

## **“LOS PARADIGMAS DE LA RESPONSABILIDAD DE LOS AUDITORES”.**

Por **EDUARDO M. FAVIER DUBOIS (H)**.

En este trabajo se dan respuestas a las siguientes cuestiones: ¿Han cambiado los paradigmas - en materia de responsabilidad de los Estudios de Auditoría y de los auditores - en la década en curso?; ¿Cómo influyeron los casos de "ENRON" y "WORLDCOM", entre otros, en el agravamiento de la responsabilidad de los auditores?; El caso "SUPERMERCADOS NORTE" y el procesamiento de auditores ¿Qué efectos o repercusión tuvo en la comunidad contable de nuestro País?; ¿Existiría responsabilidad de los auditores frente al falseamiento de Balances y/o ante la generalización de la denominada "Contabilidad Creativa? Cuál sería su alcance?

El autor responde sosteniendo: que los paradigmas para la apreciación de la responsabilidad profesionales de los auditores se han hecho más exigentes, en particular en el caso de las grandes firmas de auditoría, que en Argentina los auditores de estados contables de empresas que hacen oferta pública se encuentran fiscalizados por la Comisión Nacional de Valores, que en materia de parámetros de responsabilidad, la escasa jurisprudencia existente mantiene como pauta de juzgamiento el cumplimiento o no de lo establecido por la RT 7 del FACPCE, y que conforme a la naturaleza del trabajo de que se trata y legislación actual, la responsabilidad del auditor es “de medios” y no “de resultados”, por lo que el auditor no es responsable si cumplió con todos los procedimientos a su cargo, teniendo que asumir la carga de la prueba de su diligencia en caso de que se compruebe que se trató de un balance con datos falseados.

## **“LOS PARADIGMAS DE LA RESPONSABILIDAD DE LOS AUDITORES”.**

Por **EDUARDO M. FAVIER DUBOIS (H)**<sup>1</sup>.

PUBLICACION EN LA LEY, DIALOGOS DE DOCTRINA.

1.-¿Han cambiado los paradigmas - en materia de responsabilidad de los Estudios de Auditoría y de los auditores - en la década en curso?

Respuesta:

El tema debe analizarse en el contexto de la globalización económica imperante, de sus sujetos, de sus instituciones, como así de la creciente importancia de la contabilidad y de la información financiera para la Economía y para el Derecho, de todo lo que resultan mayores exigencias y controles para los estudios de auditoría, conforme con los siguientes desarrollos.

1.1.-La Globalización económica.

Puede conceptuarse a la "globalización"<sup>2</sup> como el proceso en el cual "se generaliza la intercomunicación entre economías, sociedades y culturas, donde se desarrollan y aplican

---

<sup>1</sup> Doctor en Derecho. Ex Juez Nacional de Comercio. Profesor Titular de D.Comercial en la U.B.A. Presidente del Instituto Autónomo de Derecho Contable ([www.iadeco.org](http://www.iadeco.org)).

<sup>2</sup> Favier Dubois (h), E.M. “La globalización del derecho contractual argentino”, en “Contrataciones empresarias modernas”, Bs.As., 2005, Ed. Ad Hoc, pag.623.

tecnologías de la comunicación y la informática, junto con los acuerdos entre los Estados para facilitar todo tipo de intercambios, especialmente de orden económico: desregulaciones, eliminación de barreras arancelarias y otros impedimentos a una mayor interrelación económica entre pueblos y Estados"<sup>(3)</sup>.

La globalización tiene como precondiciones una situación política donde hay una sola potencia hegemónica y una situación tecnológica que permite las comunicaciones instantáneas y los traslados muy acelerados.

Los sujetos activos de la globalización económica, que son también quienes aprovechan sus consecuencias, son los agentes del capital financiero y las empresas multinacionales.

Al respecto, cabe destacar que los principales agentes de este capital financiero son los bancos, los fondos de inversión, los organismos internacionales de crédito y las calificadoras de riesgo.

Como crítica se sostiene que el capital financiero ha venido experimentando una doble emancipación: por un lado, se desvincula de la actividad económica real: del trabajo, la producción, el consumo y el intercambio de bienes y servicios. Por ello el aumento de las corrientes financieras no se ha reflejado en un incremento de la acumulación de capital productivo y social en la economía mundial.

En su mayor parte, el mercado financiero internacional es un sistema autocontenido de transacciones sobre activos y pasivos. Su influencia sobre el proceso real de acumulación de capital radica en sus efectos indirectos sobre el comportamiento de la demanda de los consumidores (el efecto riqueza provocado por los cambios de cotizaciones), la tasa de interés y las políticas macroeconómicas de los Estados <sup>(4)</sup>.

Por otro lado, el capital financiero se desterritorializa o, lo que termina siendo lo mismo, se desliga del marco de las sociedades políticas. Es el elemento más móvil de la vida económica contemporánea. Los flujos financieros, servidos por una sofisticada red de telecomunicaciones, pueden trasladarse instantáneamente de un lugar a otro del globo y, en épocas de crisis, regresan a sus lugares de origen abandonando a los "mercados emergentes" <sup>(5)</sup>.

Por su lado, las empresas multinacionales son corporaciones que poseen y gerencian unidades económicas en varios países y cuyas actividades de producción y venta trascienden las jurisdicciones nacionales <sup>(6)</sup>.

---

<sup>3</sup> Flores Orea, Víctor y Mariña Flores, Abelardo "Crítica de la globalidad. Dominación y Liberación en nuestro tiempo", México, 1999, Ed.Fondo de Cultura Económica, pag.11.

<sup>4</sup> Ferrer, Aldo y Jaguaribe, Helio "Argentina y Brasil en la globalización ¿Mercosur o ALCA?", Buenos Aires, 2001, Fondo de Cultura Económica, pag.12.

<sup>5</sup> Castaño, Sergio Raul "Una fenomenología de la globalización desde el punto de vista político-estatal", "El Derecho", Bs.As., Rev.del 10-4-00, año XXXVIII, nro.9982, pag.5; En cuanto a los "mercados emergentes", han sido definidos como "aquellos países que realizan un esfuerzo para cambiar y mejorar su economía con el objetivo de elevar su desempeño al de las naciones más avanzadas del mundo", ubicándose entre los diez más grandes: en América: Brasil, México y Argentina; en Europa Oriental: Polonia y Turquía; en África: Sudáfrica; y en Asia: India, Indonesia y Sud-Corea. Ver "Globalización y Problemas de desarrollo" por Alfredo Jalife-Rahme, Rev. El Notificador, Bs.As., 1º Bim.2001, Nro.1, pag.8945

<sup>6</sup> Ver, sobre empresas multinacionales: Balestra, Ricardo "Empresas Transnacionales", Ed.Abeledo Perrot, Bs.As., 1995; Fernández Tomás, Antonio "El control de las empresas multinacionales", Ed.Tecnos, Madrid, 1983; Hymer, Stephen H. "La compañía multinacional. Un enfoque radical", Ed.H.Blume, Madrid 1982; Teichova, Levy-Leboyer y Nussbaum (Comp.) "Empresas Multinacionales, finanzas, mercados y gobiernos en el siglo XX", tomos I y II, Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, España, Madrid, 1990; Oficina Internacional del Trabajo "Las empresas multinacionales y la política social", O.I.T., 1994, Vauoise S.A., Lausana, Suiza; Puelles Perez, J.A., "Multinacionales", Ed.Index, Madrid-Barcelona, 1980; Chudnovsky, Daniel, Kosacoff, Bernardo y Lopez, Andrés "Las multinacionales Latinoamericanas: sus estrategias en un mundo globalizado", Bs.As, 1999.

Tienen tendencia al oligopolio y a la extensión mundial.

En su actual fase de desarrollo presentan una estructura compleja: los diferentes estadios de producción están situados en diferentes lugares geográficos. Esto, ha aumentado el tráfico interno de las compañías: una parte sustancial del intercambio global consiste en la importación y exportación de componentes y productos intermedios (no terminados) <sup>(7)</sup> dando lugar a los denominados “precios de transferencia”, o sea valores fijados arbitrariamente que no responden a las reglas del mercado <sup>(8)</sup>.

En los últimos treinta años, el P.B. de estas empresas supera, en ocasiones, al de algunos de los países donde actúan. En estas circunstancias, los gobiernos se encuentran dentro de su territorio con un centro de poder exterior y han de procurar, entonces, que los intereses de las empresas multinacionales no vayan en contra de los nacionales.

Ahora bien, y más allá de las críticas de las que pudieran ser pasibles, tanto el capital financiero internacional como las empresas multinacionales son un motor de la economía mundial y requieren, como elemento fundamental, la circulación de capitales mediante la colocación de los fondos provenientes de inversores superavitarios en empresas privadas de todo el mundo de carácter deficitario.

Dicha necesidad fundamenta la política de instauración de las reglas del buen gobierno corporativo en las empresas receptoras.

#### 1.2.-Las reglas del buen gobierno corporativo.

Las reglas del “gobierno corporativo” (“corporate governance”) <sup>9</sup> constituyen una iniciativa que busca elaborar un nuevo sistema societario que, a la par de favorecer la descentralización, especialización y coordinación de funciones entre los accionistas proveedores de capital y los administradores proveedores de capacidad gerencial, responda con criterios de eficiencia a la competencia del entorno y a la racionalidad de los agentes económicos.

Se parte de la realidad de que no son los accionistas los que gobiernan la sociedad sino su directorio, el que a su vez delega muchas funciones importantes en órganos ejecutivos inferiores con poco control.

Por tales motivos se busca concentrar todas las decisiones en el directorio y controlarlo internamente mediante un comité de auditoría integrando por directores independientes.

Es su postulado que la gestión empresaria debe orientarse hacia la maximización del valor de la empresa (shareholder value) y al incremento del patrimonio del accionista. <sup>10</sup>

Puede afirmarse que el Gobierno corporativo se sustenta sobre tres pilares principales que abarcan áreas que requieren fortalecimiento y mejoras de controles en forma permanente, y que son: (i).- requerimientos regulatorios y de reporte de información; (ii).- gobierno y control y (iii) prevención de fraudes.

