

*“Responsabilidad profesional  
y legal del Auditor ante el  
delito de balance falso”*

Universidad: FASTA

Facultad: Ciencias Económicas

Carrera: Contador Público

Nombre de la Cátedra: Seminario de Graduación

Profesora: Dra. Laura Cipriano

Alumna: Arzone Gutierrez, María Soledad

Tutor: CPN Juan Norberto Salomón

Mes y año: Septiembre de 2010

## *Agradecimientos*

Agradezco profundamente y dedico éste trabajo de graduación a mi madre Felicitas Gutierrez, quien con esfuerzo, dedicación y alegría me acompañó todos éstos años de estudio y a mi padre Carlos Vicente Arzone que lo hizo desde el cielo.

## *Indice*

# *“Responsabilidad profesional y legal del Auditor ante el delito de balance falso”*

Arzone Gutierrez, María Soledad

Departamento de Metodología de la Investigación – Universidad FASTA

---

Problema.....	7
Objetivos.....	7
Abstract.....	8
Introducción.....	10
Nociones Generales.....	11
Auditoria, Fraudes y Errores.....	12
Consecuencias de la mala praxis del Auditor.....	15
Capítulo I: Responsabilidad Profesional del auditor externo de estados contables.....	16
La ética relacionada con la actividad profesional.....	17
Elementos de la Responsabilidad Profesional.....	18
Ley 20488. Funciones inherentes al título de contador público.....	19
Código de ética del CPCEPBA.....	21
Normas de auditoría establecidas por la Federación Argentina de Consejos Profesionales e Ciencias económicas (RT N° 7).....	31
Negligencia y sanciones.....	44
Capítulo II: Responsabilidad civil del auditor externo de estados contables.....	46
Elementos de la responsabilidad civil.....	47
Incumplimiento de contrato.....	48
Actividades previas a la contratación.....	49
Componentes de un Contrato de auditoría.....	53
Negligencia.....	54
Delito.....	56
Cuestiones procesales y sanciones en la responsabilidad civil.....	59
Capítulo III: Responsabilidad penal del auditor externo de estados contables.....	60
Elementos generales de la responsabilidad penal.....	61
Estafa.....	63
Balance falso o incompleto.....	64

# *“Responsabilidad profesional y legal del Auditor ante el delito de balance falso”*

Arzone Gutierrez, María Soledad

Departamento de Metodología de la Investigación – Universidad FASTA

---

Encubrimiento.....	68
Ley penal tributaria.....	69
Lavado de activos de origen delictivo.....	70
Informe de auditoría falso o incompleto.....	71
Cuestiones procesales relevantes y sanciones en la responsabilidad penal.....	76
Capítulo IV: Tipificación del delito de Balance falso o incompleto.....	77
Concepto.....	78
Análisis del delito de balance falso.....	79
Elemento o tipo objetivo.....	79
Determinación de la Verdad o falsedad de los estados contables e informes.....	80
Elemento o tipo subjetivo.....	82
La relatividad de los balances.....	83
El autor del delito de balance falso o incompleto.....	85
Autor.....	85
Coautor.....	87
Autor inmediato o autor medial.....	87
Responsables del delito.....	88
Partícipes.....	89
Autores determinados en el art. 300, inc. 3° del Código Penal.....	92
Las acciones propias del delito de balance falso o incompleto.....	97
Acciones del delito. Concepto.....	97
Resultado de la Acción.....	102
Propósito perseguido.....	102
El objeto material de la acción.....	103
Identificación de los instrumentos del Delito.....	103
Información contenida en los instrumentos.....	105
Análisis de los instrumentos del delito.....	107

# *“Responsabilidad profesional y legal del Auditor ante el delito de balance falso”*

Arzone Gutierrez, María Soledad

Departamento de Metodología de la Investigación – Universidad FASTA

---

Configuración del delito.....	115
Momento en que se produce el delito.....	115
El auditor externo y el balance falso.....	116
Dictamen profesional.....	116
Diferencias o cambios en los criterios de valuación.....	118
Conclusiones.....	120
Diseño Metodológico.....	126
Bibliografía.....	128

## Título del Trabajo

Responsabilidad profesional y legal del Auditor ante el delito de balance falso.

## Área Temática

Auditoría Externa de Estados Contables.

## Problema

¿Es el auditor profesional y legalmente responsable por el delito de balance falso?

## Objetivos

- ❖ Objetivo General: Determinar si se le puede atribuir al Auditor responsabilidad por el delito de balance falso.
  
- ❖ Objetivos Específicos:
  - Determinar si el auditor es responsable profesionalmente por el delito de balance falso.
  - Determinar si el auditor es responsable civilmente por el delito de balance falso.
  - Determinar si el auditor es responsable penalmente por el delito de balance falso.
  - Determinar en cada uno de los casos anteriores la pena, condena o sanción que le corresponda por su participación en el hecho.

*Abstract*



Existe, en general, cierta desinformación con respecto a la exacta función del auditor de estados contables, y por ende, respecto a su responsabilidad sobre los mismos ante la opinión pública. La empresa, mencionando como tal a la gerencia y su directorio, es responsable de la confección, preparación y emisión de los estados contables, mientras que es responsabilidad del auditor el juicio técnico que sobre dichos estados contables emite. En otras palabras, el propietario de los estados contables es obviamente, la empresa. La responsabilidad de la gerencia incluye además la de mantener un adecuado sistema de información, contabilidad y control, la selección y aplicación de las normas contables y la salvaguardia de los activos sociales.

La función de auditoría no releva a la gerencia de éstas tareas. El auditor solamente cumple la función de otorgar confianza a través de su opinión o juicio técnico sobre los estados contables. Esta confianza o mayor credibilidad, el auditor la limita con respecto a las normas de auditoría generalmente aceptadas que ha aplicado para completar y llegar a una conclusión sobre el examen realizado, y sobre la preparación de dichos estados contables de acuerdo con normas contables vigentes en la jurisdicción de que se trate.

La profesión contable, en cierta medida, se mantiene por la confianza que los usuarios de la información contable depositan en la objetividad e integridad de la figura profesional. No obstante, es necesario aclarar con el nivel de detalle necesario, la responsabilidad asumida y el alcance del trabajo a realizar en el momento de aceptar la prestación de un servicio profesional. El cliente receptor de un trabajo de auditoría puede tener expectativas sobre el resultado de la labor que pueden no ser cumplidas a su terminación. Esto no sólo se relaciona con el desconocimiento del "trabajo de auditoría" sino con hechos puntuales de necesidad y característica del servicio.

Requerimientos de información, alcance de revisión de aplicaciones, sugerencias, a quién brindar información pueden no estar claros entre el profesional y el cliente y tener como resultado expectativas insatisfechas que perjudican la relación profesional. En algunos casos, ese perjuicio puede ser interpretado como falta de responsabilidad por incumplimiento de la labor.

## *Introducción*

## La Responsabilidad del Auditor<sup>1</sup>

### **Nociones Generales**

La responsabilidad está relacionada con lo ético, lo moral y lo legal, significa compromiso con la actividad realizada.

Las responsabilidades del auditor de estados contables no deben confundirse con las de las personas encargadas del gobierno del ente.

Éstas últimas incluyen:

- ❖ La implantación de un sistema de control interno.
- ❖ La vigilancia de su funcionamiento.
- ❖ La responsabilidad primaria y directa por las informaciones contenidas en los estados contables y en otros documento difundidos públicamente.

El auditor, por su parte, debe respetar las normas legales y profesionales, incluyendo las contenidas en los códigos de ética, referidas a:

- ❖ Su independencia.
- ❖ La realización de su trabajo.
- ❖ La preparación de su informe.
- ❖ Las comunicaciones que deba efectuar a su cliente o a terceros.
- ❖ La conservación de la evidencia que respalda el contenido de su informe.

---

<sup>1</sup> Tratado de Auditoría. Enrique Fowler Newton, Editorial La Ley, Tomo 1, pág. 221-248

### **Auditoría, fraudes y errores**

Un fraude es una maniobra intencional efectuada con el propósito de perjudicar a alguna persona en beneficio de su autor.

Un error es una acción desacertada o equivocada o no intencional.

La responsabilidad primaria por la prevención y detección de fraudes y errores recae sobre los administradores del ente.

Es razonable exigir que un auditor responda por su negligencia en el caso de no descubrir los fraudes y errores que un trabajo bien planificado y ejecutado debería poner en evidencia, pero no es razonable exigir al auditor que detecte todos los fraudes y errores, pues el propósito de la auditoría no es éste sino la emisión de una opinión o juicio técnico acerca de la aplicación de ciertas normas contables. Además, algunos fraudes son preparados y ocultados tan cuidadosamente o incluyen falsificaciones que pueden pasar inadvertidas al auditor que no es un experto en la autenticación de documentos.

Un fraude puede ser cometido por los administradores del ente, por los empleados o por terceros. Los fraudes que interesan a los auditores son los que tienen efectos sobre la calidad de los estados contables examinados, particularmente:

1. Los que resultan de su falseamiento para engañar a sus usuarios, que pueden involucrar:
  - ❖ La manipulación, alteración o falsificación de registros contables o de la documentación que respalda el contenido de los estados contables.
  - ❖ La omisión o exposición inadecuada de hechos, operaciones u otras informaciones significativas.
  - ❖ La aplicación incorrecta y deliberada de las normas de medición y exposición contable.
  
2. Las apropiaciones ilegales de activos, incluyendo:

- ❖ La interceptación y el desvío de cobranzas.
- ❖ El hurto de bienes.
- ❖ El pago de bienes y servicios no recibidos.
- ❖ La adquisición de bienes y servicios a precios mayores de los de mercado.
- ❖ La venta de bienes y servicios a precios menores a los de mercado.

Medidas a adoptar ante la detección de un fraude o error

**1. Revisión del planeamiento**

Ante la detección de un fraude o un error importante con aptitud para afectar significativamente los estados contables, el auditor de éstos deberá aplicar procedimientos que le permitan establecer si tal afectación realmente existe.

En particular deberá considerar si el caso encontrado puede considerarse único o si su repetición es posible o probable.

Deberá revisar además la planificación de la auditoría y la confianza depositada en las informaciones que le suministran los administradores y empleados del cliente.

**2. Comunicación al cliente**

Los fraudes, fueren significativos o no, y los errores importantes de los que se tome conocimiento deben ser informados a la administración del cliente. Simultáneamente debería requerirse que ésta profundice la investigación del hecho e informe sus resultados al auditor por escrito.

El receptor de la comunicación debería estar en un nivel de organización que sea superior al de los participantes en la comisión del fraude o error de forma tal que le otorgue el poder suficiente para ordenar, supervisar y monitorear la investigación del caso.

**3. Comunicación de fraudes a las autoridades o al público**

El auditor debe cumplir con las normas legales que le obligan a dar información sobre los fraudes encontrados a determinados organismos o al público. Si ellas no

existieren, debería tener presente su obligación de conservar el secreto profesional.

**4. Evaluación del impacto sobre el informe de auditoría**

Una vez que las investigaciones sobre un fraude hayan sido completadas por el cliente y que sus resultados hayan sido revisados por el auditor, éste podrá evaluar el impacto del problema sobre los estados contables y solicitar al cliente las correcciones que fueran necesarias para que éstos queden preparados de acuerdo con las normas contables del caso.

La eventual negativa del cliente a practicar ajustes significativos o a los estados contables dará lugar a un informe adverso o con salvedad determinada.

Si el cliente se negase a investigar los efectos del caso o si la investigación no finalizase o no brindase resultados confiables, al auditor podría resultarle imposible la determinación de los efectos contables del fraude o error. En éste caso podría corresponder una abstención de opinión o la emisión de un informe con salvedad indeterminada.

**5. Eventual discontinuidad del servicio**

Si las particularidades del fraude detectado pusieran en tela de juicio la integridad de los administradores del cliente, o si éste se negase a aceptar el informe del auditor, el profesional debería analizar la posibilidad de discontinuar su servicio, no sin antes consultar con un abogado las implicancias que ésta suspensión podría acarrearle y la forma de comunicar la decisión al cliente.

