría se ha atrevido a hacer expresamente aplicable la Resolución Técnica N°07/85 de la FACPCE en las siguientes cuestiones: a) Por el Comité de Auditoría al analizar los diferentes servicios prestados por los auditores externos y su relación con la independencia de estos⁴¹; b) Al momento de determinar las condiciones que deben reunir los auditores para dar cumplimiento al criterio de la independencia⁴²; c) Al determinar el alcance de las incompatibilidades del auditor externo⁴³; y d) Al indicar la regla que deben seguir el informe del auditor a los Estados Contable⁴⁴.

6. LAS DIRECTRICES MARCADAS A LOS AUDITORES POR LA RESOLUCIÓN TÉCNICA N°07/85 DE LA FACPCE.

Como hemos expuesto, en la República Argentina la norma principal a la que debe acudir para determinar el significado y alcance de la auditoría es ni más ni menos que la Resolución Técnica N° 07/85 de la FACPCE (en adelante “la RT 7”). Esta es la Resolución que regla específicamente la actividad del auditor, y con una vigencia de más de 20 años, no ha sufrido mayores modificaciones, a pesar de los profundos cuestionamientos que se vienen efectuando en el mundo entero a las normas de auditoría. De esta forma, a los fines de la presente investigación, resultaría imprescindible discernir cuáles son las directrices marcadas por esta norma en la actividad del auditor, puesto que contrariando tales principios es que estarían comprometiendo su responsabilidad.

³⁸ Organismo público al cual están sujetas todas las sociedades comerciales que hacen oferta pública en la República Argentina.

³⁹ Regulado por en el Decreto 677/2001 Publicado en Boletín Oficial el 28/05/01.

⁴⁰ Normas de la Comisión Nacional de Valores, texto ordenado del año 2001 Art.16 y 18.

⁴¹ Normas de la Comisión Nacional de Valores, texto ordenado del año 2001 Cap III 8.1.

⁴² Normas de la Comisión Nacional de Valores, texto ordenado del año 2001 Cap III 9.1.a).

⁴³ Normas de la Comisión Nacional de Valores, texto ordenado del año 2001 Cap III 9.1.d) ye).

⁴⁴ Normas de la Comisión Nacional de Valores, texto ordenado del año 2001 Cap XXIII 8.c).

6. a. *La Independencia del Auditor.*

De esta manera, podemos decir que, para normar la actividad, la RT 7 establece dos importantes distinciones de normas: i) las aplicables a las auditorías en general; y ii) las aplicables a las auditorías externas. Sin perjuicio de tales distinciones, el principio fundamental consagrado la RT 7 y a partir del cual se desmiembran el resto de las normas de auditorías, es el principio de la independencia del auditor, a quien se le obliga a tener una “*independencia*” con relación al sistema objeto de la auditoría⁴⁵. A fines de establecer el alcance del concepto de independencia, la RT 7 opta por la técnica de no formular un concepto positivo que indique cuando el auditor es independiente, sino por el contrario, solamente se limita a exponer las situaciones que a su criterio implican una “falta de independencia” del auditor.

De esta manera, indica que el auditor no es independiente cuando: i) estuviera en “relación de dependencia”⁴⁶ con el ente auditado⁴⁷; ii) cuando fuera cónyuge o pariente de alguno de los propietarios, directores, gerentes y o administradores del ente auditado u otro ente “vinculado económicamente”⁴⁸ al ente auditado⁴⁹; iii) cuando fuera socio, asociado o administrador del ente auditado u otro ente vinculado económicamen-

⁴⁵ Conf. RT 7/85 de la FACPCE, Apart. II.A. y III.A.I

⁴⁶ Debe entenderse como contrato de trabajo en los términos descriptos por el Art. 21 de la Ley N° 20.744 - Texto Ordenado Por Decreto 390/1976, esto es cuando “una persona física se obligue a realizar actos, ejecutar obras o prestar servicios en favor de la otra y bajo la dependencia de ésta, durante un período determinado o indeterminado de tiempo, mediante el pago de una remuneración”, con la excepción indicada en la misma RT 7 por tareas de confección de estados contables y tareas similares.

⁴⁷ Conf. RT 7/85 de la FACPCE, Apart. III.A.I.2.1.

⁴⁸ La misma norma establece el alcance de este concepto al indicar que: “Se entiende por entes (personas, entidades o grupos de entidades) económicamente vinculados a aquellos que, a pesar de ser jurídicamente independientes, reúnen algunas de las siguientes condiciones: 1. Cuando tuvieran vinculación significativa de capitales; 2. Cuando tuvieren, en general, los mismos directores, socios o accionistas; y 3. Cuando se tratare de entes que por sus especiales vínculos debieran ser considerados como una organización económica única”. Resulta criticable el alcance determinado al término puesto que no toma en consideración que sobre la materia existe un cuerpo normativo especial (el Art.33 de la LSC) que determina específicamente cual es el alcance que corresponde a las relaciones entre personas jurídicas. Por la jerarquía normativa que le corresponde de la LSC, claramente por sobre una RT de la FACPCE, pareciera que la RT 7 nunca podría agravar el concepto de “vinculación económica” mas allá de lo establecido por el Art. 33 de la LSC, puesto que nos encontraríamos frente a un supuesto que una norma de jerarquía inferior pretendiera modificar una de jerarquía superior, situación repudiada por nuestra Constitución Nacional. El mismo concepto es utilizado en otras resoluciones de la FACPCE (Vg. la Resolución Técnica N° 15 sobre normas sobre la actuación del contador público como síndico societario) a las que les cabe el mismo reproche.

⁴⁹ Conf. RT 7/85 de la FACPCE, Apart. III.A.I.2.2.

te (salvo entidades civiles sin fines de lucro)⁵⁰; iv) cuando tuviera un “interés significativo”⁵¹ en el ente auditado⁵²; y v) cuando su remuneración fuera dependiente de conclusiones o resultados de sus tareas o el resultado del ente auditado⁵³.

6. b. Los procedimientos de auditoría contable.

Asimismo, la RT 7 establece una serie de procedimientos que entiende debe seguir el auditor para llevar a cabo su auditoría siempre bajo la directriz de que la actividad es realizada para obtener elementos de juicio válidos y suficientes que respalden su informe relativo a determinar la “razonabilidad” de la información presentada por los estados contables básicos⁵⁴. De esta manera, el auditor tiene la opción de acudir a procedimientos especificados enunciativamente en la norma⁵⁵ o aún a otros alternativos atendiendo a las circunstancias de cada situación siempre que el auditor pudiera demostrar que a través de estos últimos pudo obtener elementos de juicios válidos y suficientes.

Una cuestión de relevancia a los efectos del presente trabajo y que también ha sido incorporada por la RT 7, se refiere a que en la aplicación de los procedimientos de auditoría, el auditor debe tener en cuenta que puede actuar sobre bases selectivas, determinadas según su criterio exclusivamente o apoyándolo con el uso de métodos estadísticos⁵⁶. Esto es ni más ni menos que permitirle al auditor acudir en su labor profesio-

⁵⁰ Conf. RT 7/85 de la FACPCE, Apart. III.A.I.2.3.

⁵¹ Resulta sumamente complejo determinar el alcance de este concepto, puesto que su significatividad en definitiva dependerá de la subjetividad de sujeto que ponga en consideración el interés a estos efectos. A nuestro considerar, lo razonable sería que el interés significativo se entienda como cualquier participación del auditor en las ganancias o las pérdidas del ente auditado.

⁵² Conf. RT 7/85 de la FACPCE, Apart. III.A.I.2.4.

⁵³ Conf. RT 7/85 de la FACPCE, Apart. III.A.I.2.5. y Apart. III.A.I.2.6.

⁵⁴ Conf. RT 7/85 de la FACPCE, Apart. III.B.1.1.

⁵⁵ Tales como indica la RT 15 en el Apart. III.B.2.5.: i) Evaluar de las actividades de control de los sistemas que son pertinentes a su revisión, siempre que, con relación a su tarea, el auditor decida depositar confianza en tales actividades; ii) Cotejar los estados contables con los registros de contabilidad; iii) Revisar de la correlación entre registros y entre estos y la correspondiente documentación comprobatoria; iv) Inspeccionar ocularmente determinadas circunstancias (vg.: arqueos de caja, documentos e inversiones; observación de inventarios físicos; observación de la existencia de bienes de uso); v) Obtener de confirmaciones directas de terceros (por ej.: bancos, clientes, proveedores, asesores legales); vi) Efectuar comprobaciones matemáticas, revisiones conceptuales y comprobar información relacionada; vii) Efectuar comprobaciones globales de razonabilidad (por ej.: análisis de razones y tendencias, análisis comparativo e investigación de fluctuaciones de significación); viii) Examinar documentos importantes (por ej.: estatutos, contratos, actas, escrituras y similares), etc.

⁵⁶ Conf. RT 7/85 de la FACPCE, Apart. II.B.5 y II.a.2.5 in fine.

nal a un “muestreo” entendido como la “*selección de una pequeña parte estadísticamente determinada, utilizada para inferir el valor de una o varias características del conjunto*”⁵⁷, técnica normalmente utilizada en toda auditoría y principal aplicación y utilidad en los trabajos de auditoría de los grandes entes económicos. Es que tomando en cuenta principalmente las dimensiones del ente a auditar, suele resultar materialmente imposible culminar razonablemente un trabajo auditoría contables sin acudir a técnicas de auditoría por muestreo.

6. c. Disposiciones relativas a la forma y contenido del dictamen del auditor.

En base a estas directrices, es que el profesional de las ciencias económicas debe exponer su opinión (o abstenerse explícitamente de emitirla), acerca de si los estados contables en conjunto presentan razonablemente la información que ellos deben brindar de acuerdo con las normas contables profesionales. Así, en virtud de lo establecido por la RT 7 la actividad del auditor debe limitarse a emitir:

- i) *Un dictamen favorable sin salvedades*, cuando el auditor pueda manifestar siguiendo los principios y procedimientos indicados en la RT 7, que los estados contables objeto de la auditoría presentan razonablemente la información que ellos deben brindar de acuerdo con las normas contables profesionales;
- ii) *Un dictamen favorable con salvedades*, que se refieren a montos o aspectos que, por su significación, no justifican que el auditor deba emitir un dictamen adverso o abstenerse de opinar sobre los estados objeto de la auditoría⁵⁸;

⁵⁷ Diccionario de la Real Academia Española 22ª Edición, Año 2001.

⁵⁸ Las salvedades determinadas son aquellas originadas en discrepancias respecto de la aplicación de las normas contables profesionales (de valuación o exposición) utilizadas para preparar y presentar la información contenida en los estados contables sujetos a la auditoría. Cuando correspondiera, debe dejar constancia de las partidas y montos involucrados. Las salvedades indeterminadas son aquellas originadas en la carencia de elementos de juicio válidos y suficientes para poder emitir una opinión sobre una parte de la información contenida en los estados contables examinados. En estos casos, el auditor debe expresar si su salvedad obedece a las limitaciones en el alcance de la tarea o a la sujeción de una parte o de toda la información contenida en los estados contables a hechos futuros cuya concreción no pudiera ser evaluada en forma razonable.

- iii) *Un dictamen adverso*, cuando consecuencia de haber realizado su examen de acuerdo a la RT 7, el auditor toma conocimiento de uno o más problemas que implican salvedades al dictamen de tal magnitud e importancia que no justifican la emisión de una opinión con salvedades. En este caso, el auditor debe expresar que los estados contables no presentan la información pertinente de acuerdo con las normas contables profesionales, explicando las razones que avalan su opinión;

- iv) *Un dictamen con abstención de opinión*, cuando el auditor no ha obtenido elementos de juicio válidos y suficientes para poder expresar una opinión sobre los estados contables en su conjunto, ya sea porque se han sufrido importantes limitaciones en el alcance del trabajo de auditoría, o la información contenida en los estados contables estuviera sujeta a hechos futuros cuya concreción no puede evaluarse.

7. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA CONTABLE.

A fines de apuntalar el objetivo del presente trabajo, es preciso comprender a fondo cual es la materia que subyace en la técnica de auditoría, y para ello nos hemos propuesto analizar en detalle cómo el auditor efectúa su trabajo y cuales son los procedimientos que aplica a fin de cumplir con su labor profesional. Sólo así, podremos comprender cuales son las virtudes y limitaciones que la técnica tiene y en base a ellos poder reflexionar acerca del objeto de nuestra investigación.