Pero además, las modernas tendencias entienden que el gobierno corporativo es el sistema dentro de una organización que debe proteger no solo los intereses de los accionistas sino

---

<sup>7</sup> R.Gilpin y Held, citados por Castaño, op.cít., notas 32 y 33.

<sup>8</sup> Bloch, Roberto “Transferencia de tecnología y empresas multinacionales”, Rev.Doctrina Societaria y Concursal, Edit.Errepar, Bs.As., febrero 2001, nro.159, pag.612.

<sup>9</sup> Favier Dubois (h), E.M. “Gobierno corporativo. Derecho norteamericano y Derecho Argentino. La contratación social con un director”, en “X Congreso Argentino de D.Societario”, Ed. Fespresa, Córdoba, 2007, tomo IV, pag.273 en co-autoría con Ernesto Schafran.

<sup>10</sup> Ver Fernández de la Gándara, Luis “El debate actual sobre el gobierno corporativo...” en Esteban Velasco, Gaudencio (coord.), “El gobierno de las sociedades cotizadas”, Madrid, 1999, Ed.Marcial Pons, pag.60.

también los de los consumidores, empleados, proveedores, jubilados, comunidades, prestamistas y otros acreedores<sup>11</sup>

En consecuencia cabe concluir que la idea del “buen gobierno corporativo” se va extendiendo mucho más allá de la elaboración de un código de comportamiento y de la adopción de un consejo de administración integrado por consejeros independientes, que vele por los intereses de los accionistas minoritarios en el caso que existan conflictos con el accionista mayoritario, para trascender a otros planos<sup>12</sup>.

### 1.3.-El Decreto 677/01 sobre transparencia de la oferta pública.

En Argentina, el Decreto 677/01, receptó algunos de los “principios del gobierno corporativo”, estableciendo un sistema mixto: en parte la regulación se hace por vía normativa y en parte se propone la autorregulación empresaria.

La idea del Poder Ejecutivo, al sancionar dicha norma, fue posibilitar una mayor transparencia en todo lo relacionado con las sociedades comerciales, con especial referencia a las sociedades abiertas o cotizantes, incluyendo normas sobre auditores.

En lo que es materia de este trabajo, creemos que lo significativo resulta del Capítulo II, en el cual la norma impone cargas a los participantes o intervinientes por cualquier concepto en el ámbito de la oferta pública, delegando la reglamentación en la Comisión Nacional de Valores, todo lo que resulta de trascendencia a los efectos de evitar las dos conducta más lesivas que pueden darse en un mercado de capitales, como son: (i) la manipulación de mercado y (ii) el fraude, materia sobre la que versa el Capítulo IX del mencionado Decreto. Cabe destacar que el Decreto, en el Capítulo III, regula todo lo referido a Auditores Externos y Comité de Auditoría, sobre lo que existía un enorme vacío legal, pero debemos señalar que lo hace sólo para la sociedad abierta.

Respecto de las firmas de auditoría, el Dec. 677/01, en sus arts. 12 y 13 establece que los estados contables de las sociedades que hacen oferta pública de sus valores solo podrán ser auditados por contadores que hayan presentado previamente una declaración jurada informando sobre sus antecedentes y sanciones, al que además debe ser publicada en los boletines y en internet, debiendo reunir las condiciones de independencia de la RT 7.

Finalmente, el art. 14 del mismo Decreto establece que la C.N.V. vigilará la actividad e independencia de los contadores dictaminantes y firmas de auditoría externa de sociedades cotizantes en forma adicional a los consejos profesionales.

### 1.4.-La relevancia de la contabilidad y de los estados financieros.

Cabe recordar que la contabilidad puede conceptuarse como la disciplina que clasifica, registra, presenta e interpreta los datos relativos a los hechos y actos económico-financieros con el objeto de brindar información histórica y predictiva útil para la toma de decisiones<sup>(13)</sup>

Dado su carácter científico, la contabilidad desarrolla cierto tipo de operaciones<sup>14</sup>.

<sup>11</sup> GONZALEZ MORALES, Juan: “¿Obligación o necesidad?, Gobierno corporativo, [www.esmas.com](http://www.esmas.com), del 14-2-2005.

<sup>12</sup> Ver del autor “El gobierno corporativo y la tensión entre intereses dignos de tutela” en Embid Irujo-Vitolo (Directores), “Sociedades comerciales. Los administradores y socios. Gobierno Corporativo”, Sta Fe-Bs.As., 2004, Ed.Rubinzal Culzoni, pag.121.

<sup>13</sup> FAYOL, Henri, Administración Industrial y General, Ed. El Ateneo, Buenos Aires, pag. 147

<sup>14</sup> Gil, Jorge Manuel “Globalización y auditoría: otra mirada”, Errepar, D&G, nro. 141, junio/11, T.XII, pag. 651.

La contabilidad “describe”, a través de operaciones metodológicas de tipo narrativo tales como la captación de sus objetos, la clasificación y ordenamiento de los mismos, su registración y exposición sistematizada.

La contabilidad “analiza”, mediante operaciones de comparación de efectos a través de la composición y tendencias de sus componentes.

La contabilidad “interpreta”, desarrollando operaciones explicativas tales como las referidas a los hechos económicos que la implican, como la inflación, la sustentabilidad ambiental o los riesgos financieros.

La contabilidad “proyecta”, utilizando metodologías que se basan en el carácter predictivo de las informaciones contables.

También la contabilidad “controla”, no solo permitiendo establecer criterios de verificación de metas, sino también subsumiendo las operaciones anteriores en un proceso global e integrador que permite formar una opinión de tipo profesional.

En éste último plano la contabilidad viene impuesta como un sistema de información y medición de desempeños frente a la posibilidad de “conflictos de intereses” entre los sujetos activos y los sujetos afectados por una empresa. Ello con base a cuatro razones principales:

- a) La existencia de externalidades, o sea del traslado de costos o riesgos a terceros.
- b) La insuficiencia de las sanciones internas o privadas.
- c) La necesidad de evitar el fraude y sus costos.
- d) La necesidad de mitigar los conflictos de “agencia”, o sea cuando alguien representa intereses total o parcialmente ajenos que pueden chocar con los propios.<sup>15</sup>

A su vez, la información contable está destinada a sus “usuarios”.

En lo interno, la contabilidad tiene como usuarios a los propios administradores y posee básicamente el objeto de “medir” el efecto de las correspondientes decisiones empresarias en el patrimonio del ente, posibilitando de tal modo establecer las brechas entre los objetivos definidos y el desempeño concretado en materia económica y financiera, permitiendo efectuar de tal modo, el control de la gestión en forma oportuna (contabilidad de gestión).

En lo externo, la contabilidad tiene como usuarios tradicionales a los propietarios e inversionistas. Modernamente, existe una teoría que considera a los estados contables como “bienes públicos” y que descansa en el concepto de “stakeholders” como usuarios de la información contable trascendida.

Ello permite ampliar a los usuarios más allá de los propietarios y financistas<sup>16</sup> a asociaciones de trabajadores, empresarios, industriales o profesionales; clientes; competidores; investigadores y docentes universitarios; comunidades donde la empresa tiene alguna ingerencia; asociaciones vecinales; empleados; Gobiernos nacionales, locales y provinciales, poder judicial, medios de comunicación, ONG, proveedores/vendedores de la empresa, sindicatos y familias en general.<sup>17</sup>

---

<sup>15</sup> Leuz, Christian “Different approaches to corporate reporting regulation: how jurisdictions differ and why”, en Accounting & Business Research, 2010, Special Issue, Vol. 40, Issue 3, pags. 229-256, año 2010, citado por García, Norberto y Werbin, Eliana “Contabilidad para pequeños negocios y el rol de las Niif/Ifrs” en Errepar, D&G, nro.141, junio/11, T.XII, pag.680.

<sup>16</sup> La normativa argentina identifica –y limita- como usuarios a los inversores actuales y potenciales, los empleados, los acreedores actuales y potenciales, los clientes y el Estado.

<sup>17</sup> Gil, Jorge Manuel “Globalización y auditoría: otra mirada”, Errepar, D&G, nro. 141, junio/11, T.XII, pag. 645.

Todos ellos tienen interés legítimo en la información contable, sea porque obtienen beneficios o porque sufren daños como resultado de las empresas emisoras y utilizan la información contenida en los estados contables para algún fin.

El tipo de problemas que enfrenta la contabilidad es el derivado de la producción de información económico-financiera, tanto pasada como proyectiva, sobre la realidad, así como su análisis e interpretación aplicados a una praxeología (decisional). Esas decisiones incluyen transacciones de mercado e internas de la organización y, entre ellas, se encuentra el control.

Algunos usuarios aplican tal información en sus procesos de toma de ciertos tipos de decisiones tales como la distribución de beneficios, la concesión de créditos o la asignación de capacidades operativas y de contratación, entre otras.

La “teoría de la decisión” plantea que el decisor “cree” que los estados contables son la imagen representativa de la empresa, porque existe una opinión externa y profesional que la valida.

Esta creencia implica que el agente tiene una cierta garantía de objetividad respecto de su creencia y ello le sirve para apoyar las acciones y decisiones futuras.

En ese sentido, la creencia de que los estados contables representan la realidad económica, financiera y patrimonial de las organizaciones y que esa representación es validada por la opinión del auditor, es la base de su disposición a actuar, por ejemplo, decidir un crédito, o formular una oferta de compra, o requerir un aumento salarial, o establecer un impuesto<sup>18</sup>.

### 1.5.-Contabilidad y Derecho.

Por tales motivos es que el Derecho regula la contabilidad en varias formas.

En primer lugar, el Derecho impone a toda persona que contrata por “cuenta ajena” la obligación de “rendir cuentas”<sup>19</sup>, cuya forma natural es por medios contables.

En segundo término, del Derecho impone a los comerciantes (individuales o colectivos) y a otros entes, la obligación de llevar contabilidad en los arts. 43 y stes. del código de comercio, 61 y stes. de la ley 19.550, y en otras disposiciones.