**6. Documentación**

Los pasos anteriormente indicados deberían ser debidamente documentados por el auditor.

**Consecuencias de la mala praxis del auditor**

El auditor que ejecute su trabajo o informe con negligencia o dolo debe asumir consecuencias acorde con los perjuicios que su accionar ocasione o pueda llegar a causar. Ellas pueden surgir de:

- ❖ Decisiones de los organismos a cuyo cargo esté la vigilancia del ejercicio profesional (consecuencias profesionales emergentes de una responsabilidad profesional)
- ❖ La aplicación de leyes civiles que obligan a pagar indemnizaciones por perjuicios (consecuencias patrimoniales derivadas de una responsabilidad civil)
- ❖ Sentencias penales aplicadas por actuaciones delictivas, en cuyo caso existiría una responsabilidad penal que podría tener consecuencias personales (prisión), patrimoniales (multas y resarcimiento de daños) y profesionales (inhabilitación temporal o definitiva del título)

*~ Capítulo I ~*

*“Responsabilidad profesional del auditor  
externo de estados contables”*



### La ética relacionada con la actividad profesional

La responsabilidad profesional del auditor puede interpretarse como la obligación moral que asume el contador público al firmar un estado contable en cuya información pueden contar terceras personas. Ésta obligación moral tiene que ver principalmente con la ética.

*“La ética es la parte de la filosofía que trata de la moral y de las obligaciones del hombre y también el conjunto de normas morales que rigen la conducta humana”.<sup>2</sup>*

Un profesional actúa éticamente cuando:

- ❖ Como cualquier persona orienta su actuación hacia el bien (lo cual implica rectitud de ánimo o buena fe) y respeta al prójimo.
- ❖ Se preocupa por satisfacer las expectativas del público al cual sirve, el cual espera un trabajo cuidadoso, responsable y eficaz y discreción en el manejo de la información obtenida durante su ejecución

Podemos decir que *“los beneficiarios de la actuación ética son:*

- ❖ *Los clientes del profesional, por la forma en que los servicios prestados satisfacen sus necesidades,*
- ❖ *La comunidad en su conjunto, por los efectos que tales servicios puedan tener sobre ella,*
- ❖ *La profesión toda, por el impacto que dicha actuación puede tener sobre su imagen,*
- ❖ *El propio profesional, por la obtención de una recompensa espiritual o intelectual derivada de los servicios prestados.”<sup>3</sup>*

---

<sup>2</sup> Real Academia Española, Diccionario de la Lengua Española, vigésima segunda edición, 2001, pág. 1009, acepciones cuarta y quinta.

<sup>3</sup> Chapman, William Leslie, Responsabilidad del profesional en ciencias económicas, Ediciones Macchi, 1979, pág. 207.

El auditor que no actúe éticamente puede ser objeto de las penas establecidas por la legislación profesional aplicable.

### Elementos de la Responsabilidad Profesional

Las normas que determinan la existencia de responsabilidad profesional son aquellas relacionadas con el ejercicio de la profesión:

- ❖ Ley 20.488 (relativa al ejercicio profesional de las Ciencias Económicas)
- ❖ El código de ética.
- ❖ Las normas auditoría.

El incumplimiento a estas normas será lo que podrá generar una sanción referida a la responsabilidad profesional.

El control del ejercicio profesional es realizado por los mismos profesionales, por los encargados de llevarlos a cabo son los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas de cada jurisdicción a través del tribunal de disciplina respectivo. Las penas dependen de cada consejo.

Independientemente de quien sea encargado de efectuar el mencionado control, la responsabilidad profesional muestra aristas que son propias de la profesión de contador público, y por lo tanto, protege la relación del profesional, tomado en sentido individual, con la comunidad de profesionales. Es decir, el bien tutelado es la profesión.

Sin embargo, la relación del profesional con la comunidad de profesionales no queda en evidencia solamente por el contacto directo entre los componentes de grupo, sino también por personajes externos: el respeto por la profesión aparece en la relación del profesional con otros profesionales, pero también por la relación con sus clientes y con la sociedad en su conjunto. Por eso, el comportamiento y la disciplina profesional, normadas en los códigos de ética, contemplan estas relaciones directas, y la violación de alguna de ellas puede traer, en consecuencia, sanciones. Esto significa que si un

profesional se comporta indebidamente con un cliente, tendría una sanción profesional no por el perjuicio perpetrado al cliente, sino porque ese hecho atenta contra la jerarquía profesional.

Según lo dicho anteriormente, el profesional en Ciencias Económicas que se desempeña como auditor externo de estados contables puede ser sancionado por:

- ❖ No haber realizado el examen
- ❖ No poder justificar el examen
- ❖ No haber realizado el examen en función de las normas de auditoría vigentes
- ❖ No haber concluido el examen en concordancia con el trabajo realizado
- ❖ No haber obtenido las conclusiones que deberían haberse logrado mediante la realización de un trabajo razonablemente correcto
- ❖ No haber actuado con independencia
- ❖ No haberse comportado con actitud ética (desde el punto de vista normativo) con el cliente

### **Ley 20488. Funciones inherentes al título de contador público**

Como hemos mencionado anteriormente, el ejercicio profesional de las Ciencias Económicas está regulado por la ley 20.488. La misma, en su artículo 13 hace referencia a las funciones inherentes al título de Contador Público, a saber:

*“Se requerirá título de Contador Público o equivalente:*

*a) En materia económica y contable cuando los dictámenes sirvan a fines judiciales, administrativos o estén destinados a hacer fe pública en relación con las cuestiones siguientes:*

*1.-Preparación, análisis y proyección de estados contables, presupuestarios, de costos y de impuestos en empresas y otros entes.*

*2.-Revisión de contabilidades y su documentación.*

*3.-Disposiciones del Capítulo III, Título II, Libro I del Código de Comercio.*

## *“Responsabilidad profesional y legal del Auditor ante el delito de balance falso”*

Arzone Gutierrez, María Soledad

Departamento de Metodología de la Investigación – Universidad FASTA

---

4.-Organización contable de todo tipo de entes.

5.-Elaboración e implantación de políticas, sistemas, métodos y procedimientos de trabajo administrativo-contable.

6.-Aplicación e implantación de sistemas de procesamiento de datos y otros métodos en los aspectos contables y financieros del proceso de información gerencial.

7.-Liquidación de averías.

8.-Dirección del relevamiento de inventarios que sirvan de base para la transferencia de negocios, para la constitución, fusión, escisión, disolución y liquidación de cualquier clase de entes y cesiones de cuotas sociales.

9.-Intervención en las operaciones de transferencia de fondos de comercio, de acuerdo con las disposiciones de la Ley 11.867, a cuyo fin deberán realizar todas las gestiones que fueren menester para su objeto, inclusive hacer publicar los edictos pertinentes en el Boletín Oficial, sin perjuicio de las funciones y facultades reservadas a otros profesionales en la mencionada norma legal.

10.-Intervención conjuntamente con letrados en los contratos y estatutos de toda clase de sociedades civiles y comerciales cuando se planteen cuestiones de carácter financiero, económico, impositivo y contable.

11.-Presentación con su firma de estados contables de bancos nacionales, provinciales, municipales, mixtos y particulares, de toda empresa, sociedad o institución pública, mixta o privada y de todo tipo de ente con patrimonio diferenciado.

En especial para las entidades financieras comprendidas en la Ley 18.061, cada Contador público no podrá suscribir el balance de más de una entidad cumplimentándose asimismo el requisito expresado en el Artículo 17 de esta Ley. 12.

b) En materia judicial para la producción y firma de dictámenes relacionados con las siguientes cuestiones:

1.-En los concursos de la Ley 19.551 para las funciones de síndico.

2.-En las liquidaciones de averías y siniestros y en las cuestiones relacionadas con los transportes en general para realizar los cálculos y distribución correspondientes.

3.-Para los estados de cuenta en las disoluciones, liquidaciones y todas las cuestiones patrimoniales de sociedades civiles y comerciales y las rendiciones de cuenta de administración de bienes.

4.-En las compulsas o peritajes sobre libros, documentos y demás elementos concurrentes a la dilucidación de cuestiones de contabilidad y relacionadas con el comercio en general, sus prácticas, usos y costumbres.

5.-Para dictámenes e informes contables en las administraciones e intervenciones judiciales.

6.-En los juicios sucesorios para realizar y suscribir las cuentas particionarias conjuntamente con el letrado que intervenga.

7.-Como perito en su materia en todos los fueros. En la emisión de dictámenes, se deberán aplicar las normas de auditoría aprobadas por los organismos profesionales cuando ello sea pertinente.”<sup>4</sup>

### **Código de ética del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la provincia de Buenos Aires**

#### a) Principios fundamentales del ejercicio profesional

Según el Código de Ética del Consejo de Profesionales en Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires, los principios fundamentales que deben guiar la conducta de dichos profesionales son:

- ❖ Justicia: Es la virtud del orden o medida en relación con los otros, por eso surge lo de “dar a cada uno lo suyo”. Es muy importante en la ética atento a que cada acción moral repercute o se hace en referencia al otro.

El valor justicia está en la base de cualquier ordenamiento social justo y, por lo tanto, de una pacífica y laboriosa convivencia profesional.

En orden a la justicia hay dos valores fundamentales:

- a) Veracidad: La veracidad pone orden en la multiplicidad de las relaciones interpersonales que lleva consigo la vida profesional.

Se funda en la **verdad** (adecuación del pensamiento con la realidad), y es lo que la inteligencia siempre debe buscar para no caer en el error, en el engaño o en el delito.

---

<sup>4</sup> Ley 20488. Normas referentes al ejercicio de las profesiones relacionadas a las Ciencias Económicas. Buenos Aires, 23/05/1973.

Corresponde al hombre el deber de decir la verdad, en eso consiste la virtud moral de la veracidad, sin la cual no es posible la convivencia.

El mundo falso, es como escalón falso: en vez de llevar a lo alto al hombre, lo hace caer. En este sentido la veracidad realiza una función social.

- b) Fidelidad a la palabra dada: Es un aspecto especial de la verdad o veracidad y consiste en ajustar los hechos a la palabra dada. El respeto a la palabra dada es considerado en la vida profesional un pilar sobre el que se construye cualquier relación profesional.

Dar a los otros lo que se le debe y en concreto, cumplir con conveniente exactitud cuanto ha sido prometido es propio de la virtud de la fidelidad.

Ser fiel es una particular forma de ser justo.

- ❖ Fortaleza Profesional: El perfil ético del buen profesional no se agota en el ejercicio de la veracidad, de la fidelidad y de la prudencia. No basta sentirse obligados a obrar en conformidad con lo que sugiere el conocimiento objetivo y sereno de la realidad.

La palabra veraz, el compromiso asumido, la conducta prudente encuentran obstáculos y resistencias a causa de la insidiosa presencia del mal y de la corrupción del acto justo. A costa de sacrificios, riesgos y contrariedades, el VALOR DE LA FORTALEZA preserva la defección o abandono.

Es propio del profesional prudente reflexionar sobre la causa por la que trabaja y gasta energías intelectuales, tiempo y dinero, pero el resistir con firmeza y arriesgarse a fin de conseguir lo que se considera una doble meta es típico de la virtud de la fortaleza.

La dimensión propia del profesional debe excluir el fanatismo, como toda equívoca manifestación de paciencia, resignación o modestia, cuando sin formas enmascaradas de encogimiento de ánimo y mezquindad.

- ❖ Humildad Profesional: La HUMILDAD es una cualidad cuyo fin es dar un equilibrio interior al hombre, al centro de las decisiones y de las acciones humanas, del cual

derivan la paz y la tranquilidad de ánimo, y por el recto ejercicio de la libertad, impidiendo acciones que lesionen la propia personalidad y la de los demás, que derivan indefectiblemente cuando el hombre ejerce un desmesurado culto al propio yo, la humanidad modera las tendencias legítimas: primero, la autoestima está en la base de la dignidad personal y segundo el deseo de la estima de los demás que es una de las bases de la sociedad.