De esta manera podemos decir que cada vez que el profesional de las ciencias económicas se le encomienda realizar un trabajo de auditoría, acude a distintos procedimientos según cual fuera el extremo que se propusiera auditar. Así, existen procedimientos de revisión de gastos, de relevamiento de inversiones en valores mobiliarios, de control de financiamiento de terceros, de control de patrimonio neto, etc. en los cuales al auditor se le indican precisamente cuales son los documentos y el alcance del análisis que debe dar en orden a cumplir la finalidad de la auditoría: “*obtener elementos de jui-*

cio válidos y suficientes que respalden su informe relativo a determinar la razonabilidad de la información presentada por los estados contables básicos”⁵⁹.

Uno de los pecados más comunes que tenemos los especialistas en leyes, es tener la facilidad de hacer juicios de valores sin conocer la esencia de la materia a la que nos estamos refiriendo o bien sólo conociéndola parcialmente. Es por esta razón, que hemos considerado relevante a los fines de la presente investigación, exponer claramente algunos procedimientos básicos de auditoría, puesto que consideramos que sólo así se podrá evaluar cuál es el verdadero alcance e importancia que cabe atribuirle al trabajo del auditor.

7. a. El arqueo de fondos y valores.

Como ejemplo exegético de un procedimiento de auditoría, expondremos sobre uno de los procedimientos más relevantes y practicados habitualmente en toda auditoría que se refiere al *“Arqueo o de fondos y valores de una empresa”*.

Para poner en práctica este procedimiento, se efectúa un arqueo de caja “sorpresivo”⁶⁰ que -conforme sostiene William Leslie CHAPMAN⁶¹- tiene por objetivo fundamental establecer si a una fecha determinada el tesorero tiene en su poder los fondos que de acuerdo a las constancias contables deberían estar físicamente bajo su custodia y evaluar directamente, en pleno funcionamiento, la eficacia del control interno sobre la administración de fondos y valores. Además, es *“la única oportunidad en la cual el auditor tiene ocasión de inspeccionar los documentos originales de esas operaciones” ya que en otros momentos, sólo tiene información indirecta de ello a través de documentos elaborados por la empresa misma, recibidos por esto en poder de la empresa o de sus factores o empleados*⁶². En este procedimiento, en ningún caso el tesorero de-

⁵⁹ Conf. RT 7/85 de la FACPCE, Apart. III.B.1.1.

⁶⁰ El factor sorpresa tiende a evitar que el administrador prepare las circunstancias para evitar que el conocimiento de la existencia de una auditoría predisponga la desaparición momentánea de irregularidades. Sin perjuicio de ello, el factor sorpresa no garantiza que la irregularidades ocurran y no sean detectadas porque las irregularidades se comente en un día en el que la auditoría no se efectuó, o al revés puede ocurrir que una irregularidad se presente exclusivamente el día en que se efectúa el arqueo sorpresa.

⁶¹ CHAPMAN; William Leslie, Digesto del Contador Público, *“Procedimientos de Auditoría”* Abeledo Perrot, Año 1965, pág. 95.

⁶² CHAPMAN; William Leslie, Digesto del Contador Público, Ob.cit., pág. 96.

be ausentarse, los fondos deben centralizarse en un sólo lugar y el tesorero debe firmar haber recibido los fondos sometidos a arqueo.

De esta manera, se debe determinar que el importe total de fondos y valores en poder del tesorero al momento de efectuarse la auditoría. En esta labor, el auditor debe actuar ordenadamente, de modo que las listas de fondos y valores se agrupen separadamente en efectivo, cheques, pagarés, acciones y otros valores negociables. Una vez contados los fondos y valores, los totales deberán ser confrontados con lo totales que el tesorero debía rendir cuentas por las operaciones efectuadas. En principio, no deberían existir diferencias entre lo contado y lo que las constancias contables y documentales indicar debería existir. No obstante, cuando mayor sea el volumen de las operaciones y más grande la variedad de valores, más posibilidad habrá que se comentan errores, por lo que será usual la existencia de faltantes o sobrantes⁶³.

7. b. Auditoría de Bienes de cambio.

Otro ejemplo didáctico es la auditoría de las mercaderías que la empresa tiene a la venta, que exige al auditor a hacer un recuento físico para contrarlo con el inventario de mercaderías con el que cuenta la empresa auditada. De esta manera, el auditor debe seleccionar y recontar muestras a fines de compararlas con los resultados que entrega la empresa.

Sólo se justificaría un recuento total de mercaderías por parte del auditor, en la medida que la empresa auditada no tuviera un sistema de inventario permanente, o aún cuando lo tuviera el mismo demostrara deficiencias importantes. Cuando las dimensiones de las mercaderías a relevar son muy importantes y los sistemas de inventario fallan, el auditor deberá insumir un tiempo razonable en el recuento de manera tal de poder terminar la auditoría en un tiempo razonable. Si ello no fuera posible, un defecto en los sistemas de inventario podría justificar salvedades el dictamen del auditor y aún un informe adverso.

⁶³ CHAPMAN; William Leslie, Digesto del Contador Público, Ob. Cit, pág. 99

En materia de procedimientos de auditoría, nos pareció sumamente enriquecedor el trabajo hecho por Romina FERNÁNDEZ⁶⁴ que al ejemplificar una auditoría de inventarios, expone gráficamente un ejemplo muy sencillo y esclarecedor de que representa un papel de trabajo de una auditoría de inventarios, de cual nos hemos tomado el atrevimiento de adjuntar a continuación:

Código	Descripción	Stock		Diferencia		Diferencia %	Costo unitario	Valorización diferencia
		S/ Contabilidad	S/ Recuento físico	Sobra (+)	Falta (-)			
AHL 0001	Alcohol líquido 1 Litro	295	295	-	-	-	-	-
AHL 0002	Alcohol líquido ½ Litro	759	757	-	2	0,26%	0,98	-1,96
AHG 0001	Alcohol en gel 65 ml	318	318	-	-	-	-	-
AHG 0002	Alcohol en gel 250 ml	891	891	-	-	-	-	-
AHG 0003	Alcohol en gel 1.000 ml	1.109	1.109	-	-	-	-	-
AHGAV	Alcohol en gel con aloe vera 65 ml	1.649	1.642	-	7	0,42%	0,53	-3,71
AHGCH	Alcohol en gel con crema humectante 65 ml	1.387	1.387	-	-	-	-	-
AO 0001	Agua oxigenada 10 vol 100ml	675	678	3	-	0,44%	0,61	1,83
AO 0002	Agua oxigenada 10 vol 220 ml	940	940	-	-	-	-	-
AO 0003	Agua oxigenada 10 vol 440 ml	849	849	-	-	-	-	-
ALG 0001	Algodón chico	2.015	2.015	-	-	-	-	-
ALG 0002	Algodón grande	3.967	3.967	-	-	-	-	-
AP 0001	Apósitos protectores color piel caja 10 unid	5.378	5.278	-	100	1,86%	0,33	-33,00
AP 0002	Apósitos protectores transparentes caja 10 unid	4.614	4.615	1	-	0,02%	0,33	0,33
AP 0003	Apósitos protectores cuadrados caja 10 unid	753	753	-	-	-	-	-
AZUF	Azufre caja por 5 unidades	126	118	-	8	6,35%	0,29	-2,32
HIS 0001	Hisopos 100 unid	259	259	-	-	-	-	-
HIS 0002	Hisopos 200 unid	178	178	-	-	-	-	-
TC 0001	Talco 60 gs	367	366	-	1	0,27%	0,42	-0,42
TC 0002	Talco 100 gs	913	902	-	11	1,20%	0,69	-75,90
TC 0003	Talco perfumado 100 gs	855	855	-	-	-	-	-
TH 0001	Toallas húmedas 20 unid	867	867	-	-	-	-	-
TH 0002	Toallas húmedas perfumadas 20 unid	679	679	-	-	-	-	-
TOTALES		29.843	29.718	4	129	-	-	-115,15

⁶⁴ FERNÁNDEZ, Romina “Cierre de estados contables. Procedimientos de auditoría a aplicar” Publicado en: Enfoques 2009 (diciembre), 23

En el gráfico adjunto, puede apreciarse claramente como efectúa su trabajo el auditor, comparando existencias con el relevamiento que hace y exponiendo y evaluado en porcentajes la “significatividad” de las diferencias existentes, concepto que expon-dremos a continuación.

7. c. El criterio de la significatividad.

Cuando el volumen de las operaciones sujetas a auditoría es de importancia, entra a jugar el factor de la *significatividad*⁶⁵ que tiende a medir la gravedad de los errores de la contabilidad y como puede llegar a incidir ello en el resultado de la auditoría. Esto es, la importancia que tiene la diferencia sobre el total de las operaciones involucradas en el procedimiento. Si el error de contabilidad no es significativo en relación al total de la operación involucrada, debe considerarse por el auditor como algo normal para otorgar un resultado coincidente con lo registrado contablemente. Sin perjuicio de ello, en nuestro país aún un error que no tenga significancia puede justificar un informe con salvedades, al menos -como hemos visto- ese ha sido el criterio de la RT7 al momento de determinar cuál debe ser el contenido del informe de auditor con salvedades. Por el contrario, si el error de contabilidad es significativo el auditor debe requerir al tesorero las explicaciones de las diferencias y en su caso a efectuar nuevos procedimientos para determinar si la irregularidad persiste. Así, el informe con errores significati-vos, es motivo de un informe adverso.

En el caso de la auditoría de inventarios que analizamos precedentemente, po-demos observar como funciona el criterios de la significatividad de la diferencias detec-tadas por el auditor. En ese caso, como en casi todas las auditorías de inventarios, las diferencias se miden en porcentajes y valores, y la suma total de ambos valores es con-frontada con las cantidades totales y valores totales auditados como para evaluar si se trata o no de una diferencia significativa que obligue al auditor a tomar alguna medida sobre el particular.

⁶⁵ Se refiere a algo que es “significativo” en la auditoría, definido por el Diccionario de la Real Academia Española 22ª Edición, Año 2001 como un adjetivo proveniente le latín “significatīvus” que significa: “1. Que da a entender o conocer con precisión algo. 2. Que tiene importancia por representar o significar algo”.

8. LA TÉCNICA DEL MUESTREO EN LA AUDITORÍA CONTABLE.

La técnica del muestreo entendida como “*el proceso de inferir conclusiones acerca de un conjunto de elementos (generalmente llamado “universo” o “población”) mediante el estudio del comportamiento de un cierto número de elementos (normalmente denominado “muestra”) empleando o no estadísticas*”⁶⁶ ha sido considerada una herramienta sumamente atractiva y utilizada por la ciencia de la auditoría desde antaño y ha demostrado su preponderante importancia en cualquier auditoría, especialmente cuando el volumen de las operaciones y su repetitividad es tan importante que resulta materialmente imposible someter a la auditoría a todas esas operaciones.

Como hemos dicho, en la República Argentina y al igual que en el resto del mundo, la técnica del muestro ha sido admitida. Es así que al sostener RT 7 de la FACPCE, que en la aplicación de los procedimientos de auditoría, el auditor debe tener en cuenta que puede actuar sobre bases selectivas, determinadas según su criterio exclusivamente o apoyándolo con el uso de métodos estadísticos⁶⁷, faculta a los auditores a acudir a esta técnica cuando ellos la estimaran pertinente. Así, las normas de auditoría de nuestro país habilitan a auditor a acudir –cuando de acuerdo a su criterio lo considere pertinente- a las técnicas de muestro, utilizando o no para ello métodos estadísticos.

Como ha sostenido Enrique FOWLER NEWTON⁶⁸, el muestreo ofrece diversas ventajas tales como: i) La reducción del tiempo empleado en orden a obtener una conclusión rápida y certera; ii) La posibilidad de efectuar la revisión con mayor minuciosidad y cuidado. Esta ventaja se deriva del hecho de revisar un número menor de elementos permite dedicar a los mismos una mayor atención; y iii) La presentación de informes más oportunos, consecuencia lógica del menor tiempo demandado, que facilita una rápida corrección de la deficiencias o debilidades observadas⁶⁹.

⁶⁶ FOWLER NEWTON, Enrique, “*El muestreo Estadístico Aplicado a la Auditoría*”, Ediciones Macchi, Año 1972, Pág.1.

⁶⁷ Conf. RT 7/85 de la FACPCE, Apart. II.B.5 y II.a.2.5 in fine.