Además, el Derecho dispone sobre las formas y contenidos de la concreta contabilidad que debe ser llevada y del modo en que debe ser expuesta, siendo fuente directa de normas contables “legales” e indirecta de normas “profesionales”.

Es por eso que podemos calificar a la contabilidad, en cuanto información contable, como un “elemento del sistema legal de responsabilidades” para la medición de desempeños y responsabilidades empresariales<sup>20</sup>.

Con esto queremos decir que los cumplimientos y contenidos, totales, parciales o defectuosos, de los deberes contables permitirán determinar, juzgar y sancionar las responsabilidades de los administradores, propietarios y socios desde el punto de vista societario, concursal, laboral, tributario y penal.

---

<sup>18</sup> Gil, Jorge Manuel, op. cit. Pag. 656.

<sup>19</sup> Ver de autor “La rendición de cuentas en el derecho comercial. Su vigencia en materia de negocios fiduciarios, asociativos y societarios”. Errepar, DSE, nro. 262, Septiembre 2009, T. XXI, pag. 967, en co-autoría con E.M.Favier Dubois (pater)

<sup>20</sup> Favier Dubois (h), Eduardo M. “Hacia un análisis jurídico de la contabilidad: Su significación en materia de obligaciones, derechos y responsabilidades empresarias”, en “Nuevos Aportes al Derecho Contable”, Editorial Errepar, Bs.As., agosto de 2011, pag. 7 en co-autoría con Eduardo M. Favier Dubois (pater), y publicado también en Errepar, DSE, nro.285, Tomo XXIII, agosto 2011, pag.821.

### 1.6.-Importancia de la auditoría para el sistema económico.

La auditoría se vincula con el control de las cuentas.

Y las cuentas se comunican bajo la forma de estados contables y expresan la representación de la gestión integral que las organizaciones efectúan de sus patrimonios.

La estructura social demanda (y acepta) a la contabilidad y valida su actividad de control denominada “auditoría” como un requisito que mejora la administración del ente y los procesos decisionales basados en la calidad y credibilidad de la información.

Se consideran que estas cualidades mejoran el funcionamiento de los mercados financieros porque aumentan la credibilidad y le dan carácter público a la información<sup>21</sup>.

Es así que para la Unión Europea ”Las auditorías, junto con la supervisión y el gobierno corporativo, deberían contribuir decisivamente a la estabilidad financiera ya que aportan garantías sobre la veracidad de la solidez financiera de todas las empresas. Esta garantía minimizaría, en principio, los riesgos de incorrecciones y, por tanto, reduciría los costes de un posible quiebre que, de otro modo, repercutirían en los accionistas de una empresa y en la sociedad en general. Una auditoría sólida es un factor clave para recuperar la confianza del mercado, ya que contribuye a proteger al inversor y reduce el coste de capital para las empresas”<sup>22</sup>.

Es que la necesidad de regular la sustentabilidad financiera (en el sentido de garantizar que los flujos futuros de fondos serán positivos) mediante una opinión profesional (auditoría o revisión fiscal) es una condición sistémica que aumenta la confiabilidad de la información desde la óptica de los propietarios y los acreedores financieros<sup>23</sup>.

### 1.7.-El rol de los Estudios de Auditoría.

La auditoría se realiza, principalmente, por medio de firmas o consultoras internacionales de auditoría, las que implican un ejercicio colectivo de actividades profesionales que presentan, desde el plano societario y profesional, múltiples cuestiones<sup>24</sup>.

Pero por encima de tales cuestiones, en lo que se refiere a este trabajo, corresponde señalar que, a partir de las grandes quiebras corporativas y de las crisis financieras en cadena (ver infra cap. 2.2.), existe un debate abierto, cuando la empresa auditada es de primera línea, sobre la necesidad de establecer algún sistema de control sobre sus actividades (público, de pares no vinculados, una combinación de ambos, etc.), debate que incluye la determinación de los honorarios, la auditoría del auditor, el gobierno de las firmas de auditoría e inclusive la propia designación del auditor<sup>25</sup>.

## 2.- ¿Cómo influyeron los casos de "ENRON" y "WORLD.COM", entre otros, en el agravamiento de la responsabilidad de los auditores?

Respuesta:

---

<sup>21</sup> Gil, op. Cit. Pag. 652.

<sup>22</sup> Unión Europea, Com. 561 – 13-10-2010, Libro Verde “Política de auditoría: lecciones de la crisis”, Bruselas.

<sup>23</sup> No obstante, para Jorge Manuel Gil, en muchos casos no se consideran los intereses de los restantes stakeholders. Op.cit. pag. 647.

<sup>24</sup> Ver del autor “Las sociedades entre profesionales para la prestación de servicios”, La Ley 2012-B, diario del 19-3-12, pags. 1 a 9, en co-autoría con Eduardo M. Favier Dubois (p).

<sup>25</sup> Unión Europea, “Libro verde...” cit.

Estos casos influyeron en Estados Unidos imponiendo controles y mayores responsabilidades a las firmas de auditoría. También la profesión contable internacional tuvo iniciativas que están siendo acogidas por los profesionales locales. En Argentina la situación legal no se modificó quedando regulada, fundamentalmente, por el Dec. 677/01, todo lo que resulta de las siguientes consideraciones.

### 2.1.-Algunas causas de los quebrantos.

Recordemos, en primer lugar, que las crisis financieras de empresas norteamericanas de principios del milenio llegaron a ser noticias no solo por sí mismas, sino por su carácter sorpresivo e inesperado en un ámbito como el bursátil, donde existía toda una gran “cultura” y un gran ejército de especialistas dedicados a la predicción de la evolución empresarial.

Uno de los fundamentos de la falta de predicción estuvo constituido por la denominada “corrupción contable” como una categoría que comprende múltiples maniobras que, más allá de su diversidad, conducen a similares resultados: el engaño al público respecto de la existencia de ganancias, que no son tales, con propósitos ilícitos de los administradores: vender sus acciones o sus “stock options” con sobreprecio, generar abultados honorarios o, simplemente, encubrir una mala gestión.

En tal sentido, hay consenso en que las crisis financieras globales aprovecharon la incompletitud de las normas y la existencia de lagunas (una característica de los sistemas normativos) y se cobijaron en el desarrollo de la “contabilidad creativa”<sup>26</sup>

A esa circunstancia estructural, se le sumó la impericia y la falta de previsiones de las firmas de auditorías más importantes del mundo, históricamente conocidas como “las ocho grandes” y actualmente como “las big four”<sup>27</sup>.

Es más, existen hipótesis sobre la posibilidad de que haya sido la propia génesis de las propias normas, alentadas por los interesados directos, las que –por insuficiencia metodológica o por descontextualización, pudieran haber impulsado las crisis emergentes<sup>28</sup>.

### 2.2.-Algunos casos.

Han sido casos emblemáticos en la materia el de Enron, donde se detectó el traslado de pérdidas a cientos de sociedades del grupo y su encubrimiento por bancos multinacionales<sup>29</sup>, y el de WorldCom, en el que se denunciaron: primero la activación de gastos operativos ordinarios, luego el pase de reservas a ganancias y, últimamente, la no contabilización de pérdidas<sup>30</sup>.

También impactó el caso Adelphia donde se estableció que los administradores usaban millonarios fondos sociales como propios en emprendimientos personales o del grupo familiar.

---

<sup>26</sup> Gil, Jorge Manuel “Betty, la fea: de la contabilidad y las ambiciones humanas. Reflexiones sobre la contabilidad creativa. A propósito de la quiebra de Enron (y de la actitud de las firmas globales de auditoría) y del default argentino (y el comportamiento del FMI), Errepar, D&G (Profesional y Empresaria), nro.35, agosto/2002, T.III, pag. 757 y stes.

<sup>27</sup> Deloitte & Touch, Ernst & Young; PricewaterhouseCoopers; y KPMG.

<sup>28</sup> Registro y valuación de remuneraciones con acciones propias, nuevos instrumentos financieros, operaciones fuera de balance, etc. Ver Gil, Jorge Manuel, “Globalización y auditoría...” op.cit. pag. 649.

<sup>29</sup> Frank, Tom “Las mil y una estafas de Enron” en Le Monde Diplomatique, Febrero 2002, pag.16.-

<sup>30</sup> Sobre estos casos puede verse la obra de Ernesto Eduardo Martorell “Responsabilidad de los auditores y de los estudios de auditoría frente al fraude y al ‘default’ reprochable a la empresa”, Ed. Errepar, Bs.As., 2003, 2da. Edición, pag.177 y stes.

En Europa fue muy significativo el caso “Parmalat”, con un fraude contable que incluyo la falsificación de un depósito bancario<sup>31</sup>.

En todos ellos se advirtió la incompatibilidad por conflicto de intereses entre las funciones de asesoramiento rentado permanentemente, que tienden a crear una relación interesada en la suerte de la empresa, y las funciones de auditor, que deben ser ejercitadas con absoluta independencia<sup>32</sup>.

### 2.3.-Medidas en Estados Unidos.

La ola de escándalos hizo variar en su momento la política del gobierno de E.E.U.U., el que sancionó una ley sobre auditoría contable corporativa (corporate auditing accountability act), conocida como ley “Sarbanes-Oxley”, la que establece, entre otras medidas, la obligación de los administradores de suscribir declaraciones sobre la fidelidad de los balances, rígidas normas en materia del Comité de Auditoría, en materia de designación, remuneración y control de los auditores, independencia de éstos, prohibición a los estudios de auditoría de brindar ciertos servicios, exigencias de un “perito financiero”, rotación del socio auditor y sanciones de multa y prisión hasta 25 años, entre otras medidas<sup>33</sup>.

Asimismo, por dicha ley se intensifica el control sobre los informes financieros, se crean restricciones a las firmas contables que asesoran a las empresas que auditan, y se reforma la profesión contable creando una junta independiente para regularla, bajo supervisión de la SEC (Security and Exchange Commission).

### 2.4.-Reacción de la profesión contable internacional.

Cabe señalar que la profesión contable mundial también reaccionó a los escándalos.