La humildad es uno de los fundamentos básicos de la vida profesional, ya que ella reclama al hombre el reconocimiento de las propias limitaciones, pero también que exige uno se estime por lo que realmente es, sin necesidad de minivalorar la propia personalidad o el propio prestigio profesional, esto exige a cada profesional a observarse a sí mismo, a su propia condición profesional, las circunstancias de su profesión, de tal manera que domine el deseo desmesurado y egoísta de dominar a otros.

- ❖ Prudencia o saber hacer: Es la virtud clave del que emprende algo, del obrar y del querer según la recta razón, es “hacer” las cosas bien, es decir “hacer bien el bien”. Es saber hacer, lo que en la terminología relativamente reciente se denomina “excelencia”, sobresalir por la calidad de la actuación, la prudencia, el saber hacer como conocimiento práctico que consiste en saber que hay que hacer y hacerlo.

Los distintos aspectos de la prudencia son tres:

- a) optimizar el pasado: que significa los precedentes, es preciso por lo tanto la “memoria” en el sentido de la experiencia tanto la propia como de la ajena, lo que significa que hay que consultar y saber donde puede obtenerse la mejor consulta.
- b) diagnosticar el presente: lo que exige: 1° “saber mirar al rededor” (circunspección), 2° “saber cómo están ocurriendo las cosas” “Caen en la cuenta de lo que está ocurriendo” (inteligencia del presente), 3° “anticipar cuales son las líneas previsibles” (capacidad de llegar a conclusiones).
- c) prevenir el futuro: en la práctica la previsión del futuro es incompleta y en teoría es imposible. Al prevenir el futuro lo que se hace es que el riesgo apueste por la solución que se ve con más perspectivas de realización.

Ahora bien, cabe preguntarnos: ¿Cuáles son las cualidades que debe reunir un profesional para ser prudente? y la respuesta es una buena formación teórico-técnica, equidad al juzgar y a considerar los problemas que se plantean para su resolución, equilibrio interior, imparcialidad, capacidad para tomar decisiones oportunas y sensatez.

El profesional prudente no es el que no se equivoca nunca, sino el que sabe rectificar los propios errores y saca provecho de sus fracasos, acumulando experiencia, aprendiendo, renovando la decisión de continuar, ejerciendo los propios deberes y derechos profesionales.

La prudencia es a veces creativa y emprendedora y todo buen profesional es de algún modo emprendedor, el que ejerce la “prudencia profesional” lucha con los errores, la negligencia y la inconsistencia.

#### b) Objetivos de la Profesión Contable

Nuestro Código de Ética establece que los objetivos de la profesión son trabajar al más alto nivel de profesionalidad con el fin de obtener el mayor nivel posible de ejecución y en general para satisfacer los requisitos de orden público. El actuar virtuoso y la profesionalidad tienen en común hábitos libremente elegidos y cultivados que, por su mutua relación emotivo - intelectual, son lo contrario de la rutina y del profesionalismo. Los valores morales alejan del peligro del automatismo en el trabajo y de la deformación profesional.

El practicar la laboriosidad “hace lo que debe y está en lo que hace, no por rutina, ni por ocupar las horas, sino como fruto de una reflexión atenta y ponderada”.

Los principios y valores éticos hacen rendir al máximo la inteligencia y la voluntad. El trabajo profesional no se puede reducir a simples condiciones estables de vida, a fuente de recursos económicos, ni se lo puede colocar en una posición autónoma frente a la ética y a las estructuras porque nunca es fin sino medio, es primero de todo, realización



moral de la propia personalidad, de los proyectos y de las aspiraciones nobles de cada uno, pero debe ser también expresión de la solidaridad humana.

Los objetivos antes enunciados exigen las siguientes cualidades básicas:

- ❖ Credibilidad: En toda sociedad hay necesidad de que la información sea creíble, es decir que sea aceptada como verdadera una cosa cuyo conocimiento no tiene por propia experiencia, sino que le es comunicado por otro. Hay que recordar que la veracidad es el fundamento esencial de la Información, solo así será creíble. Sin ella sería lo contrario, desinformación o lo que es peor deformación.
- ❖ Profesionalidad: El trabajo profesional implica una serie de actividades especializadas que se realizan fuera del sistema de relaciones familiares y que son un elemento importante en la definición social de los individuos que las llevan a cabo, es un contador público, un economista, un actuario, un administrador. Así los individuos son identificados con claridad por sus clientes, empleadores y otras partes interesadas, como profesionales en ciencias económicas. Es decir, el sentido pleno del trabajo profesional se configura como el de una actividad que permite el acceso del hombre a bienes que son necesarios para su subsistencia y desarrollo y que solo la red de relaciones profesionales, como mercado en cuanto a “lugar” ideal en el que se realizan intercambios, hace posible y además, constituye un ámbito de directa realización del valor de persona del trabajador.
- ❖ Confianza: Es una fuerza creadora que hace que el otro, el profesional, sea digno de crédito, de fiarse y por lo tanto le hace responsable. Constituye la premisa indispensable para el diálogo.
- ❖ Calidad de Servicios: La calidad de servicio significa:
  - satisfacer plenamente las necesidades del cliente
  - cumplir las expectativas del cliente
  - despertar nuevas necesidades del cliente

- lograr servicios con cero defectos
  - hacer bien las cosas desde la primera vez
  - diseñar producir y entregar un servicio de satisfacción total
  - una solución y no un problema
  - producir el servicio de acuerdo a las normas técnicas y éticas establecidas
- 
- ❖ Confidencialidad: Los usuarios de los profesionales en ciencias económicas deben poder contar con que la provisión de esos servicios se haga en un marco de reserva o secreto. Se es confidencial en la medida que se respeta el secreto profesional.
  
  - ❖ Objetividad: Es una tendencia y un empeño o meta, como un firme propósito del que informa, para ver, comprender y comunicar en acontecimiento tal cual es, prescindiendo de las preferencias, intereses o posturas propias. En toda objetividad, en el fondo, como fin se encuentra la verdad.
  
  - ❖ Integridad: Un profesional es integro en la medida que cumple exactamente y con rectitud los deberes de sus servicios profesionales.
  
  - ❖ Idoneidad Profesional: Los profesionales en ciencias económicas deben ejecutar sus servicios con cuidado, competencia y diligencia, y tienen el deber de formarse permanentemente en lo referente a su propio ámbito profesional.
  
  - ❖ Solidaridad Profesional: Es una concreción del bien fundamental de la sociabilidad. Se puede definir con la contribución o bien común en las interdependencias sociales de acuerdo con la propia capacidad y las posibilidades reales. La práctica de la solidaridad profesional ha de respetar la iniciativa y la creatividad y el sentido de responsabilidad de los demás sin observarlos ni privarlos de lo que ellos son capaces de hacer.

- ❖ **Responsabilidad:** La responsabilidad ética se refiere a la capacidad del ser humano de responder de los actos que realiza y de las consecuencias previsibles de esos actos en su contenido ético. La responsabilidad implica que quien actúa sea dueño de sus actos, y esto exige que sepa que va a hacer y decida hacerlo.
  
- ❖ **Dignidad Profesional:** La racionalidad y la libertad del ser humano son elementos esenciales de su identidad que le otorgan una dignidad muy superior a la que tienen los demás seres de su entorno material.  
Esto conlleva una exigencia radical de no tratar nunca a las personas como meros instrumentos de ganancias o de consumo, es decir, no cosificar a las personas negándoles su identidad.

c) **Disposiciones relevantes**

*“**AMBITO DE APLICACIÓN:** Estas normas son de aplicación para todos los profesionales matriculados de este Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires, en razón de su estado profesional y/o en el ejercicio de su profesión, ya sean en forma independiente o en relación de dependencia, en el ámbito privado o público, comprendiendo la actividad docente y la investigación.*

***ESTADO PROFESIONAL:** Constituyen violación a los deberes inherentes al estado profesional, aunque la causa de los hechos no implique el ejercicio de las actividades específicas de la profesión:*

- a) La violación de la Constitución de la Nación y de la Provincia de Buenos Aires.*
- b) La pérdida de la nacionalidad o la ciudadanía, cuando la causa que la determine importe indignidad.*
- c) La condena por delitos contra la propiedad o la administración en general.*
- d) La condena o pena de inhabilitación profesional.*
- e) La violación de incompatibilidades legales y/o profesionales.*
- f) La participación como director, administrador, docente y/o propietario, socio o accionista de establecimientos que otorguen títulos, diplomas o certificados o designaciones iguales o similares al ámbito de incumbencia de las profesiones en Ciencias Económicas, no autorizados conforme a la Ley 24.521 o el ordenamiento legal que la sustituya.*
- g) La violación del Código de Ética en el desempeño de funciones o cargos que supongan la aplicación de los conocimientos propios de los profesionales en ciencias económicas, aunque las leyes o reglamentaciones en vigor no exijan poseer los títulos pertinentes.*
- h) La violación del Código de Ética en el desempeño de funciones o cargos electivos correspondientes a organismos o instituciones profesionales y/o de política colegial.*
- i) La protección manifiesta o encubierta al ejercicio ilegal de la profesión.*

## **“Responsabilidad profesional y legal del Auditor ante el delito de balance falso”**

Arzone Gutierrez, María Soledad

Departamento de Metodología de la Investigación – Universidad FASTA

---

j) Los actos que afecten las normas de respetabilidad y decoro propias de un graduado universitario.

**NORMAS LEGALES:** Los profesionales deben respetar las disposiciones legales y reglamentarias aplicables como consecuencia del ejercicio de la profesión. Igualmente, deben acatar las normas técnicas vigentes, y demás resoluciones del Consejo Profesional.

**PRINCIPIOS FUNDAMENTALES:** Los profesionales deben observar principios que constituyen normas permanentes de conducta y finalidad del ejercicio profesional, el que debe realizarse a conciencia, con prudencia, integridad, dignidad, veracidad, buena fe, lealtad, humildad y objetividad.

**COMPETENCIA – CAPACITACION CONTINUA:** Los profesionales deben atender los asuntos que les sean encomendados con responsabilidad, diligencia, competencia y genuina preocupación.

Tienen la obligación de mantener un alto nivel de idoneidad profesional, para lo cual deben capacitarse en forma continua.

**COMPORTAMIENTO – CUMPLIMIENTO:** Los profesionales deben evitar la acumulación o aceptación de cargos, funciones, tareas o trabajos profesionales que excedan sus posibilidades de cumplimiento.

Deben actuar acorde al decoro y buena reputación de la profesión, y evitar cualquier conducta que pueda traer descrédito a la misma, ello implica responsabilidades para con los colegas, con quienes han contratado sus servicios y con terceros.

No deben aconsejar ni intervenir cuando su actuación profesional permita, ampare o facilite actos incorrectos, pueda utilizarse para confundir o sorprender la buena fe de terceros, usarse en forma contraria al interés público, a los intereses de la profesión o para violar la ley.

La utilización de la técnica para deformar o encubrir la realidad es agravante de la falta ética.

Los profesionales no deben aceptar ofrecimientos de servicios que formulen los organismos del Estado Nacional, Provincial o Municipal, cuando los mismos se aparten de las normas legales y reglamentarias que regulen el proceso de contrataciones.

**RESPONSABILIDAD:** La responsabilidad por la actuación de los profesionales es personal e indelegable, siempre deben dar respuesta de sus actos.

En los asuntos que requieran la actuación de colaboradores, deben asegurar su intervención y supervisión personal mediante la aplicación de normas y procedimientos técnicos adecuados a cada caso.

No deben firmar documentación relacionada con la actuación profesional que no haya sido preparada, analizada o revisada personalmente o bajo su directa supervisión, dejando constancia en que carácter la suscriben.