⁶⁸ Enrique FOWLER NEWTON, es contador Público recibido en la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires con el mayor promedio de su promoción, fue socio de Price Waterhouse & Co. SRL, titular de cátedra en la Universidad de Buenos Aires en la materia de Contabilidad I y II, y expositor en diversas conferencias y autor de un sinnúmero de artículos.

⁶⁹ Conf. FOWLER NEWTON, Enrique, “*El muestreo Estadístico Aplicado a la Auditoría*”, Ediciones Macchi, Año 1972, Pág.2.

Ahora, es preciso también tener en cuenta que la utilización de la técnica del muestreo también tiene una principal desventaja de los riegos que implican. A saber que: i) cuando el muestreo se emplea como base para aceptar o rechazar el conjunto, puede ocurrir que se acepte como satisfactorio un universo que no lo es, o se rechace como insatisfactorio un universo que en realidad es aceptable; o ii) cuando el muestreo es utilizado para estimar valores o ciertas frecuencias con que determinados acontecimientos se presentan, puede ocurrir que la estimación no sea relejo fiel de la realidad⁷⁰.

Es preciso tener en cuenta que el muestro no puede ser utilizado indiscriminadamente a cualquier tarea de auditoría. En efecto, particularmente para que la utilización del “muestreo estadístico⁷¹” proporcione bases respaldadas científicamente por la rama de la matemática que utiliza grandes conjuntos de datos numéricos para obtener inferencias basadas en el cálculo de probabilidades, es necesario que se presenten por lo menos dos condiciones: a) *La masividad*: el universo debe estar formado por un número grande de elementos, debido a que matemáticamente es necesario utilizar tamaños de muestra proporcionalmente muy altos para establecer conclusiones útiles; y b) *La Homogeneidad*: no deben existir en el universo sujeto a auditoría, elementos que se diferencien en forma notable del resto de los elementos.

Un ejemplo de técnica de muestro aplicada a un procedimiento de auditoría, puede vislumbrarse también en el arqueo de fondos y valores. Tal es el caso de las auditorías a las grandes cadenas de supermercados, en los cuales el arqueo de fondos y valores tiene unas dimensiones enormes si se toma en cuenta la cantidad de cajas que puede llegar a tener un sólo local de supermercado. De esta manera, lo que se hace es tomar una muestra sobre una cantidad de cajas aleatorias y estadísticamente determinadas, que permitirá inferir el funcionamiento de todas las demás cajas que no entraron estrictamente en el muestro. Lo mismo ocurre en el caso de los inventarios en los cuales en la mayoría de los casos resulta necesario acudir a los muestreos para verificar si las existencias corresponden con las inventariadas por la empresa auditada.

⁷⁰ Conf. FOWLER NEWTON, Enrique, “*El muestreo Estadístico Aplicado a la Auditoría*”, Ediciones Macchi, Año 1972, Pág.23

⁷¹ Se refiere a aquel que utiliza técnicas estadísticas, y se distingue del muestro que no las utiliza también llamado “muestreo de criterio” que si bien ha sido admitido por las normas contables no proporciona el respaldo científico y la objetividad que si otorga el muestro estadístico.

9. LA NOCIÓN DE RIESGO DE AUDITORÍA.

Otra de las cuestiones de relevancia a los efectos del presente trabajo, se refiere a una noción que desde antaño es reconocida por las normas de auditoría, que tiene que ver con el reconocimiento de sus limitaciones y la posibilidad de que el auditor no detecte un error material en los estados contables cuando los mismos realmente existen. Es así que en el mundo de la auditoría, es habitual escuchar hablar de términos tales como “riesgo inherente”, “riesgo de control” y “riesgo de detección”.

Conforme explica Daniel Gustavo CHALUPOWICZ⁷², se habla de *riesgo inherente* a la posibilidad de un error material por que en la naturaleza misma de la cuenta analizada pueden ocurrir errores o sea que resulta difícil poder detectarlos. Es así que las transacciones que involucran al efectivo y algunos activos altamente líquidos, naturalmente son más susceptibles al fraude y error y por lo tanto presentan un riesgo inherente mayor⁷³. La existencia de este tipo de riesgo de auditoría, en nuestro país ha sido expresamente reconocido por la RT 7 que expresamente establece como obligación de auditor, la utilización de su criterio profesional para estimar el grado de riesgo inherente que –según establece la misma resolución- dependerá, en buena parte, del grado de seguridad que ofrezcan las actividades de control de los sistemas involucrados⁷⁴.

El *riesgo de control* es la eventualidad de que un error ocurra y no sea detectado o prevenido por los controles internos de la entidad, ya sea porque no existen controles internos asociados a ese error o que los controles internos existentes no resultan eficaces para detectarlo. El *riesgo de detección* es el riesgo de que los procedimientos sustantivos y otros procedimientos aplicados por el auditor no resulten eficaces para detectar los errores en los estados contables.

Las normas contables argentinas no hacen mención expresa a estos tipos de riesgos que si han sido receptados y sistematizados por las normas contables intenciona-

⁷² Conf. CHALUPOWICZ, Daniel Gustavo; “Cambios en los Estándares de Evaluación de Riesgos en los Estándares de Auditoría Generalmente Aceptados del AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) y el Rol de la Auditoría Interna”; Publicado en Enfoques 2009 (agosto), 28

⁷³ El American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) a través de la Statement on Auditing Standard (SAS) N° 99 haciendo referencia a consideraciones de fraude en la auditoría de estados financieros ha reconocido estos tipos de activos como generadores de un mayor riesgo inherente de auditoría.

⁷⁴ Conf. RT 7/85 de la FACPCE, Apart. III punto. 2.7.3.

les⁷⁵. Sin perjuicio de ello, la RT 7 hace una mención genérica a los riesgos involucrados (que incluiría estos tipos de riesgos), al determinar que la evaluación que el auditor debe hacer de la significatividad de error debe tener en cuenta la naturaleza y la importancia del error y el *riesgo involucrado*⁷⁶.

Reconocido entonces la existencia del riesgo de auditoría y de que se tratará de un elemento que convivirá siempre con la actividad del auditor, el profesional debe procurar que los niveles de riesgo de auditoría sean los aceptables, por lo que al inicio de sus actividades, el auditor deberá efectuar una evaluación de riesgo de error material y efectuar una serie de pruebas de los controles internos de la empresa auditada, refinando la aplicación de procedimientos hasta que resulte suficiente para obtener el nivel deseado de riesgo de auditoría.

Como consecuencia de lo anteriormente dicho, el análisis que el auditor pueda hacer acerca de cómo la empresa auditada se controla la aplicación de las normas de contabilidad en la confección de los estados contables, constituye una señal clara para el auditor acerca de cuánto esfuerzo debe realizar en los procedimientos de auditoría. De hecho, cuando existe una buena estructura de control interno en la que confían los auditores, éstos tienden a basarse en dicha estructura para realizar su trabajo con la consecuente reducción de los procedimientos a efectuar⁷⁷.

10. LA DETECCIÓN DEL ERROR SIGNIFICATIVO O EL FRAUDE EN LA REPÚBLICA ARGENTINA.

Como sostiene Enrique FOWLER NEWTON⁷⁸, ante la detección de una posible maniobra de fraude o de un error importante con aptitud para afectar significativamente los estados contables, el auditor deberá aplicar procedimientos que le permitan

⁷⁵ Vg. El American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) a través de la Statement on Auditing Standard (SAS) N° 104 sobre Riesgo de Auditoría y Materialidad en la Conducción de la Auditoría, describe el modelo de riesgo de auditoría y define al riesgo de error material como la evaluación combinada de riesgo inherente y de control.

⁷⁶ Conf. RT 7/85 de la FACPCE, Apart. III B punto 2.3.

⁷⁷ Conf. WAGNER, Pablo D.; “Cómo realizar auditorías externas en tiempo y forma. La importancia clave de una adecuada planificación”; Publicado en: Enfoques 2005, 455

⁷⁸ Conf. FOWLER NEWTON, Enrique; “Responsabilidades del auditor de estados contables por su mala praxis (primera parte)”; Enfoques 2004 (marzo), 5

establecer si tal afectación realmente existe. En particular, debería considerar si el caso encontrado puede considerarse único o si su repetición es posible o probable; o si debe revisar la planificación de la auditoría y la confianza que ha depositado en las informaciones que le suministran los administradores y los empleados de la empresa auditada.

De esta manera, ante la detección de un posible caso de error significativo en la contabilidad o un caso de fraude, el auditor debe aumentar el tamaño de la muestra indicada para determinar si la irregularidad persiste, poner especial atención en la supervisión en auditoría de la cuenta en la que se detectó la irregularidad y dar conocimiento a los responsables de la empresa auditada de tal detección, para que ellos hagan un investigación profunda del episodio y confeccionen un informe escrito dando las correspondientes explicaciones y la tareas llevadas a cabo en tal investigación. Este último requerimiento, el auditor siempre debe efectuarlo ante los responsables de la empresa auditada que sean jerárquicamente superiores a las personas que el auditor sospeche han cometido el error significativo o fraude o ante la misma persona cuando los sospechados sea/n el/los que están en la mayor escala de jerarquía.

Es claro que, de persistir el error significativo sin que el responsable de la empresa haya podido justificar suficientemente la existencia del mismo, el auditor deberá reflejar tal error en su dictamen. Ahora, es preciso dejar en claro que en este caso la normativa contable solo obliga al auditor a emitir un dictamen sobre los estado contables a que haga referencia, diciendo que estos últimos razonablemente no presentan la información pertinente de acuerdo a los criterios con las normas contables profesionales, y dar una explicación atendible de las razones que avalan su opinión.

Cabe entonces preguntarse que es lo que debe hacer el auditor cuando la irregularidad representa la posible comisión de un delito, esto es una maniobra fraudulenta deliberadamente efectuada en el contexto de la actividad llevada a cabo por la empresa sujeta a auditoría, y que ha sido efectuada con el propósito de perjudicar a alguien (un tercero o la misma empresa auditada) para de ello obtenerse un rédito.

La respuesta que dan nuestras normas contables es la misma que para el caso del error significativo, esto es, debe emitir un dictamen sobre los estado contables a que

haga referencia, diciendo que estos últimos razonablemente no presentan la información pertinente de acuerdo a los criterios con las normas contables profesionales, y deber dar una explicación de las razones que avalan su opinión, en cuyo caso –a nuestro entender– debería dar a entender sucintamente el hecho que motiva su opinión adversas, pero nunca indicar en el dictamen que de dicho hecho puede llegar considerarse la comisión de un delito. Ello por las siguiente razones: a) Las normas contables no exigen al auditor informar en su dictamen la existencia de delitos o fraudes⁷⁹; b) La determinación de la existencia de un delito es una cuestión de suma sensibilidad que en nuestro ordenamiento solo ha reservado a los Jueces; c) Al indicar la existencia de un delito el auditor puede vulnerar derechos fundamentales del auditado y aún cometer el mismo un delito; y d) Indicar la existencia de un delito sin que sea obligación de hacerlo implica exponerse sin tener obligación de hacerlo, a importantísimos reclamos patrimoniales del auditado.

Ahora, más allá del dictamen que refleje la existencia de la maniobra de la forma que indicamos precedentemente, ¿Es necesario que auditor deba hacer algo más? Lo cierto es que por el especial rol de contralor que tiene el auditor podría llegar ser beneficioso para la sociedad en general que los auditores tengan la obligación denunciar la posible comisión de una maniobra fraudulenta, tal como ocurre en otros países. Sin embargo, en nuestro régimen penal, el auditor no está obligado denunciar ante las autoridades el fraude detectado en su labor de auditoría. En efecto, la obligación de denunciar⁸⁰ recae exclusivamente sobre los funcionarios o empleados públicos que los conozcan en el ejercicio de sus funciones y los médicos, parteras, farmacéuticos y demás personas que ejerzan cualquier rama del arte de curar, en cuanto a los delitos contra la vida y la integridad física que conozcan al prestar los auxilios de su profesión, salvo que los hechos conocidos estén bajo el amparo del secreto profesional.

Sin perjuicio de lo anteriormente dicho, siempre le será recomendable al auditor que cuando como resultado de su trabajo detecte una irregularidad que representa la posible comisión de un delito, haga la consulta correspondiente a sus asesores letrados a

⁷⁹ La única excepción en virtud de la cual el auditor estaría obligado a denunciar la existencia de delitos, en su dictamen, es una norma aislada que refiere a los informes de auditores a estados contables de los estados contables de la Cooperativas constituidas en los términos de la Ley 23.337. En efecto el Instituto Nacional de Acción Cooperativa (INAC) en su Resolución N° 155/80 del 4 de marzo de 1980 exige que el textos del dictamen del auditor se expida acerca de “errores, irregularidades o fraudes descubiertos”.