En efecto, a partir del año 2003 la Junta de Normas Internacionales de Auditoría (IAASB) inició un proceso de clarificación de las normas emitidas. Este proceso se conoce como Proceso Claridad (Clarity Project) y consistió en reformular las normas explicitando los objetivos que persigue el auditor en la aplicación de cada norma, los requerimientos con los que debe cumplir y las aplicaciones que viabilizan el cumplimiento de dichos requerimientos, además de material anexo en el caso de necesitarse modelos u otra información.

En 2004 la Federación Internacional de Contadores (IFAC) aprobó las Declaraciones de Obligaciones de Membresía (SMO) que son normas que aclaran y consolidan las obligaciones de los miembros de la IFAC y buscan realzar la actuación de los contadores a nivel mundial.

Al respecto, la SMO N° 3 establece que ...”las instituciones miembros deben poner sus mayores esfuerzos en : ...a) incorporar las normas internacionales y otros pronunciamientos emitidos por el IAASB a sus normas nacionales....b) colaborar con la implementación de las normas internacionales y declaraciones prácticas relacionadas.”<sup>34</sup>

---

<sup>31</sup> Vazquez, Marcelo G. “Caso Parmalat”, Errepar, D&G Profesional y Empresaria, año 2004, pag. 1229 y stes.

<sup>32</sup> Favier Dubois (h), E.M. “La corrupción contable”, Errepar, DSE, T.XIV, Septiembre 2002, pag. 535.

<sup>33</sup> Vítolo, Daniel R. “Los controles societarios en la oferta pública. Panorama sobre la reacción norteamericana frente al fraude (ley Sarbanes-Oxley) y la legislación argentina actual”, en Revista de las Sociedades y Concursos, nro.20, Enero/febrero 2003, Ed. Ad Hoc, Bs.As., pag.15 y stes; del mismo autor “La ley Sarbanes-Oxley de los Estados Unidos, la realidad de la República Argentina y la prevención de los fraudes societarios”, en Errepar, DSE, Dic.2002, año XVI, tomo XIV, nro. 181, pag. 854 y stes.

<sup>34</sup> Introducción al libro “Normas Internacionales de Auditoría”, traducción realizada por la FACPCE. IAASB Meeting Highlights and Decisiones, March 2012.

## 2.5.-Situación en Argentina.

En Argentina, a nivel legal, no se registraron mayores innovaciones en tanto al momento de los escándalos acababa de sancionarse el Decreto 677/01 con normas sobre auditoría y control (ver supra cap.1.3.), sin perjuicio de que se continuaron dictando normas reglamentarias y complementarias.

En cuanto a la profesión contable local, ya en el año 2003, mediante la Resolución 284/03 de la Federación Argentina de Consejos de Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), toma la decisión de adoptar las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) emitidas por la Junta de Normas Internacionales de Auditoría (IAASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC).

Para su adopción se requería la traducción de las normas al idioma español lo que se logra en 2008 para las vigentes al 2009.

Actualmente la FACPCE se encuentra en proceso de debate y consulta sobre la adopción de las NIA.

Desde noviembre de 2011 se encuentra en período de consulta el Proyecto N° 24 de Resolución Técnica “Adopción de las Normas Internacionales de Auditoría del IAASB de la IFAC”, donde se destacan los aspectos positivos de la armonización, finalizando el período de consulta el 18 de agosto de 2012.

En este proyecto hace obligatoria la aplicación de las NIA a partir del 1 de enero de 2013 en la auditoría de los estados financieros que se emitan con Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), de acuerdo con lo establecido en las Resoluciones Técnicas 26 y 29 de la FACPCE.

## 3.- El caso "SUPERMERCADOS NORTE" y el procesamiento de auditores ¿Qué efectos o repercusión tuvo en la comunidad contable de nuestro País?

Respuesta:

Tuvo un efecto social importante pero no implicó por sí la variación de los estándares de conducta de los contadores, que fueron juzgados en ese caso, y en otro contemporáneo, conforme a lo establecido por las normas profesionales y por los usos y costumbres en materia de indemnidad, tal como se analiza a continuación.

### 3.1.-El caso “Supermercados Norte”.

El caso “Supermercados Norte” tuvo un gran impacto social en la profesión contable por estar implicadas dos consultoras internacionales de primera línea, una de ellas alcanzada por el procesamiento judicial.

Sin embargo, desde el plano jurídico, se trató de un caso muy especial porque, a estar por el auto de procesamiento dictado por la Cámara<sup>35</sup>, hubo connivencia entre al auditor procesado y los autores de la maniobra, consistente en la emisión ficticia de notas de débito, al solo efecto de reducir el pasivo en el balance tenido en cuenta para fijar el precio de una compraventa de paquete accionario, notas de débito que luego se rectificaron.

Pero téngase en cuenta que dicho fallo no se refirió a una sociedad con oferta pública de sus acciones, con afectación de la cotización o de los derechos de los inversores, marco natural de tutela por las reglas del gobierno corporativo, de los estados contables y de las auditorías.

---

<sup>35</sup> C.N.A.en lo Criminal y Correccional, Sala IV, 29-12-10 “The Exxel Group s/sobreseimiento”, Causa 1590/10.

En efecto, se trató de un supuesto de compraventa de paquete accionario de una sociedad cerrada donde el “due dilligence” habría recaído sobre un balance de ejercicio y el perjudicado fue el comprador que abonó un precio superior.

También cabe mencionar como particularidad que el auditor contable procesado integraba la mayoría de la comisión fiscalizadora de la sociedad cuyo paquete accionario se vendía.

### 3.2.-El criterio judicial aplicado.

Sentado ello, no puede entenderse que el fallo implicó una interpretación extensiva o más amplia de la responsabilidad de los auditores en tanto juzgó la conducta del auditor procesado en base a la Resolución Técnica nro.7 de la Federación Argentina de Consejos de Profesionales en Ciencias Económicas (FACPCE), determinando el incumplimiento de ésta.

En efecto, en dicho fallo se dice textualmente que el contador encausado soslayó intencionalmente la necesaria revisión de operaciones o hechos posteriores a la fecha de cierre de los estados contables dado que al efectuar la revisión rutinaria de éstos no los informó a los adquirentes.

### 3.3.-La carta de indemnidad.

Otra particularidad del fallo se refiere a la “carta de indemnidad” conferida al auditor en el caso.

Estas cartas son habituales en las relaciones comerciales destacándose, por vinculada al tema, la carta que se otorga en la contratación de un síndico societario por parte de una sociedad anónima, dada por la propia sociedad (aprobada en asamblea) o por los accionistas mayoritarios.<sup>36</sup>

Sin embargo, en la especie, la carta dada se apartaba notoriamente de los usos y costumbres en la materia y de los límites de la legalidad, por lo que se consideró un indicio más de connivencia.

En efecto, en lo formal, la carta era inusual porque una semana antes de emitir el dictamen se modificaron los términos de la carta original conferida casi un año antes.

Por su lado, en lo sustancial, la carta exonera de responsabilidad y ofrece indemnizar por cualquier reclamo “derivado de una manifestación deliberadamente falsa efectuada por la gerencia”.

Esto contradice las prácticas habituales donde las indemnidades son temporalmente dadas al comenzar los servicios o al momento de la desvinculación.

Pero, por sobre ello, es claro que las indemnidades que se prestan hacia el futuro solo pueden comprender la culpa pero no pueden cubrir el dolo del agente<sup>37</sup> ni, menos aún, el dolo del principal, como ocurría en el caso.

De ello resulta que la doctrina del fallo no haya importando un diverso juzgamiento sobre la validez de las cartas de indemnidad sino la fulminación de un obrar doloso y ajeno a su natural contenido.

---

<sup>36</sup> Al respecto, en el caso de los contadores públicos, la Resolución Técnica F.A.C.P.C.E. 15/98, en su punto III.A.1. sostiene que no vulnera la independencia del síndico la obtención de una carta de indemnidad que le otorgue determinada protección frente a informaciones no veraces o por hechos cuya consideración excediera el alcance de su función.

<sup>37</sup> Favier Dubois (h), E.M. “Las cláusulas de indemnidad en los acuerdos comerciales”, Errepar, DSE, nro.266, tomo XXII, enero 2010, pag.5, en co-autoría con Eduardo M. Favier Dubois (pater).

### 3.4.-Otro fallo sobre responsabilidad del contador público.

En el caso “Ponce, Nuri Juana s/quiebra c/Ojeda, Alejandro Fidel s/ordinario”<sup>38</sup> se declaró la responsabilidad civil del contador que emitió una certificación contable consignando una situación patrimonial falsa, en base a la cuál se posibilitó la contratación de un alquiler de la que derivó un perjuicio para la quiebra.

Ahora bien, en forma análoga al referido caso “Supermercados Norte”, en el caso “Ponce” la condena se fundó, en lo que al obrar antijurídico se refiere, en el incumplimiento de las normas reglamentarias profesionales respectivas y no en otro causa.

De ello se sigue que no se aprecia jurisprudencia actual que ponga en jaque la suficiencia de las normas profesionales en la materia.

### 4.- ¿Existiría responsabilidad de los auditores frente al falseamiento de Balances y/o ante la generalización de la denominada "Contabilidad Creativa? Cuál sería su alcance?

Respuesta:

En este punto resulta necesario partir del marco legal y técnico de la auditoría, como así precisar el rol del auditor, para luego avanzar sobre el juzgamiento de su responsabilidad y tomar postura frente al debate sobre los criterios aplicables.

#### 4.1.-Marco legal.

Al respecto, la normativa en la materia está constituida por un conjunto de disposiciones que establecen: a) en qué casos es necesario que los estados contables estén auditados por contador; b) cuáles son las condiciones personales que debe revestir el auditor; c) cuáles son las pautas de trabajo bajo las cuales debe hacerse la auditoría.

En cuanto a la exigencia de que los estados contables estén auditados, existen pocas normas con categoría de ley en la materia entre las que se destacan las que lo exigen solo en el caso de sociedades por acciones que tengan consejo de vigilancia (art. 283 ley 19.550), en todas las sociedades cooperativas (ley 20.337) y en las entidades financieras (ley 21.526 y 24.144).