**RESPONSABILIDAD EN EL MANEJO DE DINERO DE CLIENTES:** El dinero de los clientes en poder del profesional sólo debe ser usado para cumplimentar el destino previsto. En todo momento el profesional debe rendir cuenta a su titular.

Sólo podrá compensar el dinero en su poder con honorarios que se le adeuden, cuando su cliente expresamente lo autorice.

**EJERCICIO PROFESIONAL – VINCULACION CON NO PROFESIONALES:** El ejercicio de las profesiones de ciencias económicas es personal. Los matriculados no deben

## **“Responsabilidad profesional y legal del Auditor ante el delito de balance falso”**

Arzone Gutierrez, María Soledad

Departamento de Metodología de la Investigación – Universidad FASTA

---

*permitir que otra persona ejerza la profesión en su nombre, ni prestar servicios profesionales y/o facilitar –ya sea por acción u omisión- el ejercicio de incumbencias profesionales a quienes carezcan de título habilitante o no se hallaren matriculados en este Consejo Profesional.*

**USO DE TITULOS DE CARGOS DE ENTIDADES PROFESIONALES:** *Los profesionales que desempeñen o hubieren desempeñado cargos en cualquiera de los órganos del Consejo Profesional, o en otras entidades representativas de la profesión, se abstendrán de utilizar esa posición en beneficio propio. Solamente podrán referenciar el o los cargos ocupados como relación de antecedentes o al actuar en nombre de dichas entidades.*

**PRINCIPIOS TECNICOS:** *Todo informe, dictamen o certificación, y toda otra actuación profesional, debe responder a la realidad y ser expresada en forma clara, precisa, objetiva y completa, de modo tal que no pueda entenderse erróneamente. El Profesional debe dejar constancia en todos los casos de la fuente de donde fueron extraídos los datos y demás elementos utilizados para su formulación.*

**INTERRUPCION DE SERVICIOS PROFESIONALES:** *Los profesionales no deben interrumpir sus servicios sin comunicarlo a quienes corresponda con antelación razonable, salvo que circunstancias especiales justifiquen su omisión.*

**CAPTACION CLIENTES DE COLEGAS:** *Los profesionales no deben tratar de atraer los clientes de un colega, empleando para ello recursos o prácticas reñidas con el espíritu de este código. No obstante, tienen derecho a prestar sus servicios cuando les sean requeridos, previa comunicación al profesional actuante.*

**SOCIEDADES ENTRE PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONÓMICAS:** *Los profesionales sólo deben integrar sociedades, cuyo objeto sea desarrollar incumbencias reservadas a profesionales en ciencias económicas, cuando:*

- a) La totalidad de sus componentes posean los respectivos títulos habilitantes y estén matriculados en el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires.*
- b) La sociedad se halle inscripta en el Registro Especial que a tal efecto lleva el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires.*
- c) La sociedad se dedique exclusivamente a la prestación de servicios profesionales.*

**RESPONSABILIDAD ETICA DE LOS INTEGRANTS DE SOCIEDADES PROFESIONALES:** *El socio firmante de las actuaciones, informes, dictámenes o certificaciones, es el responsable primario de tales actos y debe asumir las consecuencias éticas de los mismos.*

*Los restantes socios, podrán tener responsabilidad secundaria en la medida que su conducta, ya sea por acción u omisión, haya posibilitado o contribuido a la realización del acto punible.*

**RELACIONES ENTRE COLEGAS:** *La convivencia interprofesional debe desarrollarse en un marco de mutuo respeto y absoluta confraternidad. No se deben formular manifestaciones que puedan significar menoscabo a otro u otros colegas en su idoneidad, prestigio o moralidad.*

**SECRETO PROFESIONAL:** *La relación entre profesionales y clientes debe desarrollarse dentro de la más absoluta reserva, respetando la confidencialidad de la información*

## **“Responsabilidad profesional y legal del Auditor ante el delito de balance falso”**

Arzone Gutierrez, María Soledad

Departamento de Metodología de la Investigación – Universidad FASTA

---

acerca de los asuntos de los clientes o empleadores adquirida en el curso de sus servicios profesionales.

Los profesionales deberán guardar secreto aún después de finalizada la relación entre el profesional y el cliente o empleador.

Los profesionales tienen el deber de exigir a sus colaboradores bajo su control y a las personas de quienes obtienen asesoramiento y asistencia, absoluta discreción y observancia del secreto profesional. Ha de hacerles saber que ellos están también obligados a guardarlo.

El secreto profesional requiere que la información obtenida como consecuencia de su labor no sea usada para obtener una ventaja personal o para beneficio de un tercero.

El profesional puede revelar el secreto, exclusivamente ante quien tenga que hacerlo y en sus justos y restringidos límites, en los siguientes casos:

a) Cuando el profesional es relevado por el cliente o empleador de guardar el secreto, no obstante ello debe considerar los intereses de todas las partes, incluyendo los de terceros que podrían ser afectados.

b) Cuando exista un imperativo legal.

c) Cuando el profesional se vea perjudicado por causa del mantenimiento del secreto de un cliente o empleador y este sea el autor voluntario del daño. El profesional ha de defenderse en forma adecuada, con máxima discreción y en los límites justos y restringidos.

No deberá divulgar entre terceros detalles peyorativos de su cliente o empleador para desacreditarle como persona.

d) Cuando guardar el secreto pueda conducir a condenar a un inocente

e) Cuando el profesional deba responder a un requerimiento o investigación del Tribunal de Ética. En este caso no puede escudarse en el secreto para ocultar información esencial para la resolución del caso.

HONORARIOS: Los honorarios profesionales han de ser justo reflejo del trabajo realizado para el usuario, teniendo en cuenta:

a) La naturaleza e importancia del trabajo.

b) Los conocimientos y técnicas requeridos para el tipo de servicios profesionales prestados.

c) El nivel de formación y experiencia para llevar a cabo el trabajo.

d) El tiempo insumido por el profesional y por el personal a su cargo que participó en la tarea.

e) El grado de responsabilidad que conlleva la prestación de los servicios.

f) Las disposiciones legales y reglamentarias vigentes en la materia.

Los profesionales no deben dar ni aceptar participación o comisiones por asuntos que, en el ejercicio de la actividad profesional, reciban de o encomienden a otro colega, salvo las que correspondan a la ejecución conjunta de una labor o surjan de la participación en sociedades profesionales.

Tampoco deben dar ni aceptar participaciones o comisiones por negocios o asuntos que reciban de o proporcionen a graduados de otras carreras o a terceros.

Cuando actúen por delegación de otro profesional deben abstenerse de recibir honorarios o cualquier otra retribución, sin autorización de quien les encomendó la tarea.

INDEPENDENCIA: El profesional debe tener independencia con relación al ente que se refiere la información, dictamen o certificación, a fin de lograr imparcialidad, objetividad y veracidad en sus juicios.

Además de ser independiente, debe ser reconocido como tal por quienes contraten sus servicios.

Las cualidades fundamentales inherentes a la independencia son las siguientes:

- a) **CONDUCTA:** La conducta debe ser tal que no permita que se exponga a presiones que lo obliguen a aceptar o silenciar hechos que alterarían la corrección de su informe.
- b) **ECUANIMIDAD:** La actitud debe ser totalmente libre de prejuicios. Debe colocarse en una posición imparcial respecto al cliente, a sus directivos y accionistas. La misma posición cabe frente a terceros, sean éstos deudores, acreedores o el mismo Estado. El enfoque libre y ecuánime se logra cuando se adopta una posición de total independencia mental.<sup>5</sup>

**Normas de auditoría establecidas por la Federación Argentina de Consejos Profesionales e Ciencias económicas (RT N° 7)**

La RT N° 7 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas, relativa a las normas de auditoría, establece lo siguiente:

**NORMAS SOBRE AUDITORIA EXTERNA DE INFORMACION CONTABLE**

**A. CONDICIÓN BÁSICA PARA EL EJERCICIO DE LA AUDITORIA**

**INDEPENDENCIA**

1. El contador público (en adelante indistintamente el "auditor") debe tener independencia con relación al ente al que se refiere la información contable.

**FALTA DE INDEPENDENCIA**

2. El auditor no es independiente en los siguientes casos:

2.1. Cuando estuviera en relación de dependencia, con respecto al ente cuya información contable es objeto de la auditoría o con respecto a los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquel del que es auditor, o lo hubiera estado en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto de la auditoría.

No se considera relación de dependencia al registro de documentación contable, la preparación de los estados contables y la realización de otras tareas similares remuneradas mediante honorarios, en tanto no coincidan con funciones de dirección, gerencia o administración del ente cuyos estados contables están sujetos a la auditoría.

2.2. Cuando fuera cónyuge o pariente por consanguinidad, en línea recta o colateral hasta el cuarto grado inclusive, o por afinidad hasta el segundo grado, de alguno de los

---

<sup>5</sup> CODIGO DE ETICA DEL CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONOMICAS DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES. LEY 10.620. Aprobado en la Asamblea Ordinaria y Extraordinaria del día 29/06/01. Vigencia: 1° de Enero de 2002

## **“Responsabilidad profesional y legal del Auditor ante el delito de balance falso”**

Arzone Gutierrez, María Soledad

Departamento de Metodología de la Investigación – Universidad FASTA

---

*propietarios, directores, gerentes generales o administradores del ente cuya información contable es objeto de la auditoría o de los entes vinculados económicamente a aquel del que es auditor.*

*2.3. Cuando fuera socio, asociado, director o administrador del ente cuya información contable es objeto de la auditoría, o de los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquel del que es auditor, o lo hubiese sido en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto de la auditoría.*

*No existe falta de independencia cuando el auditor fuera socio o asociado de entidades civiles sin fines de lucro (clubes, fundaciones mutuales u otras organizaciones de bien público) o de sociedades cooperativas, cuya información contable es objeto de la auditoría o de los entes económicamente vinculados a aquel del que es auditor.*

*2.4. Cuando tuviera intereses significativos en el ente cuya información contable es objeto de la auditoría o en los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquel del que es auditor, o los hubiera tenido en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto de la auditoría.*

*2.5. Cuando la remuneración fuera contingente o dependiente de las conclusiones o resultados de su tarea de auditoría.*

*2.6. Cuando la remuneración fuera pactada sobre la base del resultado del período a que se refieren los estados contables sujetos a la auditoría. No vulneran esta normas las disposiciones sobre aranceles profesionales que fijan su monto mínimo sobre la base del activo, pasivo, o ingresos por ventas o servicios del ente.*

### **VINCULACIÓN ECONÓMICA**

*3. 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:*

*3.1. Cuando tuvieran vinculación significativa de capitales.*

*3.2. Cuando tuvieran, en general, los mismos directores, socios o accionistas.*

*3.3. Cuando se tratase de entes que por sus especiales vínculos debieran ser considerados como una organización económica única.*

### **ALCANCE DE LAS INCOMPATIBILIDADES**

*4. Los requisitos de independencia son de aplicación tanto para el contador público que emite su informe, como para todos los integrantes del equipo de trabajo que intervienen en esa auditoría, ya fueran estos profesionales en ciencias económicas, profesionales en otras disciplinas o no profesionales.*

*5. En los casos de sociedades de profesionales, la incompatibilidades determinadas en*



*II.A.2., se extienden a todos los socios o asociados del contador público.*

**B. NORMAS PARA EL DESARROLLO DE LA AUDITORIA**

*1. A través del desarrollo de la tarea, el auditor debe obtener elementos de juicio válidos y suficientes que respalden su informe relativo a lo siguiente:*

*1.1. Auditoría realizada para determinar la razonabilidad de la información presentada por los estados contables básicos.*

*1.2. Revisión limitada de los estados contables correspondientes a períodos intermedios, de alcance inferior al necesario para determinar la razonabilidad de la información presentado por los estados contables básicos.*

*1.3. Situaciones de hecho o comprobaciones especiales que no requieren la emisión de un juicio técnico (certificación).*