⁸⁰ Según del Art. 177 del Código Procesal Penal de la Nación

fin de determinar que de sus tareas de auditoría no deriven alguna responsabilidad penal del auditor a título de “encubrimiento”⁸¹. También será recomendable al auditor acudir a sus asesores letrados cuando tenga la intención hacer la denuncia penal, puesto que -al hacer una denuncia- puede estar cometiendo otros delitos penales y tales como la violación del secreto profesional⁸²; el delito de calumnias⁸³ y falsa denuncia⁸⁴.

Ahora bien, no existiendo la obligación de denunciar por parte del auditor que habilite una justa causa para la violación de un secreto profesional y por como esta protegido en nuestro ordenamiento este último delito, al abogado se le presentará un gran problema al momento de recomendarle qué hacer, pues en verdad sea cual fuera la gravedad del hecho que motivara al auditor a hacer la denuncia penal, -estrictamente hablando- en la República Argentina el auditor estará más cerca de cometer alguno de los delitos penales indicado precedentemente que otra cosa y obviamente será sujeto a importantísimos reclamos de tipo patrimonial por parte de quienes se vieran afectados por la denuncia efectuada.

11. RELEVANCIA DE LA AUDITORÍA A LOS ESTADOS CONTABLES EN DERECHO ARGENTINO.

A esta altura del trabajo ya estamos en condiciones de comprender la fundamental importancia que tiene el informe que el auditor hace a los estados contables, en orden a dar confianza, certeza, certidumbre, seguridad respecto de la información que los comerciantes o los administradores de la sociedad comercial han plasmado en los estados contables de su empresa.

⁸¹ Según el Art. 277 del Código Penal, habrá encubrimiento cuando “*tras la comisión de un delito ejecutado por otro, en el que no hubiera participado: a) Ayudare a alguien a eludir las investigaciones de la autoridad o a sustraerse a la acción de ésta; b) Ocultare, alterare o hiciere desaparecer los rastros, pruebas o instrumentos del delito, o ayudare al autor o participe a ocultarlos, alterarlos o hacerlos desaparecer; c) Adquiriere, recibiere u ocultare dinero, cosas o efectos provenientes de un delito. d) No denunciare la perpetración de un delito o no individualizare al autor o participe de un delito ya conocido, cuando estuviere obligado a promover la persecución penal de un delito de esa índole. e) Asegurare o ayudare al autor o participe a asegurar el producto o provecho del delito*”

⁸² Definido por el Código Penal (Art156) como “*el que teniendo noticias, por razón de su estado, oficio, empleo, profesión o arte, de un secreto cuya divulgación pueda causar daño, lo revelare sin justa causa*”

⁸³ Según el Art. 109 del Código Penal la calumnia es la falsa imputación a una persona física determinada de la comisión de un delito concreto y circunstanciado que dé lugar a la acción pública.

⁸⁴ Según el Art. 245 del Código Penal “*Se impondrá prisión de dos meses a un año o multa de pesos setecientos cincuenta a pesos doce mil quinientos al que denunciare falsamente un delito ante la autoridad*”.

De hecho la IGJ ha puesto hincapié diciendo expresamente en sus resoluciones particulares que *“tanto el Dictamen de la Comisión Fiscalizadora de la entidad, así como el Informe de Auditoría, reviste especial trascendencia en orden a la importancia que exhiben dichos instrumentos. Basta recordar al respecto que tanto uno como otro documento no deben ser objeto de aprobación por los asociados o los representantes de la asociación, porque ellos no tienen por finalidad informar sino garantizar la exactitud y la veracidad de las cuentas y resultados presentados por los administradores, brindando de esa manera confiabilidad a la información suministrada por los administradores en la memoria, balance y estado de resultados, los cuales sí son instrumentos que deben merecer la expresa aprobación de los integrantes de la entidad, como requisito previo de su circulación y exhibición a terceros.(...) Constituye un respaldo técnico imprescindible para la credibilidad, comprensión y consideración de la documentación por parte de los socios y los terceros vinculados a la sociedad.”*⁸⁵.

Es así que en nuestro ordenamiento, la relevancia de la auditoría a los estados contables radica en que el dictamen del auditor a los Estados Contables adquiriera especial trascendencia en el derecho societario particularmente en relación a las siguientes cuestiones.

11.a. Relevancia en relación a los Accionistas de la Sociedad Comercial.

Principalmente el informe del auditor representa un elemento más que fundamental en la vida del accionista de la sociedad comercial, puesto que al momento en que estos consideran en la Asamblea Ordinaria la aprobación de los estados contables y la responsabilidad de los directores y síndicos y miembros del consejo de vigilancia⁸⁶, la existencia de un informe del auditor viene a ser como una forma de que los accionistas pueden corroborar por el dictamen de un tercero experto e imparcial, que lo expuesto en los estados contables expone razonablemente y de acuerdo a la normativa contable vigente, lo que es la realidad económica de su empresa.

⁸⁵ Resolución Particular N° 1580 del 04/12/03, caratulada *“Club Atlético Boca Juniors, denuncia promovida por Andreoli Abel José y Otros”*

⁸⁶ Conforme al Art. 234 de la LSC.

Sin dudas, será un mecanismo en el cual los accionistas podrán depositar su confianza de que se han hecho bien los números de la empresa o al menos que los mismos siguen razonablemente las normas que los profesionales de las ciencias económicas utilizan. Esta cuestión es más que importante en la vida cotidiana del accionista, puesto que si se toma en consideración que la mayoría de las veces el accionista no sabe leer correctamente un estado contable, difícilmente podrá por si mismo darse cuenta cuando los números mienten o están equivocados.

En este sentido cabe reseñar que hasta la mismísima IGJ ha puesto relevancia al indicar en su normativa que, sin perjuicio de lo requerido en disposiciones especiales, los informes de auditoría relativos a aquellos balances de sociedades por acciones que deban ser objeto de aprobación asamblearia, deberán contener opinión sobre los mismos⁸⁷. Esto marca la importancia que la IGJ considera respecto de informe del auditor a los estados contables.

Asimismo, un dictamen de auditor adverso, con salvedades o aún la abstención de realizar un dictamen, predispondrá a los accionistas a pedir explicaciones al Directorio de lo que diga el auditor. Sin dudas de ello, dependerá la aprobación o no de los estados contables, y por lo tanto de la aprobación o no de la gestión del directorio e incluso su eventual responsabilidad. Se vislumbra así la importancia que puede llegar a tener el informe del auditor en la vida de la sociedad comercial, puesto que es protagonista en unos de los momentos más fundamentales de la vida societaria y a partir de mismo pueden articularse un sinnúmero de situaciones jurídicas, entre ellas las más importantes de la vida de la sociedad.

En este sentido ha dicho la IGJ que *“Además de la garantía de confiabilidad que implica para el asociado el dictamen de la Comisión Fiscalizadora o del auditor externo, su inserción entre las copias suministradas al mismo con carácter previo a su consideración asamblearia resulta imprescindible en torno a la responsabilidad de sus autores por el contenido del aludido informe, a los fines de promover, eventualmente, las correspondientes acciones legales contra ellos, en caso de falsedad de los guarismos contenidos en los balances. La omisión por parte del Consejo Directivo de acom-*

⁸⁷ Conf. Resolución General IGJ 7/05 Art. 267.

pañar, dentro de la documentación contable remitida personalmente a cada uno de los miembros de la asamblea de representantes de la entidad, los informes de la Comisión Fiscalizadora y del auditor externo, torna totalmente insuficiente la información brindada por aquel órgano de administración a quienes, dentro del seno de la asamblea de representantes, debieron contar con todos los elementos de juicio para aprobar las cuentas de los administradores y los resultados de la entidad”⁸⁸.

11.b. Relevancia en relación a las responsabilidades del Director de la Sociedad Comercial.

Como hemos dicho, todo procedimiento de auditoría importara que el Director o quienes reporten a el, tomen conocimiento por indicación del auditor y aún antes de la emisión del dictamen de auditoría, de los errores significativos y/o fraudes que se estén cometiendo en la órbita de una administración que la mayoría de los casos es documentada por terceras personas que ante la LLSC no tienen la responsabilidad personal y solidariamente que indica la LSC para los directores⁸⁹. De esta manera, el trabajo del auditor le permite al Director tomar medidas para corregir las ineficiencias de la administración empresarial y/o prevenir situaciones en las cuales está en juego su propia responsabilidad como director de la sociedad comercial.

En efecto, de la función del Director, *“puede concluirse que su actuación está basada fundamentalmente en la documentación elaborada por terceros, es decir por funcionarios o directores internos de la compañía”⁹⁰*. Por lo tanto, adquiere especial importancia esta función del auditor al momento en que el directorio considera los estados contables. Es así que los directores, especialmente cuando no cumplen funciones ejecutivas, podrían formular a los auditores todas las aclaraciones del caso e incluso solicitar que se le informe respecto de la aplicación de cualquier criterio contable⁹¹. En efecto, el interés del Director en la actividad del auditor es más que relevante en su vida cotidiana,

⁸⁸ Resolución Particular N° 1580 del 04/12/03, caratulada “Club Atlético Boca Juniors, denuncia promovida por Andreoli Abel José y Otros”

⁸⁹ Conf. Art. 274 de la LSC.

⁹⁰ MATTA Y TREJO, Guillermo E., “Necesidad de adecuar el régimen de responsabilidad del directorio de la anónima en la realidad de la organización empresarial”, publicado en “Cuestiones de Derecho Societario, en homenaje a Horacio Fargosi”, Ed. Ad-Hoc, Ed. 2004, p.376.

⁹¹ Cfr. MATTA Y TREJO, Guillermo E., “Necesidad de adecuar el régimen de responsabilidad del directorio de la anónima en la realidad de la organización empresarial”, Ob. cit., p.377.

porque lo que diga el informe del auditor acerca de la confección de estados contables puede estar en juego su responsabilidad personal, ello virtud que la confección del estado contables es responsabilidad del Director. De allí que el Director tiene derecho a pedirle al director la información y/o las explicaciones que correspondan.

Sin perjuicio de ello, no debemos olvidar que la tarea del auditor se basa sobre una contabilidad que representa una foto sacada sobre hechos pasados de la empresa, por lo tanto, detectado el error significativo o el fraude cometido en la órbita de la administración, difícilmente el Director podrá revertir la situación ya ocurrida, aunque si tendrá en claro si le cabe o no algún tipo de responsabilidad o si le incumbe o no hacer algo para que esa responsabilidad no recaiga abruptamente sobre su cabeza. Lo cierto es que la única forma que el Director puede excluir su responsabilidad en la confección de los estados contables, es dejando constancia escrita de su protesta y dando noticia al síndico antes que su responsabilidad se denuncie, o se ejerciendo la acción judicial⁹².

En virtud de lo expuesto, entendemos que la tarea que lleve a cabo auditor además tiene fundamental importancia para el Director de la Sociedad Comercial pues al menos:

- i) Podrá servirle al Director para tomar conocimiento de irregularidades ocurridas en la orbita de la administración que,-en la realidad Argentina- es más que posible que desconozca, a pesar que *a priori* esta obligado a conocerlas y es personalmente responsables por ellas. Este conocimiento lo previo puede dar al Director un tiempo valiosísimo para tomar las medidas del caso; y
- ii) Toda vez que el auditor previo a la emisión de si dictamen hará saber a la superioridad la existencia de la irregularidad para que se emita un descargo, permitirá al Director tomar el conocimiento irregularidad en un momento en que aún esta a tiempo de activar los mecanismos que la Ley le otorga para excluir su responsabilidad en la confección de los estados contables. De esta manera, el Director que tenga la convicción de que no

⁹² Conf. Art. 274 segundo párrafo de la LSC

le cabe responsabilidad o participación en el hecho, podrá hacer dejar constancia de su protesta, y dar noticia del hecho al síndico o directamente a iniciar las acciones legales del caso, para salvar su responsabilidad como director de la sociedad comercial, siempre que con anterioridad el hecho no se denuncie formalmente al Directorio, al Síndico, a la Asamblea de Accionistas, a la Autoridad Competente el hecho que motiva su responsabilidad.