A nivel reglamentario, la Comisión Nacional de Valores exige que estén auditados los estados contables de todas las sociedades que realizan oferta pública de sus títulos valores (Normas, cap. XXVII, 8, art.11).

Por su parte, la Inspección General de Justicia, en la Resol. 7/03 (art. 267 y conc.) exige que estén auditados todos los balances que deben ser presentados en los términos del art. 67, segundo párrafo, de la ley 19.550, lo que comprenden a los de todas las sociedades por acciones y solo a los de las SRL cuyo capital alcance al fijado en el art. 299 inc.2°.

En cuanto a las condiciones personales que debe revestir el auditor, se destaca como eje del sistema su “independencia”, la que es exigida por la RT 7 con carácter general y es en particular requerida por la Comisión Nacional de Valores, junto con la declaración jurada de antecedentes y de sanciones, remitiendo en el punto a la RT 7, que reglamenta minuciosamente la cuestión (art. 12 dec. 677/01 y Normas, art. 19, cap.III).

A su vez, en las sociedades cotizadas el auditor no es nombrado por el directorio sino por la propia asamblea al aprobar los estados contables (Normas, art. 20, cap. III).

Finalmente, en cuanto a las pautas o reglas bajo las cuáles debe hacerse la auditoría, solo existe la Resolución Técnica nro.7 sobre “Normas de Auditoría” de la Federación

---

<sup>38</sup> C.N.Com., Sala A, 12-3-2008.

Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), vigente desde el mes de junio de 1986, que se complementan con los informes 21 y 26 de la Comisión de Estudios de Auditoría de la FACPCE.

Tales disposiciones normativas, de fuente profesional, aparecen respaldadas por el art.21 de la ley 20.488, que dispone que “Corresponderá a los consejos profesionales de ciencias económicas dentro de sus respectivas jurisdicciones...f) ordenar dentro de sus facultades el ejercicio profesional de ciencias económicas y regular y delimitar dicho ejercicio, en sus relaciones con otras profesiones”.

#### 4.2.-La auditoría y el dictamen sobre los estados contables.

En cuanto a la auditoría corresponde recordar que consiste en el exámen de un objeto para determinar si se aplicaron determinadas normas para su confección, siendo caracterizada la “auditoría contable” como la revisión de la contabilidad de una empresa.

Se trata de un trabajo de “atestiguación” de información financiera que consiste en la comparación entre esa información y un estándar que debió considerarse para su preparación<sup>39</sup>.

Como es sabido, la auditoría contable tiene por objetivo obtener suficiente satisfacción con respecto a la validez de las afirmaciones contenidas en los estados contables<sup>40</sup>, habiendo sido definida como “el exámen de información por parte de una tercera persona, distinta de la que la preparó y del usuario, con intención de establecer su razonabilidad dando a conocer los resultados de su exámen a fin de aumentar la utilidad que tal información posee”<sup>41</sup>.

La metodología prevé etapas de planificación, ejecución y conclusión, y ciertos procedimientos sustantivos: a) Indagaciones al personal de la empresa (oral o escrita, ver nivel, corroborar con otros); b) Procedimientos analíticos (comparaciones con otros períodos o frente a variaciones); c) Inspección de documentos respaldatorios y otros registros contables(documentos externos, originales); d) Observación física (recuento de activos tangibles); e) Confirmaciones externas (información de terceros por escrito, positivas, negativas, directas o ciegas); f) Utilización de especialistas (actuarios, tasadores, ingenieros, geólogos) y g) Muestreos (de atributos o de variables)<sup>42</sup>

El dictamen sobre estados contables constituye un acto de ejercicio de la profesión de contador en los términos de la ley 20.488, la que establece que en la emisión de dictámenes se deberán aplicar las normas de auditoría aprobadas por los organismos profesionales, cuando ello sea pertinente.

El concepto de “dictamen” es el de una opinión que forma parte de un informe, en el caso, sobre estados contables, que debe hacerse conforme con las normas profesionales “contables” y “de auditoría”, teniendo también relevancia las normas éticas conforme a una corriente internacional encabezada por la Federación Internacional de Contadores (IFAC).

#### 4.3.-El rol diferenciado del auditor.

---

<sup>39</sup> Fowler Newton, Enrique “Tratado de Auditoría”, Ed. La Ley, Bs.As., 2009, cuarta edición, tomo I, pag. 9 y stes.

<sup>40</sup> Slosse, Carlos Alberto, Gordicz, Juan Carlos y Gamondés, Santiago F. “Auditoría”, Ed.La Ley, Bs.As., 2009, pag.32.

<sup>41</sup> Idem, pag.4.

<sup>42</sup> Idem, pag.50 y stes.

En lo que hace a las funciones del auditor, las mismas son distintas a la de otros profesionales contables independientes, aún cuando en algunos casos sus tareas pueden utilizar similares metodologías<sup>43</sup>.

En primer lugar debe destacarse que el “auditor”, como tal, no participa en la elaboración del proyecto de balance, tarea que corresponde al área contable o al contador interno de la empresa.

Sentado ello, debe distinguirse al auditor del “contador certificante”, que es generalmente un contador “interno” cuya función es dejar constancia que el balance que firma se encuentra “pasado” en los libros de comercio, o sea una función meramente “fedataria”.

También cabe distinguir la función del auditor de la función del “síndico societario” o del integrante de la “comisión fiscalizadora” (arts. 284 a 293 ley 19.550) en tanto éste es un órgano interno de la sociedad que tiene por finalidad garantizar a los accionistas un efectivo control de la administración de la sociedad en lo relativo a la legalidad de la misma, pero no al mérito de la gestión<sup>44</sup>.

Son sus funciones principales fiscalizar la administración examinando libros y documentación, vigilar que su funcionamiento se adecúe a la ley, al estatuto, al reglamento y a las decisiones asamblearias, y verificar las disponibilidades y títulos valores que surjan de las registraciones (art.294 L.S.), lo que debe hacer conforme con la ley y con lo establecido por la RT 15 de la FAPCE.

Como se advierte, el síndico societario se distingue del auditor en tanto el primero es un órgano de la sociedad, designado por los accionistas, cuyo funcionamiento y cese se encuentran regulados en la ley y en el estatuto.

Frente a ello, se discute en doctrina si las funciones de síndico societario son compatibles con las del auditor contable, existiendo fundadas posiciones en ambas posturas<sup>45</sup>.

En cuanto a la diferencia entre el auditor y el “perito contador” que actúa en una causa judicial, se destacan, entre otras, las diversas normativas aplicables (RT 7 y códigos procesales), los diversos objetivos, que en la pericia dependen de los concretos puntos probatorios, y la diversidad del “sensor de comparación”, que podrá ser muy amplio en el caso de la pericia.<sup>46</sup>

Finalmente, en la relación del auditor con el “síndico concursal”, debe señalarse que éste último, además de otras funciones entre las que se destacan la representación de intereses de los acreedores y la activación de los procedimientos, tiene que elaborar diversos informes y opiniones relativos a la situación contable de la deudora como son los siguientes: a) la auditoria legal y contable en materia laboral en el concurso preventivo

---

<sup>43</sup> Ver al respecto Rodríguez, Raquel Elena “La actuación del contador público en auditoría. Aspectos jurídicos y contables” en “Nuevos aportes al Derecho Contable”, Ponencias a la IV Jornada Nacional de Derecho Contable, IADECO, Ed. Errepar, Bs.As., 2011, pag. 245 y stes.

<sup>44</sup> Ver C.S.J.N. 10-12-96 “Oroquieta, Luis María y otros c/Apelejg, Juan Martín s/daños y perjuicios”. De todos modos se trata de un tema controvertido. Ver E.Daniel Truffat y Gustavo A.Naveira “El síndico societario; ¿control de legalidad o de gestión?”, El Derecho, año XL, nro.10.490, diario del 25-4-2000.

<sup>45</sup> A favor de la compatibilidad pueden verse, además de la RT 15, anexo X, cap. D, Resol.nro.2117/73 CNV, Wainsten, Mario, Casal Armando y Cristóbal, Norma “El desempeño del contador público independiente como síndico societario”, Editorial Errepar, Bs.As., 2001, pag. 114 y Rovira, Alfredo “Incompatibilidad en el ejercicio de la función de síndico”, En V Congreso de D.Societario, Ed. Fespresa, Córdoba, 1992.. En contra se ubica el fallo de la C.N.Com., Sala D, del 25-4-95 en autos “Benavent, Oscar Luis c/Benavent Hnos. S.A.” y los criterios actuales de la Inspección General de Justicia y de la Comisión Nacional de Valores.

<sup>46</sup> Fernández, Oscar “Una distinción más precisa entre auditorías y peritajes contables” en Revista “Y Considerando”, de la Asociación de Magistrados y Funcionarios de la Justicia Nacional, nro.94, Bs.As., pag.36 y stes.

(art.14 inc.11)<sup>47</sup>; b) el informe mensual sobre la evolución, fondos y normas legales y fiscales (art.14 inc.12)<sup>48</sup>; c) el informe individual sobre la verificación de créditos (art.33 y 200)<sup>49</sup> y d) la confección del informe general del art.39<sup>50</sup> (y 200)<sup>51</sup>.

Sin embargo, el auditor se distingue claramente del síndico concursal en tanto éste último es designado por el juez en base al sorteo de una lista predeterminada y está sujeto a un estatuto legal como “funcionario del concurso”, con deberes y responsabilidades específicos (arts. 253 a 258 y conc. ley 24.522).

Ello sin perjuicio de que los procedimientos de auditoría contable sean admitidos como pautas para la actuación del síndico concursal <sup>52</sup>, siendo considerados como “informes especiales” los que la ley le exige hacer e, inclusive, respecto del informe general del art. 39 de la ley 24.522, se lo podría catalogar como un “informe extenso” dentro de la RT 7 de la FAPCE<sup>53</sup>.