*1.4. Investigaciones especiales.*

**AUDITORIA DE ESTADOS CONTABLES**

*2. Para obtener los elementos de juicio válidos y suficientes que le permitan emitir su opinión o abstenerse de ella sobre los estados contables de un ente, el auditor debe desarrollar su tarea siguiendo los pasos que se detallan a continuación:*

*2.1. Obtener un conocimiento apropiado de la estructura del ente, sus operaciones y sistemas, las normas legales que le son aplicables, las condiciones económicas propias y las del ramo de sus actividades.*

*2.2. Identificar el objeto del examen (los estados contables, las afirmaciones que los constituyen -existencia, pertenencia al ente, integridad, valuación y exposición- o lo que debieran contener).*

*2.3. Evaluar la significación de lo que se debe examinar, teniendo en cuenta su naturaleza, la importancia de los posibles errores o irregularidades y el riesgo involucrado.*

*2.4. Planificar en forma adecuada el trabajo de auditoría, teniendo en cuenta la finalidad del examen, el informe a emitir, las características del ente cuyos estados contables serán objeto de la auditoría (naturaleza, envergadura y otros elementos) y las circunstancias particulares del caso.*

*La planificación debe incluir la selección de los procedimientos a aplicar, su alcance, su distribución en el tiempo y la determinación de si han de ser realizados por el auditor o por sus colaboradores. Preferentemente, la planificación se debe formalizar por escrito y, dependiendo de la importancia del ente, debe comprender programas de trabajo detallados.*

*2.5. Reunir los elementos de juicio válidos y suficientes que permitan respaldar su*

*informe a través de la aplicación de los siguientes procedimientos de auditoría:*

*2.5.1. Evaluación 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. Esta evaluación es conveniente que se desarrolle en la primera etapa porque sirve de base para perfeccionar la planificación en cuanto a la naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas de auditoría a aplicar. El desarrollo de este procedimiento implica cumplir los siguientes pasos:*

*1.5.1.1. Relevar las actividades formales de control de los sistemas que son pertinentes a su revisión.*

*2.5.1.2. Comprobar que esas actividades formales de control de los sistemas se aplican en la práctica.*

*2.5.1.3. Evaluar las actividades reales de control de los sistemas, comparándolas con las que considere razonables en las circunstancias.*

*2.5.1.4. Determinar el efecto de la evaluación mencionada sobre la planificación de modo de replantear, en su caso, la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría seleccionados previamente.*

*2.5.1.5. Emitir, en su caso, un informe con las observaciones recogidas durante el desarrollo de la tarea y las sugerencias para el mejoramiento de las actividades de control de los sistemas examinados.*

*2.5.2. Cotejo de los estados contables con los registros de contabilidad.*

*2.5.3. Revisión de la correlación entre registros y entre estos y la correspondiente documentación comprobatoria.*

*2.5.4. Inspecciones oculares (por ej.: arqueos de caja, documentos e inversiones; observación de inventarios físicos; observación de la existencia de bienes de uso).*

*2.5.5. Obtención de confirmaciones directas de terceros (por ej.: bancos, clientes, proveedores, asesores legales).*

*2.5.6. Comprobaciones matemáticas.*

*2.5.7. Revisiones conceptuales.*

*2.5.8. Comprobación de la información relacionada.*

*2.5.9. Comprobaciones globales de razonabilidad (por ej.: análisis de razones y tendencias, análisis comparativo e investigación de fluctuaciones de significación).*

*2.5.10. Examen de documentos importantes (por ej.: estatutos, contratos, actas, escrituras y similares).*

2.5.11. Preguntas a funcionarios y empleados del ente.

2.5.12. Obtención de una confirmación escrita de la dirección del ente de las explicaciones e informaciones suministradas.

*Los procedimientos usuales enunciados pueden ser modificados, reemplazados por otros alternativos o suprimidos, atendiendo a las circunstancias de cada situación. En estos casos, el auditor debe estar en condiciones de demostrar que el procedimiento usual no fue practicable o de razonable aplicación o que, a pesar de la modificación, reemplazo o supresión, pudo obtener elementos de juicio válidos y suficientes.*

*Los procedimientos enunciados, en cuanto fueran de aplicación, deben ser utilizados además en la revisión de operaciones o hechos posteriores a la fecha del cierre de los estados contables objeto de la auditoría, para verificar en qué medida pudieron afectarlos.*

*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 estadísticos.*

2.6. Controlar la ejecución de lo planificado con el fin de verificar el cumplimiento de los objetivos fijados y, en su caso, realizar en forma oportuna las modificaciones necesarias a la programación.

*Con tal propósito, el auditor debe efectuar una revisión cuidadosa del trabajo de sus colaboradores a medida que se va desarrollando y una vez que ha sido completado.*

2.7. Evaluar la validez y suficiencia de los elementos de juicio examinados para respaldar el juicio del auditor sobre las afirmaciones particulares contenidas en los estados contables.

*Para ello, el auditor, utilizando su criterio profesional, debe hacer lo siguiente:*

2.7.1. Considerar su naturaleza y la forma en que se obtuvieron.

2.7.2. Considerar la importancia relativa de lo examinado en su relación con el conjunto.

2.7.3. Estimar el grado de riesgo inherente que depende, en buena parte, del grado de seguridad que ofrezcan las actividades de control de los sistemas involucrados.

2.8. Sobre la base de los elementos de juicio obtenidos, el auditor debe formarse una opinión acerca de la razonabilidad de la información que contienen los estados contables básicos en conjunto, de acuerdo con normas contables profesionales, o concluir que no le ha sido posible la formación de tal juicio.

2.9. Emitir su informe teniendo en cuenta las disposiciones legales, reglamentarias y profesionales que fueran de aplicación.

**REVISIÓN LIMITADA DE ESTADOS CONTABLES DE PERIODOS INTERMEDIOS**

3. Para obtener los elementos de juicio válidos y suficientes que respalden el informe relativo a la revisión de los estados contables de los períodos intermedios, de alcance inferior al necesario para emitir una opinión sobre la razonabilidad de la información que contienen dichos estados del ente, el auditor debe desarrollar su tarea de acuerdo con los siguientes pasos:

3.1. Obtener un conocimiento apropiado de la estructura de la organización, sus operaciones y sistemas, las normas legales que le son aplicables, las condiciones económicas propias y las del ramo de sus actividades.

3.2. Identificar el objeto del examen (los estados contables, las afirmaciones que los constituyen -existencia, pertenencia al ente, integridad, valuación y exposición- o lo que debieran contener).

3.3. Evaluar la significación de lo que se debe examinar, teniendo en cuenta su naturaleza y la importancia de los posibles errores o irregularidades y el riesgo involucrado.

3.4. Planificar en forma adecuada el trabajo de auditoría, teniendo en cuenta la finalidad del examen, el informe a emitir, las características del ente cuyos estados contables serán objeto de auditoría y las circunstancias particulares del caso.

La planificación debe incluir la selección de los procedimientos a aplicar, su alcance, su distribución en el tiempo y la determinación de si han de ser realizados por el auditor o por sus colaboradores. Preferentemente, la planificación se debe formalizar por escrito y, dependiendo de la importancia del ente, comprender programas de trabajo detallados.

3.5. Aplicar los siguientes procedimientos de auditoría:

3.5.1. El cotejo de los estados contables con los registros de contabilidad.

3.5.2. Las comprobaciones matemáticas de la información contenida en los estados contables.

3.5.3. La revisión conceptual de los estados contables.

3.5.4. La lectura de las actas de asamblea y directorio.

3.5.5. La revisión comparativa de los estados contables en su relación con los del último cierre del ejercicio, con los de los períodos intermedios anteriores y con los de los períodos intermedios similares de ejercicios anteriores.

3.5.6. Las comprobaciones globales de razonabilidad, (por ej.: el análisis de las razones y tendencias e investigación de las fluctuaciones de significación).

3.5.7. Los comentarios con los funcionarios del ente al que corresponden los estados contables objeto de auditoría, acerca de los aspectos importantes que pudieran afectar a

la información contenida en dichos estados.

La extensión de los procedimientos a aplicar por el contador público depende, en parte, de lo siguiente:

- Las características del ente al que correspondieren los estados contables objeto de auditoría.
- La realización de la auditoría de los estados contables anuales anteriores por el mismo contador público que efectúa esta revisión.
- El conocimiento, por parte del auditor, de las debilidades en las funciones de control de los sistemas aplicados por el ente.
- El conocimiento, por parte del auditor, de las prácticas contables del ente.
- El conocimiento, por parte del auditor, de los cambios importantes en la naturaleza o en el volumen de las operaciones del ente.

3.6. Controlar la ejecución de lo planificado con el fin de verificar el cumplimiento de los objetivos fijados y, en su caso, realizar en forma oportuna las modificaciones necesarias a la programación. Con tal propósito, el auditor debe efectuar una revisión cuidadosa del trabajo de sus colaboradores a medida que se va desarrollando y una vez que ha sido completado.

3.7. Evaluar la validez y suficiencia de los elementos de juicio examinados para respaldar el informe del auditor. Para ello, el auditor, utilizando su criterio profesional, debe hacer lo siguiente:

3.7.1. Considerar su naturaleza y la forma en que se obtuvieron.

3.7.2. Considerar la importancia relativa de lo examinado en su relación con el conjunto.

3.7.3. Estimar el grado del riesgo inherente que en buena parte, depende del grado de seguridad que ofrezcan las actividades de control de los sistemas involucrados.

3.8. Emitir su informe teniendo en cuenta las disposiciones legales, reglamentarias y profesionales que fueren de aplicación.

### **CERTIFICACIÓN**

4. Para emitir una certificación, el auditor debe obtener elementos de juicio válidos y suficientes que respalden las aseveraciones que aquella incluya.

### **INVESTIGACIONES ESPECIALES**

5. Para obtener elementos de juicio válidos y suficientes que respalden el informe relativo a las investigaciones especiales, el contador público debe desarrollar su tarea aplicando las etapas del proceso de formación del juicio del auditor detalladas en la normas II.B.2.,

*en cuanto fueren de aplicación. En ese caso, debe tener en cuenta las finalidades específicas para las cuales se requiere este informe.*

**PAPALES DE TRABAJO**

*6. Los programas escritos con la indicación de su cumplimiento y las evidencias reunidas por el auditor en el desarrollo de su tarea, constituyen el conjunto de sus papeles de trabajo.*

*7. Los papeles de trabajo deben contener lo siguiente:*

*7.1. La descripción de la tarea realizada.*

*7.2. Los datos y los antecedentes recogidos durante el desarrollo de la tarea, ya se trate de aquellos que el auditor hubiera preparado o hubiera recibido de terceros.*

*7.3. Las conclusiones sobre el examen de cada rubro o área y las conclusiones finales o generales del trabajo.*

*8. El auditor debe conservar por el plazo que fijen las normas legales o por seis años, el que fuera mayor, los papeles de trabajo, la copia de los informes emitidos y, en su caso, la copia de los estados contables objeto de la auditoría, firmada por el representante legal del ente al que estos correspondan.*

**C. NORMAS SOBRE LOS INFORMES**

*1. En todos los casos en que el nombre de un contador público se encuentre vinculado con los estados contables destinados a ser presentados a terceros, debe quedar en evidencia en todas las páginas que componen dichos estados, la relación que con ellos tiene el citado profesional. En ningún caso el contador público debe incorporar a los estados contables, únicamente su firma y sello.*

*2. Los informes del contador público deben cumplir con los requisitos o características que corresponden a toda información. En especial, se debe evitar los vocablos o expresiones ambiguas o que pudieran inducir a error a los interesados en el informe.*

*3. En todos los informes del contador público, las opiniones del profesional deben quedar claramente separadas de cualquier otro tipo de información.*

*4. Los informes del contador público se clasifican del siguiente modo:*

*4.1. Informe breve o resumido.*

*4.2. Informe extenso.*

*4.3. Informe de revisión limitada de los estados contables de los períodos intermedios.*

4.4. Informe sobre las actividades de control de los sistemas examinados.

4.5. Certificación.

4.6. Otros informes especiales.

### **INFORME BREVE**

#### **Definición**

5. El informe breve sobre los estados contables (para ser presentados a terceros) es el que emite un contador público, basado en el trabajo de auditoría realizado, mediante el cual el profesional expresa su opinión o declara que se abstiene de emitirla sobre la información que contienen dichos estados. El trabajo debe ser efectuado de acuerdo con estas normas de auditoría.