Distinto es el caso en el supuesto en que responsabilidad del Director incumba atendiendo a la actuación individual, esto es cuando se hubieran asignado funciones en forma personal de acuerdo con lo establecido en el estatuto, el reglamento o decisión Asamblearia, y las mismas estén inscriptas el Registro Público de Comercio⁹³. En efecto, en este caso al Director que no se le hubiera asignado la tarea de confección de los estados contables, el informe del auditor sólo le servirá para exigir o hacer exigir las responsabilidades del caso y una administración eficiente y beneficiosa a los intereses de los accionistas, pero nunca lisa y llanamente responsabilidad directa, personal, ilimitada y solidaria.

11.c. Relevancia en relación a los terceros.

El informe del auditor, también adquiere particular relevancia en relación a los terceros con los que interactúa la empresa auditada. De esta manera, siendo el informe del auditor una de las actividades que asume el contador público, relativas al análisis de los estados contables y la situación financiera de una empresa, la mayor parte de las veces tiene destinatarios concretos, que no son precisamente la empresa auditada, sino los terceros, esto es el Estado a través de los órganos recaudadores, los bancos, los inversores, etc.⁹⁴.

De hecho, la realidad dice que el acceso a los mercados de capital, y al mundo de las fusiones, adquisiciones e inversiones no sólo depende de la información que la

⁹³ Conf. Art. 274 de la LSC.

⁹⁴ Conf. VENTURINI, Beatriz – SZAFIR, Dora “*Responsabilidad Profesional De Los Contadores Públicos*” publicado en KEMELMAJER DE CARLUCCI, Aída (dir.) - BUERES, Alberto J. (dir.) Responsabilidad por Daños en el Tercer Milenio (Homenaje A Atilio A. Alterini) Año 1997; LexisNexis - Abeledo-Perrot; Año 1997.

empresa pueda exponer en sus los estados contables, sino que en gran medida y muchas veces depende del grado de seguridad de que los estados contables no contienen errores significativos. Esto se da principalmente por el grado de seguridad que puede dar el informe del auditor. Así, un informe de auditoría a los estados contables otorgado por una de las empresas auditoras de primera línea, sin dudas le agregara a los estados contables un enorme valor agregado que claramente será tomado en consideración por el sujeto que tenga la oportunidad de evaluar los estados contables a los que ellos se refieren.

Además, entendemos nosotros que la exigencia de la auditoría anual (conforme hemos expuesto en este trabajo) establecida en nuestro ordenamiento en el Art. 283 de la LSC , ha sido instituida principalmente en miras a la protección de los accionistas y de los terceros con los que la sociedad interactúa, relacionándose el requerimiento directamente con una función doble de garantía para de mantener incólume: i) el capital social en la relación de la sociedad con a los terceros; y ii) el patrimonio social en las relación entre la sociedad y sus accionistas.

De esta manera, en virtud que el trabajo del auditor contendría una prestación que estaría destinada a un tercero, alguna doctrina extranjera ha llegado a entender que en el enfoque que actualmente se plantea del tema, ese tercero no es ajeno al vínculo contractual, sino que lo integra en calidad de destinatario o beneficiario de la prestación. Así, la prestación, entonces, no es para el auditado, aunque éste sea quien asume la contraprestación (pago de los honorarios), sino que ésta se desvía hacia la persona del destinatario, que adquiere un derecho en forma directa, dado que la prestación es en su beneficio⁹⁵.

Asimismo, y con referencia a la función de garantía que el informe del auditor tiene a fin de mantener incólume el patrimonio social en la relación entre la sociedad y sus accionistas, el informe del auditor viene a tener un rol más trascendente aún con relación a los terceros, y ello tiene que ver con la oportunidad en que ese accionista decide vender su participación accionaria a un tercero. De esta manera, al ser los estados con-

⁹⁵ Conf. VENTURINI, Beatriz – SZAFIR, Dora “*Responsabilidad Profesional De Los Contadores Públicos*” publicado en KEMELMAJER DE CARLUCCI, Aída (dir.) - BUERES, Alberto J. (dir.) *Responsabilidad por Daños en el Tercer Milenio (Homenaje A Atilio A. Alterini)* Año 1997; LexisNexis - Abeledo-Perrot; Año 1997.

tables uno de los únicos instrumentos que permiten al menos calzar con cierta objetividad el precio de compraventa de las acciones de una empresa sobre un valor patrimonial de referencia⁹⁶, el informe del auditor que hace reseña a esos estados contables, adquiere particular importancia porque viene otorgar cierta garantía de que ese valor patrimonial de referencia razonablemente tiene que ver al menos con una la realidad contable que ha sido confeccionada de acuerdo a la normativa vigente en la materia.

Siendo que gran parte de las operaciones de compraventa de acciones que se efectúan en nuestro país se hace exclusivamente sobre la base de sus estados contables o a los valores en ellos indicados, se advierte otra fundamental importancia que el informe del auditor tiene en el derecho societario argentino y en particular en las operaciones de transferencias de empresas. Sobre ello, los auditores deberían tomar conciencia de las consecuencias que ello implica. En efecto, que una auditoría no advierta errores significativos de la contabilidad, o que no detecte el fraude, sin dudas puede llegar a causar daños económicos inmensurables en cualquier operación de transferencias de empresa, cuestión que -a nuestro entender- sin dudas pueden implicar una responsabilidad cierta del auditor, en la medida que de su obrar se pueda determinar que de su parte hubo negligencia, imprudencia y/o aún una intención maliciosa.

Sobre el tema cabe mencionar un fallo de la Sala A de Cámara Comercial⁹⁷, donde se hace mención como una práctica comercial habitual en las operaciones de transferencias de paquetes accionarios, el encargo de auditorías a estudios especializados a fines de corroborar el valor patrimonial de la empresa. Si bien el caso se trataría de un dictamen de auditoría solicitado *ad hoc* y no el propio de los estados contables, puesto que es un caso en el cual habría dos informes de auditoría distintos (el *ad hoc* y el exigido por la Ley) entendemos interesante citarlo en este trabajo para demostrar la relevancia que el dictamen de auditor tiene en este tipo de operaciones.

⁹⁶ También llamado Valor Patrimonial Proporcional o “VPP”. Es un método de medición y contabilización de las participaciones permanentes en sociedades sobre las que se ejerza el control, control conjunto o influencia significativa. La medición de la inversión según el método de VPP va a representar la proporción del patrimonio neto de la empresa emisora que le corresponde a la empresa tenedora. La RT 21 de la FACPCE menciona que es un método de contabilización según el cual la inversión se registra inicialmente al costo, determinado según esta norma, modificándose posteriormente el valor de la inversión para reconocer la parte que le corresponde a la empresa inversora en las pérdidas o ganancias obtenidas de la empresa emisora después de la fecha de adquisición.

⁹⁷ C.Com. Sala A “*Zabuski, Bernardo v. Vismore Company S/ Ordinario*” C.Com. Sala A, 29/02/08.

12. ALCANCE DE LA AUDITORÍA A LOS ESTADOS CONTABLES.

Hemos visto hasta aquí el por qué de la especial importancia que tiene el informe que el auditor en el Derecho Societario Argentino. Queda ahora determinar el alcance que cabe atribuir a la labor del auditor tal cual la hemos descripto y en base al análisis normativo que hemos efectuado. En el mundo de las economías más desarrolladas, es esta una de las cuestiones más actuales y que han adquirido gran notoriedad y difusión en la primera plana de los diarios, primero a partir de los espinosos fraudes empresarios que se cometieron a los fines de los años noventa que terminaron con la desaparición una de las empresas de auditores más importantes que había en mundo⁹⁸, y que a su vez exigió una reformulación de la función del auditor y de las normas de auditoría existentes a la fechas⁹⁹, y particularmente en la última década, en virtud de los mediáticos fraudes cometidos por uno de los personajes más notorios del mundo bursátil americano, Bernard MADOFF¹⁰⁰, a los que se le sumó la caída inimaginable de enormes corporaciones mundiales por la crisis económico-financiera causada por la denomi-

⁹⁸ Nos referimos a la auditora Arthur Andersen. Arthur Andersen que fue fundada en 1913 por Arthur Andersen y Clarence DeLany bajo la denominación "Andersen, DeLany & Co". Como auditores de Enron Corporation, el final de Arthur Andersen fue sentenciado por los tribunales federales de Houston el 16 de junio de 2002, por delitos de obstrucción a la justicia, destrucción y alteración de documentos relacionados con la quiebra de Enron y las irregularidades cometidas por dicha corporación. Además de multas, se privó a la compañía de poder seguir ejerciendo sus funciones de auditoría y asesoría para las sociedades registradas en la bolsa de valores de los Estados Unidos, por lo que así se marco el final de una de las empresas más grandes del mundo de la auditoría.

⁹⁹ Las denominadas normas de “corporate governance”. Cabe citar en la materia la denominada ley Sarbanes Oxley promulgada como consecuencia del colapso de Enron y mejorar la confiabilidad y transparencia de la información financiera que publican las empresas que cotizan públicamente en los mercados de valores de los Estados Unidos. Por esta norma dictada por el congreso se exigió una evaluación de la organización, que se centra en el gobierno corporativo sobre un amplio espectro de controles, incluyendo la evaluación de los riesgos de la gerencia de la compañía, comunicación, aspectos relacionados con la implementación y administración de un canal de denuncias anónimo, y el manejo de los conflictos de intereses. Esta norma cambió la profesión contable en los Estados Unidos, particularmente los estándares de auditoría, donde ha tomado importancia el organismo PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board) creado por dicha Ley, para emitir las normas de auditoría que lideran hoy la práctica de auditoría externa en las empresas que cotizan públicamente.

¹⁰⁰ Bernard MADOFF fue de los miembros más activos de la National Association of Securities Dealers (NASD), organización autoregulada en la industria de activos financieros norteamericanos. Su empresa estuvo entre las cinco más importante que impulsaron el desarrollo del NASDAQ (National Association of Securities Dealers Automated Quotation), que es la bolsa de valores electrónica automatizada más grande de Estados Unidos, en la que el mismo Bernard Madoff trabajó como coordinador jefe.

nada crisis de las hipotecas “subprime” o de alto riesgo¹⁰¹ que tuvo lugar en los Estados Unidos de América a partir del año 2007.

Al respecto, Ernesto E. MARTORELL, uno de los juristas que más tinta ha vertido escribiendo sobre el tema, se ha pronunciado partiendo de las tendencias jurisprudenciales esbozadas en el extranjero a partir del renombrado caso “Enron”. Así, valiéndose de la falta de previsión normativa expresa, este autor ha dirigido su opinión a los efectos de acentuar la responsabilidad de los auditores, especialmente cuando los auditores son miembros de los más grandes estudios de auditoría¹⁰². En efecto, este autor ha sostenido que *“Primero: si el dictamen del auditor externo -aunque se haya optado por denominarlo "Informe Breve"- no otorga certeza en alguna medida, hay que olvidarse de considerarlo "un método de control eficaz". Es que -por un imperativo lógico- si es serio debe brindar certeza a quien lo lee, porque de dicha certeza habrá de surgir -precisamente- su eficacia. Segundo: Para que el método de control sea eficaz, la responsabilidad del auditor debe ser atribuida con suma severidad, porque si cuando se da "gato por liebre" no hay sanción, la liebre dejará de existir, y el gato pasará a tener una altísima cotización social”*¹⁰³; *“los auditores de la República Argentina poseen una visión absolutamente "light" acerca de lo que deben ser los verdaderos alcances de su responsabilidad, lo que se ve agravado por el hecho de que los mismos intentan asignar a la tarea a su cargo un idílico viso de mera formalidad, a partir del cual -y, si el mismo es aceptado a nivel comunitario- resultaría en el futuro prácticamente imposible responsabilizar a los auditores por los desaguisados que cometan”*¹⁰⁴.

¹⁰¹ La denominada crisis de las hipotecas “subprime” fue una crisis financiera que se extendió por los mercados financieros, principalmente, a partir del año 2007, y fue considerada el disparador de la crisis financiera del año 2008, a partir de la cual se produjeron numerosas quiebras financieras, nacionalizaciones bancarias, constantes intervenciones de los bancos centrales de las principales economías desarrolladas, profundos descensos en las cotizaciones bursátiles y un deterioro de la economía global real, que ha supuesto la entrada en recesión de algunas de las economías más industrializadas del mundo.