#### 4.4.-Los presupuestos legales de la responsabilidad del auditor.

La responsabilidad civil del auditor, sea contractual frente al cliente o extracontractual ante terceros, está sujeta a que se reúnan los cuatro presupuestos clásicos requeridos por la doctrina y la legislación: el obrar antijurídico, su imputación a título de dolo o culpa, el daño y la relación de causalidad adecuada entre el hecho y el daño.

Por su lado, si bien en el juzgamiento de las otras posibles responsabilidades del auditor, que se presentan en los ámbitos profesional<sup>54</sup>, penal<sup>55</sup>, fiscal<sup>56</sup> y administrativo<sup>57</sup>, se podría prescindir de considerar el daño y su relación de causalidad, siempre será necesario acreditar un obrar antijurídico del contador<sup>58</sup>.

---

<sup>47</sup> Ver Mena, Celina María “Informes de la sindicatura concursal”, Ed. Errepar, Bs.As., 2009, pag.6 y stes.

<sup>48</sup> Ver Mena, Celina María “Informes de la sindicatura concursal”, Ed. Errepar, Bs.As., 2009, pag.32 y stes.

<sup>49</sup> Ver Rodríguez, Raquel E. (Directora), Gacio, Marisa y Sereni, Jorge A.(autores), García Taddia, Laura (colab.) “La actuación del síndico en el concurso preventivo”, Ed. La Ley, Bs.As., 2004, pag. 55 y stes.

<sup>50</sup> Ver Favier Dubois (h), E.M. y D Angelo, Armando M. “Práctica Concursal”, Bs.As., 1999, Ed. Errepar, tomo II, pag. 1045 y stes.; Fronti de Garcia, Luisa y Veigas, Juan Carlos (Coord) “Actuación profesional judicial”, Ed. Macchi, Bs.As. 1998, pag. 431 y stes.

<sup>51</sup> Ver Rodríguez, Raquel E. (Directora), Gacio, Marisa y Sereni, Jorge A.(autores), García Taddia, Laura (colab.) “La actuación del síndico en el concurso preventivo”, Ed. La Ley, Bs.As., 2004, pag. 117 y stes.

<sup>52</sup> Argeri, Saul A. “El síndico en el concurso de quiebra”, Ed.Jurídicas, Bs.As., 1991, pag.414, nro.171. Ver Rodríguez, Raquel E. (Directora), Gacio, Marisa y Sereni, Jorge A.(autores), García Taddia, Laura (colab.) “La actuación del síndico en el concurso preventivo”, Ed. La Ley, Bs.As., 2004, pag.267.

<sup>53</sup> Wainsten, Mario “El informe general del síndico judicial”, en El Notificador, Bs.As. , Primer Bimestre 2001, nro.91, pag. 9059.-

<sup>54</sup> Por violación a los códigos de ética, destacándose el del CPCE de CABA, el unificado de la FACPE, y el de la Federación Internacional de Contadores (IFAC).

<sup>55</sup> Se comprenden en esta categoría autor en los delitos de violación de secretos (art. 156 cod.penal), cómplice de estafa (art.172 del cod.penal), cómplice de balances falsos (art.300 inc. 2º modificado por ley 26.733) o autor o cómplice de suministro o uso de información privilegiada (arts. 306 y 307 cod.penal, introducidos por ley 26.733). También la responsabilidad relativa al régimen penal tributario de la ley 24.769, modificada por ley 26.735. Cabe destacar que actualmente no existe el delito de “informe o dictamen falso”.

<sup>56</sup> Conforme con el régimen de obligaciones profesionales que le impone la AFIP.

<sup>57</sup> Además de las violaciones normativas que pueden dar lugar a sanciones de la Comisión Nacional de Valores, de la Inspección General de Justicia y del Banco Centra de apercibimiento, multa o inhabilitación,, entrarían los incumplimientos de la obligación de informar de la ley de lavado de activos que cabe al contador que audita estados contables (ley 25.246 modif. por ley 26.683 y Resol. 65/2011). Ver Casal, Armando M. “Lavado de activos y financiación del terrorismo”, Errepar DSE, nro.292, marzo/12, T.XXIV, pag. 211.

<sup>58</sup> Casal, Armando M. “Responsabilidad del auditor de estados financieros”, Errepar, D&G, Profesional y Empresarial, junio 201, tomo XII, nro. 141, pag. 604.

Sentado ello, se presenta la cuestión de la vinculación entre la responsabilidad de los auditores y la comprobación de falseamientos o del uso de “contabilidad creativa” en las contabilidades auditadas por ellos.

#### 4.5.-Fraudes contables.

Se considera que hay dos tipos de fraude posibles, uno con la intención de malversar los activos de la empresa (sustracción en provecho propio o de un tercero), y otro tendiente a alterar la exposición patrimonial y sus resultados.

El fraude contable, según las NIA<sup>59</sup>, se refiere al acto intencional de los administradores, personal o terceros, que da como resultado una representación equivocada de los estados contables, pudiendo implicar:

-Manipulación, falsificación o alteración de registros o documentos<sup>60</sup>.

-Malversación de activos.

-Supresión u omisión de los “efectos” de ciertas transacciones en los registros o documentos.

-Registro de transacciones sin sustancia o respaldo

-Mala aplicación de políticas contables.

En definitiva, el falseamiento de balances puede consistir en omisiones o en agregados que modifiquen el activo, que modifiquen el pasivo, que alteren los resultados o, en general, que distorsionen la información que debe recibir el usuario.

En el punto cabe destacar que el atraso en el llevado de la contabilidad puede ser una evidencia o indicio de fraude<sup>61</sup>.

Ello, siempre que tales distorsiones no sean impuestas por el propio orden jurídico o por las normas contables obligatorias, tal como acontece con el ajuste por inflación que no está permitido en el derecho argentino.

De todos modos, en tales casos, es importante que las distorsiones consten en notas o en información complementaria.

#### 4.6.-La “contabilidad creativa”.

La “contabilidad creativa” ha sido definida como “...el proceso de manipulación de la contabilidad para aprovecharse de los vacíos de la normativa contable y de las posibles elecciones entre diferentes prácticas de valoración y contabilización que ésta ofrece, para transformar las cuentas anuales de lo que tienen que ser a lo que, quienes las preparan, prefieren que sean...en lugar de reflejar estas transacciones en forma neutral y consistente”.<sup>62</sup>

Vale decir que la contabilidad creativa puede ser a menudo un “tipo de maquillaje contable que se realiza sin vulnerar la legislación”.<sup>63</sup>

#### 4.7.-El debate sobre los alcances de la responsabilidad del auditor.

---

<sup>59</sup> Normas Internacionales de Auditoría (ver supra), International Standards on Auditing, ISA.

<sup>60</sup> Como cuando se contabilizan como honorarios de consultoría los pagos indebidos a funcionarios. Ver Popritkin, Alfredo “Fraudes contables y tributarios”, Ed.La Ley, Bs.As., 2009, pag. 161.

<sup>61</sup> Popritkin, Alfredo “Fraudes contables y tributarios”, Ed.La Ley, Bs.As., 2009, pag. 144.

<sup>62</sup> Naser, K. (1993) “Creative Financial Accounting: its nature and use”, Prentise Hall, Londres.

<sup>63</sup> Amat Salas, Oriol y Oliveras, Ester, “Propuestas para combatir la contabilidad creativa” en Universia Business Review - Actualidad económica, Primer Trimestre 2004, pag.10.

Se llega a la cuestión de la vinculación entre fraude contable y auditoría contable y a la pregunta de si en el caso de una auditoría bien hecha es posible que, no obstante, exista un fraude contable sin responsabilidad del auditor.

En otros términos, ¿puede haber irresponsabilidad del auditor de estados contables cuando luego se descubre en ellos un falseamiento o la existencia de contabilidad creativa?

En el punto pueden destacarse varias posiciones antagónicas en la doctrina nacional<sup>64</sup> que resumiré con fines didácticos, pidiendo desde ya disculpas a sus autores por alguna imprecisión.

#### 4.8.-Las posturas “defensiva” y “clásica”.

En una postura que calificamos de “defensiva” porque se utiliza en las acciones judiciales planteadas contra auditores, se sostiene que el auditor queda exonerado de responsabilidad frente a la “carta de representación” que le otorga el cliente, la que contiene declaraciones de éste sobre determinadas regularidades contables y legales, y también como consecuencia de las reservas en lo relativo a la imposibilidad de detectar fraudes que hubiera insertado el auditor en los instrumentos contractuales firmados.

En otra postura, que podría denominarse “clásica”, cuyo referente principal es Fowler Newton<sup>65</sup>, no se comparten los postulados anteriores pero se entiende que la auditoría es ajena a la detección de fraudes y que mientras el auditor cumpla su trabajo, siguiendo a las normas profesionales respectivas, no tiene ninguna responsabilidad por los fraudes existentes.

En tal sentido se afirma que las obligaciones básicas del auditor de estados contables son respetar las normas relativas a la independencia, tanto a nivel real como formal, la realización del trabajo, la preparación del informe, las comunicaciones a efectuar al cliente o a terceros (incluyendo gobiernos) y la conservación de la evidencia de trabajo<sup>66</sup>.

En esta postura, no se niega que el auditor deba considerar el riesgo de fraude y error cuando planifica ni que tiene que tener en cuenta una serie de aspectos que le permitirían descubrir los fraudes, pero se afirma que no está obligado a detectar todos los fraudes y errores, no siendo todos detectables, y se sostiene que un informe de auditoría limpio no garantiza que la empresa vaya a seguir en marcha normalmente.

En tal situación, se afirma que es suficiente el juicio de “razonabilidad” y que no cabe agravar la responsabilidad de las firmas internacionales sin incurrir en discriminación.

#### 4.9.-La postura “objetiva”.

Otra posición, que podría denominarse “objetiva”, y está encabezada por Martorell, sostiene que siempre que hay fraude hay responsabilidad del auditor, tratándose de una suerte de obligación profesional de resultado<sup>67</sup>.