#### **Contenido**

6. El informe breve sobre estados contables se debe presentar con la siguiente sistematización.

6.1. Título.

6.2. Destinatario.

6.3. identificación de los estados contables de auditoría.

6.4. Alcance del trabajo de auditoría.

6.5. Aclaraciones especiales previas al dictamen, en su caso.

6.6. Dictamen u opinión sobre los estados contables en su conjunto o la indicación por la cual no se emite opinión.

6.7. Información especial requerida por leyes o disposiciones nacionales, provinciales , municipales o de los organismos públicos de control o de la profesión.

6.8. Lugar y fecha de emisión.

6.9. Firma del auditor.

#### **Título**

7. El título es "Informe del auditor".

**Destinatario**

8. El informe debe estar dirigido a quien hubiera contratado los servicios del auditor, o a quien el contratante indicara. En el caso que el destinatario fuera un ente, el informe se debe dirigir a sus propietarios o a las máximas autoridades.

**Identificación de los estados objeto de la auditoría**

9. Se debe identificar con precisión y claridad cada uno de los estados contables a los que se refiere el informe, la denominación completa del ente a quien pertenecen y la fecha o período a que se refieren.

**Alcance del trabajo de auditoría**

10. El informe debe contener una manifestación acerca de si el examen se desarrolló o no se desarrolló de acuerdo con las normas de auditoría vigentes.

11. Si existieran limitaciones al alcance de la tarea de auditoría que imposibilitaran la emisión de una opinión o implicaran salvedades a ésta, aquellas deben ser claramente expuestas en el apartado denominado "Alcance del trabajo de auditoría".

Tales limitaciones deben indicar los procedimientos no aplicados en su caso, señalando lo siguiente:

11.1 Si la restricción ha sido impuesta por el contratante del servicio de auditoría.

11.2. Si la restricción es consecuencia de otras circunstancias.

11.3. Si parte del trabajo de auditoría e apoya en la tarea realizada por otro auditor independiente (caso de inversiones en entes objeto de auditoría por este último auditor). Esta limitación al alcance será optativa. Si no se incluye, se supone que el auditor principal asume la responsabilidad sobre la totalidad de la información contenida en los estados contables sobre los que emite dictamen.

12. Cuando un procedimiento usual (de los detallados en la norma II.B.2.5.) se hubiese modificado, sustituido por otro alternativo o suprimido, y el auditor hubiera obtenido la evidencia válida y suficiente para sustentar adecuadamente su juicio, no es necesario dejar constancia en el apartado "Alcance del trabajo de auditoría" del procedimiento omitido.

**Aclaraciones especiales para el dictamen**

13. Cuando, según el juicio del auditor que emite el informe, fuera necesario formular aclaraciones especiales que permitan interpretar en forma más adecuada la información, dichas aclaraciones debe exponerlas en un apartado específico previo a aquel en que incluya el dictamen.

14. La exposición en notas a los estados contables de las aclaraciones mencionadas, cuando ello sea pertinente, excusa al auditor de incluirlas en su informe, pero debe



*indicar tal situación y remitirse a la nota respectiva.*

*15. El auditor no debe incluir en este apartado manifestaciones que en realidad representaren salvedades o excepciones que no reciban el tratamiento correspondiente en el párrafo del dictamen o de la opinión.*

**Dictamen**

*16. En este apartado el auditor 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.*

**Dictamen favorable sin salvedades**

*17. Cuando hubiere realizado su examen de acuerdo con estas normas el contador público debe opinar favorablemente, siempre que pueda manifestar que los estados contables objeto de la auditoría presentan razonablemente la información que ellos deben brindar de acuerdo con las normas contables profesionales.*

**Dictamen favorable con salvedades**

*18. El dictamen favorable puede ser acotado con limitaciones que se denominan, indistintamente, "salvedades" o "excepciones". Las salvedades se emplean cuando se trata de 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 auditoría.*

*19. Al expresar su salvedad, ya fuera ésta determinada o indeterminada, el auditor debe dejar constancia de la razón de su existencia y de la información adicional correspondiente.*

*20. 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.*

*21. 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.*

*22. No es necesario que el auditor haga referencia a que la información se presenta en forma uniforme respecto del ejercicio anterior. La ausencia de la salvedad indica que se ha cumplido con esa característica de la información y sólo corresponde referirse a ella cuando hubiera sido violada, a través de la enunciación de la excepción.*

23. La redacción de la salvedad por falta de uniformidad, con respecto a las pautas o a los criterios contables utilizados en el ejercicio anterior, debe contener una descripción clara del cambio, de las razones que lo motivan y de sus efectos cuantitativos. Asimismo, el auditor debe manifestar si está o no está de acuerdo con el cambio realizado.

24. Cuando la información a que se refiere la salvedad o excepción estuviera contenida en las notas a los estados contables, se debe aplicar la norma III.C.14.

#### **Dictamen adverso**

25. El auditor debe emitir un dictamen adverso cuando, como consecuencia de haber realizado su examen de acuerdo con estas normas de auditoría, 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. El conocimiento suficiente de los problemas por parte del auditor revela que es inapropiada una abstención de opinión.

26. 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 (generalmente en un párrafo previo ubicado en el apartado "Aclaraciones previas al dictamen").

#### **Abstención de opinión**

27. El auditor se debe abstener de emitir su opinión cuando no ha obtenido elementos de juicio válidos y suficientes para poder expresar una opinión sobre los estados contables en su conjunto.

La necesidad de emitir un informe con abstención de opinión puede originarse en lo siguiente:

27.1. Limitaciones importantes en el alcance de la auditoría.

27.2 Sujeción de una parte o de toda la información contenida en los estados contables a hechos futuros, cuya concreción no pudiera evaluarse en forma razonable y cuya significación potencial no admita la emisión de una opinión con salvedad indeterminada.

28. La abstención de emitir una opinión puede ser aplicada a toda la información examinada o a una parte de ella.

29. El auditor debe indicar en su informe, en los apartados pertinentes (alcance del trabajo de auditoría o aclaraciones previas al dictamen), las razones que justifican la abstención de opinión.

#### **Opinión parcial**

30. El auditor que hubiera emitido un dictamen adverso sobre los estados contables en su conjunto o se hubieran abstenido de opinar sobre ellos, puede emitir una opinión parcial

sobre algunos aspectos de la información que contienen dichos estados, siempre que ocurra lo siguiente:

30.1. Considere que esa opinión es de utilidad para los interesados.

30.2. El alcance de su trabajo, medido con respecto a la significación de los rubros parciales sobre los que dictamina, fuera suficiente, y cuando estos fueran suficientemente importantes en conjunto.

31. La opinión parcial debe ser redactada cuidadosamente para evitar que se cree una confusión en los interesados en el informe con respecto al juicio adverso sobre los estados contables en conjunto o la abstención de emitirlo.

### **Lugar y fecha de la emisión**

32. El lugar de la emisión es aquel en que el contador público firma su informe.

33. La fecha de emisión (día, mes y año) es, generalmente, aquella en que se hubiera concluido el trabajo de auditoría en dependencias de la organización a que corresponden los estados contables examinados. Esta fecha limita la responsabilidad del auditor en cuanto al conocimiento de hechos posteriores a la fecha de los estados contables que pudieran tener influencia significativa en las informaciones que ellos contienen, ya fueran los siguientes:

33.1. Aquellos que tuvieran una influencia directa en la situación patrimonial o en los resultados de las operaciones mostrados en los estados contables.

33.2. Aquellos que, si bien no tienen la influencia indicada en la norma inmediatamente precedente, deben incluirse en una nota a los estados contables porque afectan la apreciación del futuro de la situación patrimonial o de los resultados del ente.

### **Firma**

34. El informe debe llevar la firma del contador público, con la aclaración de su nombre y apellido completos, título profesional y número de inscripción en la matrícula del consejo profesional correspondiente.

35. Cuando se tratara de sociedades profesionales inscriptas en los consejos profesionales, se debe colocar su denominación antes de la firma del contador público integrante que suscribe el informe respectivo, debiendo hacerse constar su carácter de socio.

### **Forma de presentación**

36. El auditor debe presentar su informe por separado o adjunto a los estados contables objeto de la auditoría. En ambos casos, las formas de estos que contuvieran los estados básicos deben estar firmadas por el auditor y las restantes deben estar firmadas o

*inicializadas por éste*<sup>6</sup>

### Negligencia y sanciones

Las características del proceso de determinación de responsabilidad profesional son muy similares a las que llevarán adelante un proceso penal. Como el bien tutelado es la comunidad profesional, son los consejos profesionales los que ejercen el poder de policía del ejercicio profesional, mediante sus tribunales de disciplina.

El proceso puede originarse por tres medios: por denuncia, de oficio o por derivación. Cualquier persona o entidad puede realizar una denuncia ante el Consejo Profesional en el que el auditor se halla matriculado. No es necesario que se compruebe daño o afectación. También el Consejo Profesional respectivo puede detectar un hecho susceptible de ser investigado e iniciar un expediente para realizar la investigación. La derivación, por su parte, deviene cuando un organismo que ha investigado un hecho informa al Consejo Profesional el avance o el resultado de su investigación.

Desde ese momento, el proceso avanza sin necesidad de impulso externo, ya que es la misma profesión, por medio de los Consejos Profesionales, la que está interesada en la resolución del hecho. Por lo tanto, los mismos tribunales de disciplina son los que solicitan información e impulsan la causa hasta que ella finalice con un resultado.

Las sanciones que podrían imponerse a los auditores de estados contables son:

- ❖ Advertencia privada (no trasciende al público) o advertencia pública (a ser divulgada).
- ❖ Multa.
- ❖ Prohibición temporal para auditar estados contables de entidades con determinadas características, incorporar nuevos clientes con determinadas características, ejercer la auditoría o ejercer la profesión contable.

---

<sup>6</sup> Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas. Resolución Técnica N° 7. Normas de Auditoría.

- ❖ Revocación de la autorización para auditar estados contables de entidades con determinadas características, incorporar nuevos clientes con determinadas características, ejercer la auditoría o ejercer la profesión contable.

Si las faltas éticas quedaran impunes, se disminuiría la confianza del público en:

- ❖ Los contadores públicos individualmente considerados.
- ❖ La profesión contable.
- ❖ La efectividad de los códigos de conducta profesional.
- ❖ El accionar de los organismos encargados de vigilar su aplicación.

Los regímenes disciplinarios son, por lo tanto, imprescindibles. Su implantación obliga a adoptar decisiones sobre éstas cuestiones:

- ❖ Qué conductas profesionales deben ser castigadas.
- ❖ En materia de sanciones: quiénes podrían recibirlas, qué castigo aplicar ante cada falta ética, cuál debería ser su alcance territorial y qué publicidad darle.
- ❖ Qué entes deben ejercer la potestad disciplinaria y pueden por lo tanto aplicar sanciones.
- ❖ Qué mecanismos deberían establecerse para que dicho ente tome noticias de hechos que podrían configurar faltas éticas.
- ❖ Cuándo deberían iniciarse actuaciones disciplinarias.
- ❖ Qué reglas procesales deberían aplicarse.
- ❖ Si debe existir un régimen de prescripción y, en tal caso, con qué características.

*~ Capítulo II ~*

*“Responsabilidad civil del auditor  
externo de estados contables”*

### Elementos de la responsabilidad civil

La responsabilidad civil se refiere a la obligación de cumplir con lo dispuesto en cláusulas contractuales entre las partes de una relación jurídica regulada por un acuerdo y a la obligación de reparar los daños y perjuicios causados por actos ilícitos atribuibles al profesional.