¹⁰² Refiriéndose a las denominadas “Big Four”, para hacer referencia a las cuatro más grandes empresas auditoras del mundo que hoy desarrollan actividades (PricewaterhouseCoopers, Deloitte & Touche, Ernst & Young y KPMG).

¹⁰³ MARTORELL, Ernesto E., *“El contrato de auditoría”*, Tratado de los Contratos de Empresa, Lexis-Nexis - Depalma, Año 1997.

¹⁰⁴ MARTORELL, Ernesto E. *“Nuevamente sobre la responsabilidad de los auditores ¿Por qué buenos contadores efectúan pésimas auditorías?”*, LA LEY 13/10/2004, I.

Este autor, también ha dicho que estamos frente a un supuesto de responsabilidad agravada regido por el Art. 902 del Código Civil¹⁰⁵, que resultaría aplicable a la grandes estudios de contadores aquel pensamiento de Ferdinand STONE, que afirma que cuanto mayor es la dosis de poder que se ostenta, mayor debe ser también el deber de responder, que otro factor de agravamiento de la responsabilidad de los auditores, reside en el hecho de que se hallen comprometidos frente a la sociedad que auditan por obligaciones predominantemente "de resultado", más que "de medios"¹⁰⁶.

Más allá de lo interesante que pueda parecernos escribir sobre lo que está pasando hoy en día en las economías más industrializadas del mundo y los profundos cuestionamientos que cada día más fuerte se están pronunciando en torno a las bases más fundamentales de la contabilidad y la auditoría, al grado tal que hoy por hoy el mundo de las ciencias económicas se preguntan si contabilidad y la auditoría realmente sirven para mostrar o prevenir con certeza la realidad económica de una empresa, en este trabajo nosotros no queremos vernos tentados de opinar acerca la cuestión sin tener como base fundamental la realidad de la República Argentina, en donde si bien la raíz de problema puede ser el mismo, lo cierto es que la realidad económica en la cual debe ser analizado el tema es totalmente otra y el marco normativo en base al cual debemos razonarlo es radicalmente distinto al que hoy esta vigente en el primer mundo.

Son muchas las preguntas las que hoy se plantean en torno al alcance del informe del auditor, entre ellas: ¿Puede ocurrir que el informe del auditor falle?, ¿Puede el auditor asegurar que los estados contables representa una completa concordancia entre lo que informan y lo que la realidad es?, ¿Cuál es el grado de certeza que tiene o puede llegar a dar el informe del auditor?, ¿Cuál es la responsabilidad que le cabe al auditor cuando su informe falla?, ¿Es una obligación del auditor de dar certeza a los estados contables? ¿Las obligaciones del auditor son obligaciones de resultado o sólo una obligación de medios? ¿El trabajo del auditor es una locación de obra o una locación de servicios?.

¹⁰⁵ Que establece “Cuanto mayor sea el deber de obrar con prudencia y pleno conocimiento de las cosas, mayor será la obligación que resulte de las consecuencias posibles de los hechos”.

¹⁰⁶ Conf. MARTORELL, Ernesto E., “*El contrato de auditoría*”, Ob. Cit.; y MARTORELL, Ernesto E. “*Nuevamente sobre la responsabilidad de los auditores ¿Por qué buenos contadores efectúan pésimas auditorías?*” Ob.Cit.

Nosotros creemos que solamente podrá darse una respuesta seria a cada uno de estos interrogantes circunscribiendo la cuestión al territorio de la República Argentina, y particularmente buscando la respuesta que en base al marco normativo que hoy está vigente en la materia. Es esta la razón por la que al trazar los lineamientos del presente trabajo hemos tratado de explicar detalladamente el marco normativo de nuestro país, a fin de vislumbrar cuál es la respuesta que cabe dar en nuestro ordenamiento a cada una de las cuestiones que el tema plantea.

Asimismo, somos partidarios de la lógica que indica que la respuesta sólo se comprenderá en la medida que se tenga un acabado conocimiento de la sustancia del trabajo de auditor. Esto es, acerca de cómo se lleva a cabo una auditoría y principalmente reconociendo cuáles son los inconvenientes frente a los cuales se encuentra el auditor habitualmente. Por esa razón, hemos tratado de exponer en el presente trabajo lo que represente la sustancia de un trabajo de auditoría, a los fines de demostrarle al lector cuáles son las limitaciones con las que día a día el auditor se enfrenta, y en base a ellos se comprenda el raciocinio de las respuestas que queremos exponer en el presente trabajo.

De esta manera creemos que fundamentalmente debe tenerse presente cuáles son los límites que tiene toda auditoría. En efecto, en todo momento el auditor se encuentra frente a grandes limitaciones que hacen posible que el informe falle en certeza, sin que el auditor pueda hacer algo al respecto. Estas grandes limitaciones, que hacen a la esencia de toda auditoría, se refieren a:

12.a. Restricciones derivadas de la esencia propia de la tarea contable.

Que la información contenida en los estados contables se refiere a una aproximación de la realidad y no la realidad misma dado que el profesional de las ciencias económicas sólo expone una aproximación de una realidad. Por lo tanto, siendo esa la base sobre la cual el auditor realiza su trabajo es sólo una aproximación a la realidad, difícilmente podrá exigírsele al auditor que otorgue certeza de la realidad misma de las cosas.

En efecto, conforme establece la Resolución Técnica N° 16 de la FACPCE para ser creíbles, los estados contables deben presentar descripciones y mediciones que *guarden una correspondencia razonable con los fenómenos que pretenden describir*, por lo cual no deben estar afectados por errores u omisiones importantes ni por deformaciones dirigidas a beneficiar los intereses particulares del emisor o de otras personas.

Es así que, en toda en la confección de estados contables existe alguna discrecionalidad en la determinación de los valores del activo y, en este sentido, se trata de limitar esta subjetividad por la fijación de normas que la misma técnica contable ha procurado establecer para referencia de los profesionales y los empresarios. Pero a pesar de ello, no es posible saber si el valor de realización estimada de los bienes físicos se ajusta a la realidad, hasta llegado el momento de su ulterior venta, cosa que puede no ser conocimiento de quien dictamina sobre ellos por no haberse vendido aún los bienes al momento de emitir su dictamen. Por lo tanto, los valores aceptados por el dictaminante, razonablemente pueden no ser los que eventualmente en realidad se transformen en dinero¹⁰⁷.

12.b. Limitaciones de tener que expedirse acerca de la razonabilidad.

El auditor sólo se expide sobre la "razonabilidad" de la información contable considerada en su conjunto, y preparada de acuerdo con normas contables vigentes y no sobre la "precisión" o "exactitud" de tal información ni sobre la "completa concordancia" de la misma con la realidad¹⁰⁸, cuestión que como indicamos resulta materialmente imposible.

12.c. Condicionamientos propios de disposiciones de las normas contables aplicables.

Para dar cumplimiento a las normas de contabilidad vigentes en la materia y que hemos expuesto en el presente trabajo, el auditor no debe emitir una opinión sobre

¹⁰⁷ Conf. CHAPMAN, William Leslie “¿El discernimiento Profesional Erróneo es causal de Sanción Disciplinaria?”; Responsabilidad Profesional en las Ciencias Económicas, Ediciones Macchi, Pag.21.

¹⁰⁸ Conf. CASADÍO MARTÍNEZ, Claudio Alfredo - VERALLI, Fabiana Edit; “Responsabilidad del contador público” LA LEY2008-D, 333 - Enfoques 01/01/2009, 36

la realidad de la empresa, sino solamente sobre si la información contenida en los estados contable razonablemente ha sido preparada de acuerdo a las normas contables vigentes en la materia.

Esto es, particularmente si la exposición mostrada en los estados contables ha sido razonablemente confeccionada de acuerdo a las normas que indican como deben confeccionarse, que en nuestro país no son más que las normas que dictan los colegios profesionales de ciencias económicas. Así, una opinión sobre la razonabilidad de dicha información que no tomase como punto de referencia a las normas que deberían utilizarse para su preparación estaría siempre teñida de subjetividad¹⁰⁹;

12.d. Limitación originadas por la utilización de la técnica del muestreo.

En el mundo actual en donde la economía de escala exige al auditor analizar cuentas de enormes magnitudes, resulta casi inevitable no acudir a la técnica de auditoría que utiliza como base el muestreo y -como hemos dicho- así ha sido reconocido por las normas contables aplicables en nuestro país. Asimismo y como hemos tratado de demostrar, los muestreos desde su concepción reconocen sus limitaciones y que posiblemente pueden fallar y no detecta errores de significatividad económica.

Razonablemente puede pasar que una muestra tomada aleatoriamente de una cuenta no revista ninguna irregularidad, y que la muestra del al lado exponga un irregularidad relevante. En efecto trabajar por muestreos, significa que de todo el espectro que comprende el campo del estado contable, el auditor toma sólo una muestra o proporción representativa cuyo estado “debería” significar un estado de situación de todo el espectro. Para observar más claramente la problemática del muestro con un ejemplo para abogados nos proponemos explicar ¿Como hace el auditor para determinar el estado de una cartera de juicios?

Una respuesta a la pregunta sería tomando una muestra significativa cuya cantidad y cualidad es determinada estadísticamente en base a la cantidad total de los juicios.

¹⁰⁹ Conf. FOWLER NEWTON, Enrique; “Responsabilidades del auditor de estados contables por su mala praxis (segunda parte)”; Enfoques 2004 (abril), 5

cios de la cartera. Haciéndolo en números burdos, si del 100% de una cartera de juicios el auditor, las estadísticas indican que tomando una muestra de sólo un 10% que contenga todas las variables posibles de materias y montos, debería razonablemente representar el estado de total estado de la cartera. Así, si de ese 10% hay un 1% de juicios con caducidad de la instancia, para el auditor eso significaría que el 10% de toda la cartera “razonablemente” debería tener una situación de caducidad de instancia. ¿Que puede pasar entonces con el muestro? Que la realidad del relevo del 100 % de los juicios en realidad no de un 10% sino un 15% o un 5%, sencillamente porque la muestra en esa oportunidad falló. En definitiva, siempre existe la posibilidad que una variable se escape del muestreo y que pueda llegar a tener un impacto significativo en el resultado final, sin que el trabajo de auditoría haya podido advertirlo. Esta, es la consecuencia de efectuar trabajo por muestreo, propio de toda auditoría.

Podría ser posible para el profesional de las ciencias económicas realizar una revisión de todo es el espectro al que se quiere referir la auditoría, pero entendemos nosotros que esa tareas más que una auditoría sería de una revisión de la veracidad de los estados contables, trabajo muchísimo más engorroso y costos, que requiere un trabajo de campo enormemente más profundo y una dilación importante de los tiempos de trabajo que se contradice con el propio de una auditoría. Sólo se me ocurre imaginar un ejército de auditores invadiendo las empresas para revisar hasta el último papel que esté sobre un escritorio Pero aún así, existiría alguna posibilidad de error en la certeza en virtud de la limitación que a continuación expondremos.

12.e. Condicionamientos derivados de trabajar con información provista por terceros.

Otra gran limitación es que toda auditoría tiene, es que la misma se efectúa en base a información suministrada en su mayoría por terceros. En efecto, toda la información analizada por el auditor siempre es proporcionada por el comerciante o el administrador de la sociedad comercial. Por lo tanto, si hubo un error no imputable al auditor en el suministro de la información, o aún, cuando el que tiene la información por alguna razón no quiso suministrarla, la consecuencia necesaria será el error en la certeza del informe del auditor a los estados contables.

Esto puede ocurrir por una omisión involuntaria de quien tiene la información contable, o deliberadamente cuando la empresa en su totalidad se encuentra ante una posible venta, supuesto en el que generalmente se tiende a ocultar algunos pasivos en orden a agregarle más interés o valor a la transacción, o aún cuando el administrativo o el jerárquico ha cometido un error que no quiere mostrar, o cuando el dependiente de la empresa auditada ha cometido un fraude y simplemente no quiere ser descubierto.

Esta, es la consecuencia lógica de la independencia necesaria para llevar a cabo cualquier auditoría. Nuevamente una nota esencial de la auditoría¹¹⁰. Necesariamente el auditor a los estados contables será siempre un tercero ajeno a la compañía o al proceso, que no conoce la información sobre la que se basará su informe y que la misma deberá ser suministrada por alguien a quien tampoco conoce y menos aún conoce cuales son las circunstancias que están determinado a ese sujeto para esconder o no información.