Al respecto, este autor cuestiona los postulados de la posición “defensiva”, y critica los de la postura “clásica”<sup>68</sup> en los siguientes puntos: a) la responsabilidad no puede ser excusada

---

<sup>64</sup> Ver uno de los debates en el seminario de Derecho Empresario del Master Group entre Ernesto Martorell y Enrique Fowler Newton, publicado en “Edición i” del 17 de junio 2004, Buenos Aires, págs. II a VIII.

<sup>65</sup> Fowler Newton, Enrique “Tratado de auditoría”, Ed. La Ley, Bs.As.2009, cuarta edición, tomo I págs. 28, 311 y stes.

<sup>66</sup> Fowler Newton, Enrique “Responsabilidades del auditor de estados contables por su mala praxis”, LL, Enfoques, Contabilidad y Administración, marzo/abril 2004.

<sup>67</sup> Ver Martorell, Ernesto Eduardo “Responsabilidad de los auditores y de los estudios de auditoría frente al fraude y al ‘default’ reprochable a la empresa”, Ed. Errepar, Bs.As., 2003, segunda edición, págs.83 a 123.

al amparo de lo que disponga la RT 7, que es una norma emanada de los propios contadores y que no cubre todas las situaciones; b) que esa responsabilidad se agrava en caso de que el auditor pertenezca a una consultora internacional, incluyendo la “culpa leve” frente al cliente; c) el hecho de que el balance sea de “propiedad” del directorio no puede exculpar al auditor en caso de anomalías, vicios o ilicitudes de aquellos; d) el juicio sobre “razonabilidad” no exonera de la responsabilidad por la falta de exactitud; e) admitir como excusas el “muestreo” o la “significatividad” quitaría toda eficacia a la auditoría y no sería alegable en materia penal tributaria; y f) el auditor tiene el deber de detectar los desfalcos ya que debe asegurar la regularidad y sinceridad de las cuentas.-

#### 4.10.-Hacia una postura “subjetiva”.

El debate entre las posturas referidas, más allá de ventilarse en algunos litigios, ha tenido lugar en forma escrita respecto de la “clásica” y la “objetiva”<sup>69</sup> y puede decirse que hoy se mantiene.

Por nuestra parte, sostenemos una opinión, que podría calificarse como “subjetiva”, según la cuál la obligación del auditor, es una obligación calificada en primer grado por ser profesional y, en su caso, también en segundo grado si integra una firma de auditoría de gran magnitud, pero no es una obligación de “resultado” y, por ende, existe un margen para que, aún en caso de que un estado contable haya resultado falso, el auditor se exima de responder por ello<sup>70</sup>.

Esta postura se basa en reconocer las limitaciones de los procedimientos de auditoría, en las diferencias entre “autoría” del balance y “auditoría”, y en la suficiencia de los procedimientos de la RT 7.

#### 4.11.-Las limitaciones de la contabilidad y de los procedimientos de la auditoría.

En primer lugar, conforme con la “teoría de la información” aplicada a la contabilidad, corresponde hacer una distinción entre información perfecta e imperfecta en los procesos decisorios, y los estados contables son casos de “información imperfecta” dado que –para su confección- no es posible considerar todos los cursos de acción alternativos, ni para la medición ni para la exposición<sup>71</sup>.

De allí que la información contable no elimina el riesgo, ni la incertidumbre.

A su vez, la auditoría es un trabajo con sus propias limitaciones que impone el propio volumen del material auditado, lo que impide su revisión integral.

Por tal motivo, la auditoría exige la aplicación de pruebas selectivas para obtener evidencias respaldatorias de montos y afirmaciones relevantes, la evaluación de aquellas estimaciones importantes realizadas por la dirección de las sociedad y la revisión del cumplimiento de las normas contables profesionales de valuación y exposición vigentes.

Entre las limitaciones inherentes a una auditoría, que derivan de su metodología, pueden mencionarse las siguientes:

-la necesidad de efectuar pruebas en forma selectiva.

---

<sup>68</sup> Ver también de Martorell, Ernesto Eduardo “Nuevos ‘paradigmas’ en materia de responsabilidad de los auditores”, La Ley, 2011-D, diario del 4-7-2011, pags.3 y 4.

<sup>69</sup> Ver las respuestas de Fowler Newton a las argumentaciones de Martorell en “Tratado de auditoría”, op.cít. tomo I, pags.335 a 345.

<sup>70</sup> Ver fallo “Seguridad y Custodia S.R.L.”, C.N.Penal Económica, Sala B, citado por Casal, Armando M. “Responsabilidad del auditor de estados financieros”, Errepar, D&G, nro.141, junio/11, T. XII, pag.604.

<sup>71</sup> Gil, Jorge Manuel, op.cít., pag. 656.

-las naturales restricciones para la eficacia de los sistemas de control interno.  
-la posibilidad de no detectar que alguna documentación respaldatoria es ilegítima.  
-la dificultad de comprobar operaciones no documentadas y no registradas.  
-la existencia de elementos de juicio insuficientes para arriban a conclusiones terminantes.  
Estas circunstancias hacen posible que en ciertas ocasiones el auditor no detecte, a pesar de haber utilizado los procedimientos de auditoría, algún error significativo en la información proporcionada en los estados contables.

Si bien, como regla, cualquier auditor independiente, obrando en la forma correspondiente, detectará los errores y/o irregularidades, puede haber situaciones de excepción en que ello no ocurra en razón de las limitaciones apuntadas.

Lo fundamental, para juzgar la responsabilidad del auditor en estos casos, es determinar técnicamente si los procedimientos seleccionados y aplicados por el auditor eran los adecuados a las circunstancias y, además, si al redactar su dictamen consideró todas las evidencias resultantes de los procedimientos de auditoría efectuados.

#### 4.12.-Diferencia entre “autoría” del balance y “auditoría”.

No caben dudas de la elaboración del balance y demás estados contables corresponde al directorio<sup>72</sup>, quien posee al respecto los siguientes deberes: a) configurar un buen sistema interno de contabilidad y de auditoría interna, que se ajuste a las pautas de los arts. 43 y conc. del código de comercio; b) la designación del contador y del auditor interno; c) de existir sindicatura, facilitar al síndico el acceso a la contabilidad en la forma establecida por el art. 294 inc.1º de la L.S.; d) al recibir un proyecto de balance anual por parte del contador de la empresa o del departamento de contaduría, debe evaluarlo según sus propios conocimientos contables, de modo de tener certeza sobre su exactitud, completitud y ajuste a las normas legales, fiscales, contables y profesionales aplicables.

Pero además de ello, el directorio debe adoptar una serie de decisiones que impactarán sobre el balance, como son las siguientes:

- a) La existencia y monto de las provisiones por incobrabilidad de los créditos, atendiendo a los antecedentes de los deudores, juicios en trámite, garantías, etc.
- b) La estimación sobre la vida útil de los bienes de uso para calcular las correspondientes amortizaciones.
- c) Los valores de utilización económica de los bienes de uso.
- d) La eventual activación o no de gastos realizados.
- e) El eventual castigo de créditos a cobrar teniendo en cuenta su valor de cancelación a la fecha de cierre.La existencia y contenido de notas relativas a contingencias que afecten al futuro de la empresa o a sus rubros significativos, incluyendo demandas judiciales.

También el directorio tiene la obligación de confeccionar la memoria, donde deberá brindar información útil y completa, pasada, presente y futura, adecuada a la ley (art.66 ley 19.550) y ajustada a la dimensión y características de la empresa.

Además, el directorio deberá proponer a la asamblea la constitución de las reservas que resulten necesarias (art. 66 inc. 3º y 70 último párrafo L.S.) y, en su caso, un régimen de

---

<sup>72</sup> Favier Dubois (h), E.M. “Responsabilidades contables de los directores: El caso de la confección de los estados contables” en la obra colectiva “La responsabilidad de los administradores en las Sociedades y los Concursos”, IADC, Ed. Legis, Bs.As., mayo 09, pag.143.-

honorarios y un destino de resultados que se comparezcan con la normativa legal (arts. 94 inc.5º, 96 y 206 L.S.) y con las reglamentaciones aplicables.

Vale decir que la debida confección del balance, memoria y demás estados contables anuales, integra sin duda alguna el repertorio de los denominados “deberes contables de los directores” cuya desatención implica mal desempeño, remoción y responsabilidad por daños<sup>73</sup>.

En el punto, debe rechazarse cierta práctica de algún directorio de limitarse a “tomar nota” del balance elaborado internamente por la empresa y disponer “elevantarlo a consideración de la asamblea”<sup>74</sup> por no corresponder con el sistema societario ya que si bien la que “aprueba” el balance es la asamblea, el directorio es el “autor” del mismo.<sup>75</sup>

Finalmente, el directorio deberá resolver sobre la persona del contador certificante y designar al “auditor externo”, para que dictamine antes de presentar el balance para su consideración por la asamblea, la que debe ser convocada por el directorio dentro de los cuatro meses de la fecha de cierre del ejercicio (art. 234 inc.1º L.S.) depositando copias a disposición de los accionistas en la sede social quince días antes de la asamblea (art. 67 L.S.).

Es allí donde comienza la responsabilidad del auditor, que no puede ser confundida con la del emisor del balance.

Por tal motivo, no puede pretenderse una obligación de exactitud sino que resulta suficiente un pronunciamiento sobre la “razonabilidad”.

#### 4.13.-Suficiencia de los procedimientos de la RT 7 de la FACPCE.

La RT 7 es una norma que no puede ser descalificada ni en lo formal ni en lo sustancial.

En lo formal porque emana de autoridades profesionales a las que la ley delegó la reglamentación de actividades.

Al respecto, no cabe la asimilación a un código de ética cuando se trata de un código de procedimientos profesionales.

En lo sustancial, no existe ninguna alegación concreta en la posición “objetiva” sobre qué materias o procedimientos no estarían incluidos en la RT 7 de los que derivase su insuficiencia.

#### 4.14.-La carga de la prueba y el agravamiento.

Resulta fundamental, a nuestro juicio, la planificación que se realice sobre la auditoría teniendo en cuenta el tipo de empresa de que se trate y los riesgos de fraude que resulten de este análisis.