El auditor debe considerar los riesgos que su actividad implica. Éstos riesgos serán menores si el auditor:

- ❖ Es independiente
- ❖ Ajusta su conducta a la ética
- ❖ Respeta las normas de auditoría
- ❖ Investiga la integridad de los administradores de sus clientes potenciales ya que su mala conducta puede aumentar el riesgo de fraude
- ❖ Documente por escrito mediante un contrato las obligaciones asumidas con el cliente
- ❖ Contrate un seguro por responsabilidad acorde a los riesgos asumidos
- ❖ Conserve la evidencia de auditoría mientras la responsabilidad civil no haya prescripto

No obstante es posible que el auditor reciba demandas maliciosas y deba incurrir en costos importantes para defender su situación.

Se considera razonable que los auditores deban reparar los daños que causen:

- ❖ Al cliente por incumplimiento de contrato.
- ❖ Al cliente o a cualquier tercero por negligencia o dolo en la ejecución de la tarea o en la preparación de su informe.

La lista de posibles demandantes incluye a todo tercero porque el auditor no debe ignorar que su informe puede ser utilizado por cualquier persona y que su responsabilidad es frente a toda la sociedad.

La presentación de demandas civiles contra los auditores se rige por la legislación aplicable del lugar donde se prestó el servicio de auditoría.

### Incumplimiento de contrato

Según el Código Civil de la República Argentina *“Hay contrato cuando varias personas se ponen de acuerdo sobre una declaración de voluntad común destinada a reglar sus derechos. Las convenciones hechas en los contratos forman para las partes una regla a la que deben someterse como a la ley misma”*.<sup>7</sup>

La relación “cliente-auditor”, es aquella en la cual una de las partes se obliga a emitir una opinión o abstenerse de opinar sobre un documento contable o de otro tipo, luego de desarrollar un trabajo aplicando diversos procedimientos, mientras que la otra se compromete a abonar un precio.

El contrato de auditoría es un contrato de LOCACION DE OBRA puesto que el fruto del trabajo final del auditor es el informe correspondiente, se trata de un trabajo determinado. Además, podemos agregar a esta justificación, que el profesional elige libremente tanto los procedimientos a aplicar como el alcance y la oportunidad de su utilización; es por eso que el locador (el profesional en Ciencias Económicas), no se encuentra sometido a la relación de dependencia, ya que esto sí implicaría una locación de servicios; sino por el contrario obra por sí mismo actuando sólo con sujeción a las Normas de Auditoría aprobadas por la profesión.

Además lo esencial en un trabajo de auditoría es el producto final, “el informe”. Independiente de la opinión que en él se vuelque, esto confirma que la locación de obra es la figura jurídica apropiada, distinto hubiera sido si lo esencial del contrato fuera el trabajo del auditor, ya que de ser así podría justificar la clasificación de la locación de servicios.

---

<sup>7</sup> Código Civil de la República Argentina, artículos 1197. Editorial Zavallá, Edición 2009.



No constituye un contrato comercial ya que el trabajo profesional de ninguna manera es un acto de comercio, sino que es un acto civil. Tampoco constituye un mandato, ya que éste es el poder que una parte da a la otra para representarla, para que en su nombre y por su propia cuenta desarrolle uno o varios actos jurídicos. El trabajo de auditoría no es para nada una representación ya que el auditor no representa a su cliente y el trabajo que efectúa lo realiza por su cuenta y a su nombre. Por último podemos afirmar que el contrato de auditor tampoco encuadra en la figura de la locación de servicios, ya que éste tipo de locación reviste el carácter de un contrato consensual y tiene lugar cuando una de las partes se obligare a prestar un servicio, y la otra parte a pagarle por dicho servicio un precio en dinero.

Al existir un contrato por el trabajo de auditoría, sea éste instrumentado por escrito o no, la primera responsabilidad que asume el auditor es la de su cumplimiento. El mismo código civil otorga importancia fundamental a este aspecto cuando dice en su artículo 1197 que “Las convenciones hechas en los contratos forman para las partes una regla a la cual deben someterse como a la ley misma”.

Éste es, de hecho, el primer aspecto a tener en cuenta en la responsabilidad civil de auditor: el incumplimiento del contrato de auditoría, que trae consecuencias sólo entre las partes intervinientes del contrato, en éste caso, el auditor y el cliente.

La segunda cuestión que se debe considerar al tratar la responsabilidad civil del auditor es la que concierne a forma de cumplir el contrato, en efecto, no es suficiente el cumplimiento del mismo, sino que este debe cumplirse en tiempo, forma e integridad. Los desvíos respecto del cumplimiento en tiempo, forma e integridad, son la culpa (negligencia) y el dolo (intención). Esto significa que el incumplimiento de contrato podría existir mediando intención o no por parte del profesional.

### **Actividades previas a la contratación**

1) Primer contacto: Un auditor y un cliente potencial podrían haber tomado contacto por distintas razones:

- ❖ El profesional promovió la venta de sus servicios.
- ❖ El cliente potencial recurrió al auditor debido a su prestigio o por recomendación de un tercero.
- ❖ El auditor participó de un concurso abierto por el cliente potencial para contratar la auditoría de sus estados contables.
- ❖ También puede ocurrir que el cliente estuviese recibiendo otros servicios por parte del auditor; en este caso el contador público deberá evaluar si puede agregar la auditoría de estados contables sin violar las normas sobre independencia.

2) Conocimiento del potencial cliente: Para la elaboración de una propuesta de servicios profesionales (y en particular para la estimación de los honorarios a incluir en ella) se requiere cierto conocimiento sobre:

- ❖ Las actividades del potencial cliente.
- ❖ Los conceptos que representan las cuentas (y agrupamientos de ellas), que aparecerán en los estados contables a examinar.
- ❖ Los aspectos generales del ente, tales como:
  - ❖ Su denominación legal
  - ❖ Sus propietarios
  - ❖ Las entidades del mismo grupo económico
  - ❖ Los segmentos de negocios y geográficos en los que opera

Para cada segmento:

- Su importancia relativa dentro del ente.
- Las principales mercaderías o servicios vendidos.
- Las características especiales de la industria y los mercados en que se opera.
- Los canales de comercialización utilizados.
- Principales clientes, proveedores y materias primas.
- La localización de las correspondientes oficinas, plantas, sucursales y depósitos, etc.

- Los números aproximados de transacciones (ventas, compras, cobranzas, pagos, etc.)
- La lista de partes relacionadas.
- Leyes, decretos, regímenes regulatorios y contratos importantes para la vida del ente (ej.: estatutos, contrato de franquicias, uso de tecnologías, marcas, etc.)
- Organigrama del ente, si forma un grupo económico.
- Características del sistema contable (plan de cuentas, registros que se llevan, tipos de comprobantes, medios de registros, grado de descentralización, etc.)
- Deficiencias de control detectadas por el auditor anterior.
- Nombre y cargos de las personas con las que tendrá mayor interacción.

La información de este tipo suele obtenerse mediante:

- ❖ Visitas a instalaciones del potencial cliente;
- ❖ Lectura de los estados contables y memorias de los ejercicios; publicaciones especializadas en el ramo de actividades del cliente (ej.: cámaras empresarias); leyes, decretos, y contratos; etc.

3) Contacto con el Auditor Anterior: Antes de aceptar una primera auditoria, el auditor podría encontrar conveniente:

- ❖ La realización de algunas preguntas al colega que emitió un informe de auditoría sobre los estados contables anteriores del potencial cliente;
- ❖ Examinar sus evidencias de auditoría.

En tales casos, debería explicar a su potencial cliente la conveniencia de este contacto y solicitarle permiso para hacerlo y que autorice al auditor anterior a contestar las preguntas que formule, ya que de todos modos violaría el deber de guardar secreto profesional.

4) Evaluación del Riesgo de Auditoría: El auditor debe considerar el riesgo de emitir un informe de naturaleza distinta al que correspondería (riesgo de auditoría). Si éste superase al habitual, el auditor debería decidir si:

- ❖ Aceptará el trabajo, en cuyo caso los factores de riesgo deberán ser tenidos en cuenta para su planeamiento
- ❖ Lo rechazará por la existencia de problemas muy graves de control interno, por la convicción de que los administradores del posible cliente son deshonestos; o por la imposibilidad de planear y ejecutar la auditoría de una manera que brinde una seguridad razonable de que los posibles errores que contengan los estados contables serán detectados.

5) Estimación de los honorarios: Es razonable que el honorario a ser incluido en una propuesta de servicios profesionales, guarde una relación razonable con el nivel de conocimientos requeridos para el trabajo y el esfuerzo que éste demande. Es razonable considerar las horas que el auditor espera utilizar y, además, una asignación de los costos generales de la oficina del auditor que guarden una relación efectiva y significativa con el trabajo.

El costo del servicio se mide en la generalidad de los casos, en horas de trabajo las cuales tienen un costo de acuerdo a la calidad y cantidad del personal afectado. A éste costo se adicionan los relacionados con la papelería, correspondencia, viáticos y costos de movilidad.

6) Formulación de la propuesta: Una vez cumplidos los pasos anteriores, el auditor está en condiciones de elaborar su propuesta, la cual se materializará en un contrato de locación de obra que deberá firmarlo y luego remitirlo al cliente para que haga lo mismo.

### **Componentes de un Contrato de auditoría**

- 1) Destinatario: Deberá ser dirigido en forma clara y precisa a quien contratare los servicios del auditor, por ejemplo: Consejo de vigilancia, Directorio, Socios, etc.
- 2) Objetivos del trabajo: Definir con mayor precisión posible la tarea a desarrollar. No bastará con señalar: “la realización de la auditoría”, sino que será preciso definir con claridad la tarea, por ej.: examen de los estados contables a los efectos de emitir un informe sobre ellos.
- 3) Alcance del trabajo: Frente a un examen de estados contables será necesario señalar que éste será efectuado aplicando las normas de auditoría. Describir el contenido de las normas que se refieren al desarrollo del trabajo y las alternativas que podrían presentarse en el desarrollo de la auditoría y que podrían derivar en limitaciones a la opinión, o en su caso, opinión adversa o abstención. De este modo el cliente admitirá anticipadamente el desenlace que puede tener el servicio contratado.
- 4) Análisis de cuentas y otros elementos que se compromete a entregar el cliente al auditor: Indicar qué análisis de cuentas y otros elementos el cliente deberá hacer entrega al contador público para hacer factible su trabajo de auditoría.
- 5) Fechas de entrega al auditor de los estados contables y otros elementos a examinar: Resulta imprescindible precisar dichas fechas para poder concluir el trabajo de acuerdo a lo previsto.
- 6) Facilidad de acceso al auditor de toda documentación de respaldo de los registros contables: Es importante mencionar expresamente en el contrato que se deberá facilitar al auditor el acceso a la documentación correspondiente.
- 7) Fecha de iniciación y terminación del trabajo de auditoría: generalmente es en función de las fechas de entrega al auditor de los estados contables.

8) Equipo técnico: Señalar el equipo técnico que participará del trabajo, esto es si el auditor trabaja con colaboradores.

9) Otros aspectos: Es conveniente que se dedique un párrafo donde el auditor diga que no desarrolla su trabajo con el objetivo de garantizar que descubrirá todo tipo de irregularidades que se pudieran haber producido en la administración y registro de las operaciones, sino que su trabajo estará orientado a la emisión de una opinión sobre los estados contables.

De tratarse de una auditoría de Estados Contables sería oportuno incluir en el contrato una mención de que el cliente confirme por escrito ciertas aseveraciones que pudiera haber realizado durante el desarrollo del trabajo.

10) Honorarios y forma de pago: La forma de pago deberá ser específicamente aclarada. Para evitar cualquier tipo de responsabilidad por incumplimiento de contrato, cuando el precio de la locación se basa en un presupuesto, conviene estipular que los honorarios definidos podrían variar si, por culpa del cliente, el auditor debiera asignar tiempo profesional, en exceso a lo previsto. Esto podría ocurrir por ejemplo si tuviese en vigencia controles internos malos y esto obliga a cambiar la naturaleza o aumentar el alcance de las pruebas de auditoría, insumiendo así más horas de labor.