Si bien existen mecanismos contables en orden a corroborar que toda la información suministrada sea completa y que no quede información fuera del espectro del auditor, estos mecanismos no otorgan una seguridad total de que no quede información fuera de análisis. En definitiva, al igual que en el primer supuesto, siempre existirá la posibilidad que quede información fuera del espectro en el que se basa el muestreo y por lo tanto a la eventualidad que el informe del auditor falle. De hecho, en el mercado de los auditores, existen los denominados “clientes de riesgo” a los cuales todas las empresas auditoras serias y prudentes esquivan. Estos clientes, son ni más ni menos que aquellos cuya predisposición a dar información es relativa. Ahora, siempre cabe la posibilidad que un cliente considerado como un cliente que originariamente estaba predispuesto a dar toda la información existente, se transforme en un cliente de riesgo por alguna circunstancia que a veces ni siquiera incumben a la empresa sino exclusivamente a sus administradores. En estos casos, puede ocurrir que el auditor razonablemente no advierta esa transformación en su cliente y su dictamen puede fallar.

Sin perjuicio de todo lo expuesto en relación a esta cuestión, nosotros suscribimos la opinión de que si bien no puede dejarse de lado que el dictaminante -en la ge-

¹¹⁰ Determinada en la República Argentina en la Resolución Técnica N°07/85 de la FACPCE.

neralidad de los casos- sólo cuenta con la documentación que se le entrega, ello no lo exime, en su caso, de efectuar un dictamen "con observaciones", cuando existieran elementos que así lo aconsejaran¹¹¹.

12.f. Limitaciones derivadas de denominada economía informal.

Tampoco podemos olvidarnos de un elemento que cada vez con más contundencia está presente en la realidad de nuestro país y que puede incidir perfectamente en el resultado del trabajo de auditor. Nos referimos a la denominada economía informal o también conocida como economía en negro, que se origina a partir del elevadísimo nivel de carga impositiva y previsional que hoy existen en nuestro país, en donde hasta las medidas de política económica toman en consideración de la existencia de esta economía paralela.

Esta realidad con la que todas las empresas argentinas se topan día a día, implica una circunstancia que se escapa a las posibilidades de control y relevamiento por parte de auditor. Así, en nuestro país existen un número considerable de empresas en las cuales se articulan dos estructuras que funcionan paralelamente dentro de la misma empresa. Esto es, la estructura de la empresa en blanco en donde todo es limpio ordenado y se paga hasta el último impuesto, y la estructura de la empresa en negro en donde la lógica principal es el no pago de impuestos y contribuciones y el no registro de los ingresos y egresos de las operaciones comerciales llevadas a cabo.

Por obvias razones, las funciones de auditoría se efectuarán sobre la denominada estructura de la empresa en blanco, y el empresario intentará esconder a rajatablas al auditor la existencia dentro de la misma empresa, de una estructura en negro. Con ello no queremos decir que el auditor deba obviar la existencia de la estructura en negro, de hecho sin dudas ello debería motivar un dictamen del auditor adverso. Lo que si queremos dejar en claro, es que los empresarios que diseñan y ejecutan este tipo de estructuras, la mayoría de las veces lo hace con mucho ingenio y tomando todos los recaudos

¹¹¹ ÁLVAREZ, Juliá y GOLDFELD, "Responsabilidad de los profesionales de ciencias económicas por emisión de dictámenes y asesoramiento", en Revista de Derecho de Daños, 2004-1, Ed. Rubinzal-Culzoni, p. 296.

posibles para que esas operaciones no salgan a la luz. Estos casos en los que la astucia puede más que la técnica, hacen que sea perfectamente factible que el auditor no advierta la existencia de la estructura paralela que sin duda incidirá en el resultado de la auditoría. Imagínese que puede pasar en una empresa si esta oscura estructura es descubierta o puesta a la luz por la autoridad estado. Las contingencias pueden ser enormes.

12.g. Limitaciones derivadas del riesgo propio de toda auditoría.

A los efectos de este condicionamiento propio de la actividad del auditor, en orden a la brevedad, nos remitimos a lo expuesto en el punto 9. (*LA NOCIÓN DE RIESGO DE AUDITORÍA*). Sin perjuicio de ello, es preciso tener en cuenta que existe la posibilidad de que el riesgo propio de toda auditoría genere un factor excusable de la responsabilidad del auditor, particularmente cuando se pueda probar que el auditor arbitró todos los medios, obrando con diligencia para reducir ese riesgo a su mínima expresión y aún así ese riesgo incidió en el resultado de la auditoría.

13. OBLIGACIONES DE MEDIOS U OBLIGACIONES DE RESULTADO.

Una de las discusiones que plantean la cuestión analizada y que hemos hecho mención cuando citamos a Ernesto E. MARTORELL, hace referencia a si la obligación del auditor de emitir el dictamen, representa una obligación de medios o una obligación de resultados. El tema tiene relevancia puesto que en las obligaciones "de resultado", el factor de atribución de la responsabilidad deviene objetivo; razón por la cual en estos casos se tiene al profesional por responsable de los daños que se deriven de la frustración del resultado, sin necesidad de la prueba de su culpa. O sea que la acreditación de la circunstancia objetiva de la no obtención del resultado perseguido por el informe del auditor desplaza a la culpa, no porque no exista, sino porque en las obligaciones de "resultado" la misma carece de interés y queda fuera de la cuestión, en razón de que la prestación tenía por meta un objetivo determinado concreto¹¹². Por lo tanto, hablar de este tipo de consecuencias implicaría decir que el auditor efectuó su tarea correctamente, de ningún modo pudo haber fallado. Por lo que, una diferencia entre en informe del

¹¹² Conf. TRIGO REPRESAS, Félix, “*La Responsabilidad Civil del Abogado por dejar prescribir una Acción*”, LexisNexis - Depalma, Año 1997

auditor y los estados contables implicaría directamente la responsabilidad del auditor sin admitirse prueba alguna de su inculpabilidad.

Hablar de este tipo de obligaciones, también implicaría comprender al servicio de auditoría como una locación de obra, en la cual el prestador del servicio se obliga a realizar un resultado objetivo y concreto, en el caso de los auditores, dar certeza en los estados contables. De este modo, no sería una locación de servicios dónde el prestador del mismo se obliga a poner razonablemente todos los medios que están a su alcance para lograr un determinado resultado, pero eximiéndoselo de responsabilidad cuando ese resultado no se produjo a pesar que puso todos los “medios” que estaban a su alcance para lograr el resultado. Este último tipo de obligación es el propio de todas las responsabilidades profesionales, donde no se obliga a un resultado sino a poner todos los medios en miras a obtenerlo.

Al respecto no podemos dudar que la responsabilidad civil de los profesionales no constituye más que un capítulo dentro del vasto espectro de la responsabilidad civil en general. Es aquella en la que pueden incurrir quienes ejercen una determinada profesión, al faltar a los deberes específicos que la misma les impone, o sea que tal responsabilidad deriva de una infracción típica de ciertos deberes propios de la actividad profesional de que se trate, ya que es obvio que quien se desempeña en una profesión, debe poseer los correspondientes conocimientos teóricos y prácticos propios de su actividad, y obrar con la necesaria diligencia, previsión y prudencia con ajuste a las reglas y métodos pertinentes¹¹³

De lo expuesto en este trabajo, consideramos que resulta manifiesto que normalmente puede ocurrir que el auditor falle aún cumpliendo los deberes propios de la actividad profesional. Ello en virtud de todos los condicionamientos que hemos comentado a los que el profesional de las ciencias económicas se encuentra expuesto al momento de efectuar la auditoría. Por lo tanto, hablar de que existe una obligación de resultado dado que el auditor tiene de garantizar la veracidad de la información de los es-

¹¹³ Conf. TRIGO REPRESAS, Félix A., “Responsabilidad civil de los contadores”, en Revista de Derecho de Daños, 2004-1, Ed. Rubinzal-Culzoni, p. 9.

tados contables, a nuestro parecer al menos resulta excesivo y no se corresponde con una razón de justicia.

No esta demás aclarar que no existe alguna disposición en virtud de la cual corresponda considerar la obligación de auditor como obligación de resultado, por lo que si bien pueden parecer ideas interesante las esbozadas al respecto por alguna doctrina y quizá tengan cierta razón de existir, hoy por hoy en nuestro ordenamiento carece de sustento normativo para hablar de una responsabilidad objetiva del auditor.

14. ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES.

En nuestro país los antecedentes jurisprudenciales referidos a la relevancia y alcance del informe del auditor a los estados contables son casi nulos o inexistentes. De todo el relevamiento que hemos efectuado en la materia, sólo detectamos unos pocos antecedentes que hacen referencia directa a nuestro tema. Se trata de un fallo del año 2007 emitido por Cámara Nacional Civil y Comercial de Lomas de Zamora¹¹⁴, en el cual en un asunto de poca relevancia económica, el tribunal consideró que el dictamen de auditor omitió referirse a la existencia de una pasivo contingente en cabeza de una empresa auditada, y como en virtud de ello se frustró la posibilidad concreta de constituir un nuevo ente societario, entendió comprometida la responsabilidad de auditor a quien lo condenó a pagar una indemnización.

Respecto de este último fallo si bien los elementos probatorios no se explican profundamente en el texto del fallo, entendemos que mas allá de que la responsabilidad de auditor puede estar efectivamente comprometida en este caso, conforme a la normativa vigente en la materia, no es función de auditor dictaminar la existencia de una pasivo, sino sencillamente dictaminar si el trabajo de base que hizo el administrador de la empresa al confeccionar los estados contables, razonablemente aplicó la normativa contable para exponer ese pasivo contingente. Por lo tanto, la responsabilidad del auditor proviene no de no dictaminar la existencia de una pasivo contingente, sino de no haber detectado que no se estaban cumpliendo con la normativa contable en materia de pasi-

¹¹⁴ C. Civ. y Com. Lomas de Zamora, Sala 2ª “Castelli, Norberto v. Rodríguez, Horacio V.” Fecha: 17/04/2007.

vos contingentes y por esta razón pudo haber omitido efectuar una salvedad en su informe o bien un dictamen adverso. Esto es, si bien el auditor puede haber sido responsable, el factor de atribución utilizado por el tribunal no es el técnicamente más apropiado.

Otro fallo que cabe citar es de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, Sala C¹¹⁵ en donde confirmó una resolución por la cual la Superintendencia de Seguros de la Nación que sancionó a un auditor externo, en virtud de las irregularidades relativas a la verificación de un balance. Se trataba de un caso en el cual es auditor externo no advirtió la existencia de un error significativo de Columbia S.A. de Seguros, en virtud de lo cual en base a las facultades sancionatorias previstas para los auditores externos de compañía de seguros, Superintendencia de Seguros de la Nación impuso una sanción.

También la Resolución Particular N° 1580 de la Inspección General de Justicia del 04/12/03, en el expediente caratulado “*Club Atlético Boca Juniors, denuncia promovida por Andreoli Abel José y Otros*” a la que ya hemos hecho mención, cabe citarlo por esclarecedor en materia de relevancia societaria del informe del auditor, en el caso directamente se había omitido acompañar el dictamen del auditor a los estados contables.

También debemos hacer mención a un antecedente que conocemos que existe en la Justicia Comercial Argentina por habernos tocado de cerca en la profesión por haber sido abogado senior de PricewaterhouseCoopers. Se trata de un reclamo patrimonial en el que Carrefour SA le hace a Pricewaterhouse & Co. SRL en virtud de la compra efectuada de Supermercados Norte S.A., que si bien no ha llegado a su resolución, estamos esperanzados que por lo menos con este fallo se empiecen a sentar los principales antecedentes jurisprudenciales del tema en la República Argentina.

15. CONCLUSIONES DE NUESTRO TRABAJO.

¹¹⁵ C.Com. Sala C, “*Superintendencia de Seguros de la Nación c. R., E. J.*” Fecha: 14/12/2004

En base a todas estas consideraciones que hemos efectuado en el presente trabajo, nosotros suscribimos el razonamiento de Enrique FOWLER NEWTON según el cual “no debe esperarse que el auditor, además de opinar sobre estados contables, garantice la inexistencia de fraude o de simples errores”¹¹⁶. Si bien comprendemos que es muy importante el rol que cumple, de ningún modo vemos razones para justificar y/o fundamentar positivamente que en nuestro país el auditor tiene una responsabilidad agravada, tal como la que predicán por algunos autores.