De ello se sigue, en primer lugar, que si la planificación está bien hecha, es muy difícil que el fraude no se pueda detectar o que la contabilidad creativa no se pueda desenmascarar.

Pero si aún así resulta que, por sus características particulares, existe un fraude que no se pudo detectar, el auditor que tomó todos los recaudos y que hizo una debida planificación, no puede tener responsabilidad.

---

<sup>73</sup> Favier Dubois (h), E.M. “Los deberes de los directores: el Derecho Contable frente a los propios actos”, en “La estructura societaria y sus conflictos” (Director Daniel R.Vitolo), Bs.As., Ed. Ad Hoc., 2006, pag.349.

<sup>74</sup> Reunión de directorio del 25-9-08, La Nación del 26-9-08, pag.8; Fargosi, Horacio P. “El directorio ¿aprueba el balance?”, La Ley 22-8-03, año LXVII, nro.161, pag.1.

<sup>75</sup> Ver Favier Dubois (pater), E.M. y Favier Dubois (h), E.M. “El caso Aerolíneas y sus respuestas a seis cuestiones de derecho societario” en Errepar, DSE, Nov.08, nro. 252, tomo XX, pag.1059, nro.3.-

Es por ello que tendrá el auditor la carga de la prueba de que su planificación, y la ejecución de ésta, se ajustaron a lo que exigían la naturaleza del negocio y la estructura de la empresa, conforme lo que requiere la RT 7, conforme al principio de “cargas dinámicas” ya que es quien se encuentra en mejor situación para acreditar su conducta.

Sin embargo, compartimos con Martorell que cuando la tarea de auditoría esté a cargo de una firma de auditoría de gran dimensión, una de las “big four” o equivalente, juega la regla de agravamiento de responsabilidad que impone el art. 902 del código civil y el principio de responsabilidad por lo que debió conocer e, inclusive, por lo que no se quiso conocer cuando se pudo hacerlo.

#### 4.15.-Algunos ejemplos de responsabilidad del auditor.

En base a lo señalado, y a título de ejemplo, cabe señalar que el auditor es claramente responsable si:

- no efectuó los procedimientos correspondientes.
- omitió consignar salvedades cuando existían notorias limitaciones a su trabajo
- no preparó o no conservó sus papeles de trabajo

Se trata, en definitiva de una obligación de medio, aun cuando no quepa desatenderse totalmente por el resultado: la emisión del informe.

En la jurisprudencia del Tribunal del Etica del Consejo Profesional de C.E. de la Ciudad de Buenos Aires, se ha dado gran importancia a la presentación de los “papeles de trabajo” como una evidencia de la correcta realización de los procedimientos, de modo tal que si los mismos no fueron presentados se presume la responsabilidad del profesional<sup>76</sup>.

#### 4.16.-La obligación “de medio” en el Proyecto de Código Civil Unificado.

El reciente Proyecto de Código Civil Unificado, al reglamentar la responsabilidad de los profesionales liberales, lo que incluye la responsabilidad de los auditores, corrobora que la obligación del auditor es “de medio”.

En efecto, establece en su artículo 1768 lo siguiente: “La actividad del profesional liberal está sujeta a las reglas de las obligaciones de hacer. La responsabilidad es subjetiva, excepto que se haya comprometido a un resultado concreto. Cuando la obligación de hacer se preste con cosas, la responsabilidad no está comprendida en la Sección 8ª de este Capítulo, excepto que causen un daño derivado de su vicio. La actividad del profesional liberal no está comprendida en la responsabilidad por actividades riesgosas previstas en el artículo 1757.”

La obligación “de hacer” tiene como efecto desvincular al auditor del resultado y, por ende, de emitir un juicio de “certeza”, debiendo solo dictaminar si la situación patrimonial y financiera evidenciada en los estados contables es “razonable”.

Al respecto, la referencia a la “veracidad y exactitud” de los balances que contiene el art. 51 del código de comercio, no aparece reiterada en el art. 326 del Proyecto de Código Civil Unificado.

En cambio la alusión a un “cuadro verídico” contenida en el art. 43 del código de comercio, aparece reiterada en el art. 321 del Proyecto de Código Civil Unificado, todo lo que apunta

---

<sup>76</sup> Ver Informe nro.26 de la Comisión de Estudios de Auditoría del CPCE de CABA, febrero 2003, Ed.Edicon, Bs.As., 2011, 2da. Edición, La responsabilidad del auditor externo, anexos I y II, pag. 13 a 16.

más a la suficiencia de una “imagen fiel” por sobre una exactitud matemática, casi imposible de lograr<sup>77</sup>.

4.17.-El Instituto Autónomo de Derecho Contable.

Desde el Instituto Autónomo de Derecho Contable ([www.iadeco.org](http://www.iadeco.org)), que es una ONG integrada por abogados y contadores, estamos investigando las relaciones entre Derecho y Contabilidad y construyendo el contenido del “Derecho Contable”<sup>78</sup>, pudiendo afirmarse que, en cierto sentido, la Contabilidad constituye un puente entre la Economía y el Derecho<sup>79</sup>, y que así como existe un “análisis económico del derecho”<sup>80</sup>, también puede hacerse un “análisis jurídico de la contabilidad”, y destacarse el rol que la contabilidad desempeña respecto de las instituciones jurídicas o sea señalar la significación y relevancia de las registraciones e información contable para el mundo del Derecho<sup>81</sup>.

Dicho Instituto persigue las mejores interpretaciones, enseñanzas, normas y prácticas en las materias interdisciplinarias, por lo que sus integrantes están siguiendo con mucho interés el debate sobre la responsabilidad de los auditores y ya se han manifestado partidarios de la mayor reglamentación de las prácticas profesionales de modo de que exista un marco de actuación predecible que permita juzgar el comportamiento.

4.18.-Algunas propuestas.

Finalmente, a título personal, consideramos que si bien la RT 7 es perfectible pero suficiente ya que contiene en sí misma todos los principios y procedimientos requeridos.

No obstante, dado su carácter sintético y estructural, sería conveniente la elaboración de una suerte de manual de procedimiento detallado que la complemente.

Lo que también sería conveniente es modificar los términos formales del dictamen del auditor de modo que no se limite a expresar si los estados contables auditados “reflejan razonablemente la situación patrimonial”, en una suerte de afirmación dogmática, sino que impliquen un reporte más rico sobre todas las tareas realizadas, sobre el número de “materialidad” o porcentaje de error tenido en consideración y su justificación.

Además, la exigencia de estados contables auditados por contador independiente debería extenderse por ley con carácter obligatorio a todos los supuestos de presentación de estados contables, sin perjuicio de alguna discriminación dimensional respecto de las PYMES.

---

<sup>77</sup> Sobre todo en materia de valores. Es diversa la situación de las cuentas “financieras” (caja, bancos, créditos, etc.) donde los resultados deben ser siempre exactos. Ver Popritkin, Alfredo “Fraudes contables y...”, cit. Pag. 229 donde hace referencia a la necesaria exactitud “financiera”, en los aspectos puramente numéricos, no trasladable al ámbito “patrimonial” donde hay mayor grado de subjetividad.

<sup>78</sup> Favier Dubois (h), E.M. “El derecho contable como nueva ciencia interdisciplinaria y autónoma”, en la obra “III Jornada Nacional de Derecho Contable”, Edit. Universitaria de La Plata, La Plata, 2010, pag.35, y en la obra “XI Congreso Argentino de Derecho Societario y VII Congreso Iberoamericano de Derecho Societario y de la Empresa, Ed. Fundación para la Investigación y Desarrollo de las Ciencias Jurídicas, Bs.As., 2010, tomo III, pag.11, en co-autoría con Eduardo M. Favier Dubois (pater).

<sup>79</sup> Ver Favier Dubois (pater), E.M. “El Derecho y la Contabilidad. Relaciones interdisciplinarias”, op.cit. pag.31.

<sup>80</sup> Ver de los autores “El análisis económico del derecho en una Acordada trascendente que lo pone en valor institucional”, Errepar, DSE, nro.267, tomo XXII, febrero 2010, pag. 124.

<sup>81</sup> Favier Dubois (h), E.M. “La Contabilidad frente al Derecho: Relaciones y Efectos. La reforma al régimen de libros de comercio como exigencia del “Derecho Contable”, La Ley, tomo 2011-F, pag. 1183, en co-autoría con E.M. Favier Dubois (pater).

Finalmente, sería deseable un mayor control sobre los auditores, tendiente a prevenir ciertas prácticas en las cuáles se firma el dictamen sin haber hecho el trabajo, lo que podría lograrse consignando en la certificación una nota con la cantidad de dictámenes suscriptos en el último año por el contador interviniente, o mediante análogo procedimiento que advierta a los usuarios sobre la eventualidad.

#### 4.19.-Conclusiones.

En la última década, como consecuencia de las crisis financieras corporativas y globales y los correspondientes reclamos de los usuarios de los estados contables o financieros, los paradigmas para la apreciación de la responsabilidad profesionales de los auditores se han hecho más exigentes, en particular en el caso de las grandes firmas de auditoría.

En Argentina los auditores de estados contables de empresas que hacen oferta pública se encuentran fiscalizados por la Comisión Nacional de Valores.

En cuanto a los parámetros de responsabilidad, la escasa jurisprudencia existente mantiene como pauta de juzgamiento el cumplimiento o no de lo establecido por la RT 7 del FACPCE.

Por nuestra parte concordamos con tal posición y consideramos que, conforme a la naturaleza del trabajo de que se trata y legislación actual, la responsabilidad del auditor es “de medios” y no “de resultados”, por lo que el auditor no es responsable si cumplió con todos los procedimientos a su cargo, teniendo que asumir la carga de la prueba de su diligencia en caso de que se compruebe que se trató de un balance con datos falseados.

También compartimos el criterio del Proyecto de Código Civil de mantener la responsabilidad profesional como una obligación “de hacer” y entendemos que serían convenientes algunas reformas normativas universalizando la obligación de auditar los estados contables o financieros, extendiendo los contenidos de los dictámenes de auditoría, instaurando un manual detallado de procedimientos e incrementando el control de los profesionales firmantes.