No creemos que la solución a los problemas que tiene en mundo empresario actual encuentre su solución a través del linchamiento al auditor contable. La única consecuencia de ello sería que ningún contador querrá realizar un trabajo que a lo largo de la historia de la economía mundial, ha demostrado sobradamente que ha sido útil. Así tampoco podemos exigirle a auditor una labor que no pareciera ser una auditoría sino más bien el de un “due diligence”. No desconocemos que el auditor tiene su responsabilidad en la confección de su dictamen, pero se trata de una responsabilidad cuya determinación exige la evaluación objetiva de todas las limitaciones propias de su labor.

Por otro lado, no podemos olvidarnos que principal responsable de lo que los estados contables dicen, es principalmente la misma sociedad manifestada en este caso por su órgano de administración, y que como hemos dicho en muchas ocasiones son los directivos de la empresa quienes deliberadamente generan los condicionamientos para que el auditor no detecte errores de consideración o fraudes. Además, tampoco podemos dejar de tener en consideración y que en nuestro ordenamiento existen otros órganos de control en la confección de estados contables, tales como los Síndicos, a lo que por una extraña razón algunos autores que ponen énfasis en las consecuencias que se le deben atribuir al auditor, ni si quiera los nombran.

Asimismo, creemos que existen funciones y/o profesiones cuyo rol puede ser muchísimo más importante que la del auditor y ni siquiera se ha llegado a pensar en atribuirle una responsabilidad propia de las obligaciones de resultado. Vg. la función de un Juez requiere muchísima más eficacia, responsabilidad y es enormemente más rele-

¹¹⁶ FOWLER NEWTON, Enrique, Tratado de Auditoría, t. I, cap. I, punto "1.10", "El auditor y el fraude", Ed. Macchi, Bs. As., 4ª ed., p. 34.

vante que la del auditor, pero nunca se ha pensado en cambiar su régimen de responsabilidad esencialmente subjetivo. Ni siquiera respecto de los profesionales de la medicina en cuya obligación esta algo tan importante para la sociedad como lo es el valor de vida humana, ha sido posible pensar en una responsabilidad del estilo. Incluso el abogado en numerosas ocasiones tiene una función mucho más relevante que la del auditor, estando en juego valores muchos más relevantes que los que tiene el auditor y no por eso se ha pensado en agravar su responsabilidad. De hecho, el mismo criterio de Ferdinand STONE¹¹⁷ podría aplicarse a los abogados. ¿O acaso no existen mega estudios de abogados? ¿Acaso estos grandes estudios de abogados no son en muchos casos los mentores de grandes fraudes o los causante de grandes perjuicios hacia la sociedad en general?.

No creemos que sea adecuado buscar respuestas en base a casos concretos ocurridos en el exterior, con específicas particularidades, en mercados de valores totalmente distintos, que han tenido lugar en ámbitos con necesidades y valores sociales diametralmente opuestos a los de la República Argentina, y dónde criterios de responsabilidades pueden ser realmente diferentes. En todos esos casos que han inspirado a ciertos autores, ha sido posible determinar responsabilidades de los auditores principalmente por cuestiones de falta de independencia y serias irregularidades, cuya consecuencia ha sido la falta de eficacia en la función del auditor. No caben dudas que en estos casos al auditor le debe caer todo el peso de la ley, en razón que su función le ha sido confiada justamente para velar por los intereses que usa en su provecho. Pero muy distinto es decir que el auditor debería ser responsable directamente cuando su función no cumple el resultado que le ha sido encargado. No se puede pasar por alto cual ha sido la causa de la ineficacia, y que tal como hemos tratado de explicarlo anteriormente, puede haber al menos un par de razones valederas que hayan impedido al auditor tener una absoluta eficacia.

De ningún modo queremos decir que no cabe atribuirles responsabilidad a los auditores por su falta de eficacia. En efecto, puede ocurrir que el auditor sea negligente o imprudente en su procedimiento, y que deba responder por ello. Puede pasar también que habiendo sido prudente en el procedimiento la conclusión haya sido equivocada.

¹¹⁷ Referido a que “cuanto mayor es la dosis de poder que se ostenta, mayor debe ser también el deber de responder”.

Aún puede ser que el auditor cometa un delito aprovechándose de los importantes intereses que le han sido confiados. Sin dudas creemos que sería factible aplicarles a los auditores el criterio del Art. 902 del Código Civil según el cual *“cuanto mayor sea el deber de obrar con prudencia y pleno conocimiento de las cosas, mayor será la obligación que resulte de las consecuencias posibles de los hechos”*.

Creemos que es fundamental tener en consideración que de acuerdo a nuestro derecho positivo vigente, sólo se podrá atribuir responsabilidad al auditor en la medida que se hayan configurado los presupuestos de la responsabilidad civil específicamente determinados en el Código Civil. Esto significa que será necesario: 1) Que la conducta del auditor sea antijurídica: contraria al derecho y/o los deberes impuestos por el ordenamiento jurídico. En nuestro ordenamiento principalmente en virtud de lo establecido por la RT 7; 2) Que haya relación de causalidad entre la conducta realizada y el daño causado; 3) Que exista un factor de atribución de responsabilidad a título de dolo o culpa; y finalmente 4) Que efectivamente exista un daño. Entendemos que la falta de algunos de estos factores, hará imposible poder responsabilizar a los auditores por la falta de eficacia en relación a los estados contables.

En este sentido, creemos que la solución dada por el derecho positivo vigente, es suficiente para responsabilizar al auditor cuando este no cumple adecuadamente con la importante tarea que le ha sido encomendada. Creemos que por el momento no es necesario replantearse régimen de responsabilidad alguno en orden a lograr una mayor eficacia cuyo absoluto es imposible conseguir.

En virtud de todo lo expuesto, y sin dejar de acentuar la enorme importancia de la tarea llevada cabo por el auditor, no vemos fundamentos razonables para encasillar el servicio prestado por el auditor en el marco de una locación de obra, ni menos aún atribuirle un deber de eficacia en el marco de una obligación de resultado. Ello no surge del derecho positivo vigente y creemos que carece de razonabilidad tratar de pensar en un régimen de responsabilidad más estricto en orden a lograr más eficacia en la función. Pare ello, consideramos que es suficiente aplicar los mecanismos legales existentes en el Derecho Argentino, que permite establecer sanciones e indemnizaciones cuando la labor del auditor no es la ajustada a derecho.

BIBLIOGRAFÍA UTILIZADA EN EL PRESENTE TRABAJO.

- ÁLVAREZ, Juliá y GOLDFELD, *"Responsabilidad de los profesionales de ciencias económicas por emisión de dictámenes y asesoramiento"*, en Revista de Derecho de Daños, 2004-1, Ed. Rubinzal-Culzoni.
- CASADÍO MARTÍNEZ, Claudio Alfredo - VERALLI, Fabiana Edit, *"Responsabilidad del contador público"* LA LEY2008-D, 333 - Enfoques 01/01/2009, 36
- CHALUPOWICZ, Daniel Gustavo, *"Cambios en los Estándares de Evaluación de Riesgos en los Estándares de Auditoría Generalmente Aceptados del AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) y el Rol de la Auditoría Interna"*, Publicado en Enfoques 2009 (agosto), 28
- CHAPMAN, William Leslie *"¿El discernimiento Profesional Erróneo es causal de Sanción Disciplinaria?"*, Responsabilidad Profesional en las Ciencias Económicas, Eddiciones Macchi,
- CHAPMAN, William Leslie *"Auditoría y Sindicatura"*, Ensayos de Auditoría, Ediciones Macchi, Buenos Aires Año 1980.
- CHAPMAN, William Leslie *"Comentario General sobre la Auditoría Externa en Argentina"*, Ensayos de Auditoría, Ediciones Macchi, Año 1980,
- CHAPMAN, William Leslie, Digesto del Contador Público, *"Procedimientos de Auditoría"* Abeledo Perrot, Año 1965.
- DAVIES. E.C. (Ed.) Northwestern University, *"Curso Completo de Contabilidad"* – Uthea – México T.VIII.
- FERNÁNDEZ, Romina *"Cierre de estados contables. Procedimientos de auditoría a aplicar"* Publicado en: Enfoques 2009 (diciembre).
- FOWLER NEWTON, Enrique, *"El muestreo Estadístico Aplicado a la Auditoría"*, Ediciones Macchi, Año 1972.
- FOWLER NEWTON, Enrique, *"El auditor y el fraude"*, Tratado de Auditoría, t. I, cap. I, punto "1.10", Ed. Macchi, Bs. As., 4ª ed.
- FOWLER NEWTON, Enrique, *"Responsabilidades del auditor de estados contables por su mala praxis (primera parte)"*, Enfoques 2004 (marzo), 5
- FOWLER NEWTON, Enrique, *"Responsabilidades del auditor de estados contables por su mala praxis (segunda parte)"*, Enfoques 2004 (abril), 5

- GARRETA SUCH, José María, “*La responsabilidad de los auditores por no detección de fraudes y errores*”, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2002.
- LATTUCA, Antonio, MORA, Cayetano y otros: "Manual de Auditoría". Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Segunda Edición. Buenos Aires, junio de 1991.
- LÓPEZ MESA, Marcelo, “*La responsabilidad civil de los auditores*”, La Ley 2000-F, 1317.
- MARTORELL, Ernesto E. “*Nuevamente sobre la responsabilidad de los auditores ¿Por qué buenos contadores efectúan pésimas auditorías?*”, LA LEY 13/10/2004, I.
- MARTORELL, Ernesto E., “*El contrato de auditoría*”, Tratado de los Contratos de Empresa, LexisNexis - Depalma, Año 1997.
- MATTA Y TREJO, Guillermo E., “*Necesidad de adecuar el régimen de responsabilidad del directorio de la anónima en la realidad de la organización empresaria*”, publicado en “Cuestiones de Derecho Societario, en homenaje a Horacio Fargosi”, Ed. Ad-Hoc, Ed. 2004.
- MAUTZ, Robert K., “*Fundamentos de Auditoría*”, Ed. Macchi, Buenos Aires, Año 1970,
- TRIGO REPRESAS, Félix A., “*Responsabilidad civil de los contadores*”, en Revista de Derecho de Daños, 2004-1, Ed. Rubinzal-Culzoni.
- TRIGO REPRESAS, Félix, “*La Responsabilidad Civil del Abogado por dejar prescribir una Acción*”, LexisNexis - Depalma, Año 1997.
- VENTURINI, Beatriz - SZAFIR, Dora, “*Responsabilidad profesional de los contadores públicos*”, en Responsabilidad por daños en el tercer milenio. Homenaje al Prof. Dr. Atilio Aníbal Alterini” , Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1997.
- VERÓN, Alberto Víctor “*Auditoría y Sindicatura Societaria*” Errepart 1997.
- VERÓN, Alberto Víctor, “*Nuevo Régimen de Sociedades Comerciales*”, Ed. Astrea, Buenos Aires Año 1973.
- WAGNER, Pablo D., “*Cómo realizar auditorías externas en tiempo y forma. La importancia clave de una adecuada planificación*”, Publicado en: Enfoques 2005, 455.

ALGUNAS NORMAS CITADAS EN EL PRESENTE TRABAJO.

- Código de Comercio.
- Código de Civil
- Código Penal
- Código Procesal Penal de la Nación
- Decreto 677/2001
- Ley N° 20.744
- Ley N 19.550.
- Resolución General IGJ 7/05
- Normas de la Comisión Nacional de Valores, texto ordenado del año 2001.

ALGUNAS RESOLUCIONES CITADAS EN EL PRESENTE TRABAJO.

- Resolución Técnica N° 7 de la FACPCE
- Resolución Técnica N° 15 de la FACPCE
- Resolución Técnica N° 21 de la FACPCE
- Resolución N° 155/80 del Instituto Nacional de Acción Cooperativa (INAC)
- Statement on Auditing Standard (SAS) N° 99 American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)

JURISPRUDENCIA CITADA EN EL PRESENTE TRABAJO.

- C.Com. Sala A “*Zabuski, Bernardo v. Vismore Company S/ Ordinario*” C.Com. Sala A, 29/02/08.
- C. Civ. y Com. Lomas de Zamora, Sala 2ª “*Castelli, Norberto v. Rodríguez, Horacio V.*” Fecha: 17/04/2007.
- C.Com. Sala C, “*Superintendencia de Seguros de la Nación c. R., E. J.*” Fecha: 14/12/2004
- Resolución Particular de la IGJ N° 1580 del 04/12/03, caratulada “*Club Atlético Boca Juniors, denuncia promovida por Andreoli Abel José y Otros*”