## Negligencia

Existe culpa o negligencia cuando no se cumplen los actos obligados por la ley o se realizan los prohibidos por ella sin intención de engaño. Lo mencionado se desprende del contenido del artículo 1073 del Código Civil que indica que “el delito puede ser un hecho negativo o de omisión, o un hecho positivo”. En cualquiera de los dos casos, el auditor comete ésta falta cuando su informe no es consecuencia del cumplimiento del deber profesional, pero sin que ese informe tenga desvíos a sabiendas del auditor.

En otras palabras, es negligente el auditor que no ejecuta su trabajo o no prepara su informe con el cuidado profesional esperado, sin que esto resulte de la intención de engañar a su cliente o al público, en cuyo caso no habría negligencia sino dolo.

Una consecuencia habitual de la negligencia del auditor es la emisión de un informe de carácter distinto al requerido por las normas de auditoría. Por ejemplo, podría ocasionar la emisión de un dictamen limpio, en lugar de una opinión adversa, como consecuencia de.

- ❖ No haber detectado desviaciones significativas en la aplicación de las normas contables profesionales que un trabajo bien hecho debería haber puesto en evidencia.
- ❖ Haberlas notado pero no haberlas tomado en cuenta al momento de redactar el informe.

Sin embargo, en este aspecto hay que tener un cuidado especial: el hecho de que exista culpa o negligencia no implica la existencia de una pena. El artículo 1066 del código civil indica que “no habrá acto ilícito punible si no hubiese daño causado, u otro acto exterior que lo pueda causar y sin que a sus agentes se les pueda imputar dolo, culpa o negligencia”.

Es decir, se introducen dos aspectos esenciales y distintivos del derecho civil: la existencia de un daño causado identificable y medible y la relación causal entre el acto cometido y el daño. Esto indica que, si se prepara un informe sin haber realizado el trabajo de auditoría correspondiente, o habiéndolo hecho sin el cuidado profesional pertinente, solo habrá pena civil cuando el informe tenga una conclusión distinta a la que debería haber tenido y esa conclusión distintiva haya generado un daño identificable.

En este aspecto tiene importante incidencia la distinción entre locación de obra y de servicios. En efecto, en la locación de servicios el elemento principal es el servicio prestado; por lo tanto, los incumplimientos lo son en la medida que lo afecten. En la locación de obra lo central es el producto final, por consiguiente, la afectación de la falta existe sobre ella.

Como hemos mencionado anteriormente, el contrato de auditoría representa una locación de obra en la cual el producto tiene una seguridad razonable, a su vez, la prestación del servicio tiene una importancia más allá de servir como medio. Por consiguiente debemos tener en cuenta las consideraciones sobre las generalidades del derecho civil mencionadas por Chapman, en el sentido de que “ninguna persona, con conocimientos especiales o sin ellos, asume el compromiso de que la tarea que llevará a cabo será efectuada con todo éxito, sin faltas ni errores; al ofrecer sus servicios especializados, el oferente se compromete a actuar con honestidad y buena fe, pero no garantiza infalibilidad, y responde ante quien contrata sus servicios, cuando mediara negligencia, mala fe o deshonestidad en el cumplimiento de su cometido; pero no responde por las pérdidas o daños que pudieran sobrevenir al prestatario de esos servicios como consecuencia de meros errores de apreciación o discernimiento” (siempre y cuando esos errores de apreciación o discernimiento puedan ocurrir de la realización de un trabajo razonablemente correcto).

## Delito

Los delitos no son solo inherentes al derecho penal; existen delitos civiles, que son aquellos incumplimientos contractuales hechos con intención. La mencionada existencia del delito civil muestra en forma clara que los campos civil y penal corren por caminos distintos pero, eventualmente, en forma concomitante; por ello, la acción civil encarada por un damnificado es independiente de la acción penal.

En el derecho civil, el delito tiene una característica que lo distingue del delito penal, no necesita estar tipificado taxativamente. Esto significa que la forma de acercarse es por el daño, y cualquier daño causado por dolo podría tener una sanción civil. Como veremos, no ocurre así con el delito penal, no puede interpretárselo por asociación, puesto que no existe si no está específicamente determinado en las normas del derecho positivo.



En conclusión, los delitos punibles en el derecho civil son todos aquellos que, partiendo del dolo, hayan causado un daño, sin importar si ellos están específicamente tipificados o no.

Por consiguiente, en el derecho civil no podremos hacer el análisis de si el delito está originado en estados contables falsos o no: la sola existencia de un informe falso (delito) o incorrecto (negligencia) abrirán las puertas de la responsabilidad civil.

En cuanto a la pena se aplica el artículo 1109 del código civil:

*Art. 1.109: “Todo el que ejecuta un hecho, que por su culpa o negligencia ocasiona un daño a otro, está obligado a la reparación del perjuicio. Esta obligación es regida por las mismas disposiciones relativas a los delitos del derecho civil.*

*Cuando por efecto de la solidaridad derivada del hecho uno de los coautores hubiere indemnizado una parte mayor que la que le corresponde, podrá ejercer la acción de reintegro.”<sup>8</sup>*

El espíritu del Código Civil es mostrar la falta desde la perspectiva de la razonabilidad. La naturaleza de la obligación es el proceso a de auditoría que deriva en el informe, de ahí que, si el proceso es lógicamente conducente al objetivo, no existirá incumplimiento (ni, obviamente, culpa) aunque el resultado haya sido distinto al que debería haber sido.

Creemos que una opinión similar se desprende de lo mencionado por Gregorini Clusellas, cuando indica que “para determinar si un dictamen o un informe ha sido elaborado correcta o incorrectamente, habrá que determinar si tuvo en cuenta adecuada y razonablemente la información sobre la que se basó, si omitió alguna relevante, si la evaluación se hizo de acuerdo con las normas técnicas vigentes y si de esa conducta se generó daño. Éstas afirmaciones conducen a concluir que la obligación profesional es de medios, de medios adecuados para el objetivo encomendado”.

---

<sup>8</sup> Código Civil de la República Argentina, artículos 1109. Editorial Zavallía, Edición 2009.

Esta conclusión es importante puesto que define parte de la cuestión de la prueba: en efecto, en algunas circunstancias relativas a las obligaciones de medios se aplica la teoría de las cargas probatorias dinámicas (ésta teoría establece que la prueba recaerá sobre quien esté en mejores condiciones de probar cada hecho específico) y no necesariamente la prueba a cargo del damnificado. Esto significa que una vez probado el daño, no siempre el perjudicado debe probar que el profesional se desempeñó incorrectamente, sino que éste debería demostrar su actuación en atención a las normas.

Otras disposiciones relativas al dolo (y por consiguiente, en este caso, a la culpa o negligencia) que atañen al auditor son las siguientes:

*Art. 1.072: “El acto ilícito ejecutado a sabiendas y con intención de dañar la persona o los derechos de otro, se llama en este código delito.”*

*Art. 1.073: “El delito puede ser un hecho negativo o de omisión, o un hecho positivo.”*

*Art. 1.077: “Todo delito hace nacer la obligación de reparar el perjuicio que por él resultare a otra persona.”*

*Art. 1.078: “La obligación de resarcir el daño causado por los actos ilícitos comprende, además de la indemnización de pérdidas e intereses, la reparación del agravio moral ocasionado a la víctima.*

*La acción por indemnización del daño moral sólo competirá al damnificado directo; si del hecho hubiere resultado la muerte de la víctima, únicamente tendrán acción los herederos forzosos.”*

*Art. 1.079: “La obligación de reparar el daño causado por un delito existe, no sólo respecto de aquel a quien el delito ha damnificado directamente, sino respecto de toda persona, que por él hubiese sufrido, aunque sea de una manera indirecta.”*

*Art. 1.083: “El resarcimiento de daños consistirá en la reposición de las cosas a su estado anterior, excepto si fuera imposible, en cuyo caso la indemnización se fijará en dinero. También podrá el damnificado optar por la indemnización en dinero.”<sup>9</sup>*

Por lo indicado, resulta fundamental que el auditor conserve la evidencia respaldatoria de su opinión (papeles de trabajo) durante un lapso prudencial, no menor al requerido por las normas (6 años en el caso de las Normas de Auditoría y 10 años según el Código de Comercio).

---

<sup>9</sup> Código Civil de la República Argentina, artículos 1072, 1073, 1077, 1072, 1079 y 1083. Editorial Zavallá, Edición 2009.

### Cuestiones procesales y sanciones en la responsabilidad civil

Tal como se ha mencionado anteriormente, el delito o la negligencia civil para ser punibles, deben haber generado un daño medible en un damnificado o grupo de damnificados. Las acciones pueden ser individuales o colectivas, pero siempre deben contener la precisión del daño ocasionado. Por consiguiente, no existen en éste ámbito, perjudicados ni daños potenciales.

La demanda civil debe, necesariamente, ser iniciada por el damnificado y, como ocurre siempre con la acción civil (contraria a la profesional o a la penal) el proceso establece el impulso de parte: como el daño es identificable y las sanciones son indemnizatorias, el incumplimiento de la parte actora del seguimiento de la causa hace suponer su desinterés en ella. Obviamente, un incumplimiento de la parte demandada no tiene el mismo efecto.

Los plazos y las formas de la causa se encuentran normados en el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

*~ Capítulo III ~*

*“Responsabilidad penal del auditor  
externo de estados contables”*

## Elementos generales de la responsabilidad penal

En el caso de existencia de dolo, independientemente de la acción civil, el o los damnificados pueden recurrir a la acción penal.

El artículo 1° del Código Penal establece que el ámbito de aplicación es “por delitos cometidos o cuyos efectos deban producirse en el territorio de la Nación Argentina, o en los lugares sometidos a su jurisdicción” y “por delitos cometidos en el extranjero por agentes o empleados de autoridades argentinas en el desempeño de su cargo”.

Existen algunas características que son esenciales para la actuación del derecho penal en general:

- ❖ Para que exista delito debe existir dolo
- ❖ El delito tiene que estar taxativamente especificado en una norma
- ❖ Los delitos deben tener consecuencias sociales, siendo éstas consecuencias las tuteladas por las normas

Hemos analizado el dolo en oportunidad de tratar las consecuencias civiles de la actuación del auditor. Sin embargo, en el derecho penal es importante hacer una digresión entre la intención del acto en sí y la de sus consecuencias, puesto que esto tiene consecuencias en el análisis del tipo de delito de la participación que se pueda tener en el él.

Cualquier persona podría ser condenada penalmente si tuviese conductas específicamente reprimidas por una ley previamente dictada. En esos casos podría sufrir privaciones de la libertad, multas que disminuyan su patrimonio o pérdidas temporarias o permanentes del ejercicio de un derecho (inhabilitaciones).

Las leyes penales suelen enunciar delitos que cualquier profesional podría cometer, pero es menos frecuente que se refieran a cuestiones propias de la auditoría de estados contables, como la emisión de informes falsos (que contengan inexactitudes) o

incompletos (que omitan datos requeridos por las normas profesionales o legales vigentes).

La difusión de informes que reúnan éstas características debería estar castigada porque afecta a la confianza pública, tal como sucede con la publicación de estados contables falsos o incompletos.

El derecho penal diferencia entre los sujetos activos y pasivos de un delito. Los primeros son los que lo perpetran; los segundos, las víctimas (esto es independiente de si el delito fue efectivamente realizado o no, porque también está normada la tentativa; y así mismo está referido a la víctima directa, porque el perjuicio principal se hace sobre la sociedad).

Dentro de los sujetos activos debemos distinguir entre autores directos y cómplices, ya sean principales o secundarios. Por último, como figura autónoma encontramos al encubridor, relacionado con el delito principal, pero a su vez, autor directo de otro delito: el de encubrimiento.

El autor es quien tiene el dominio del hecho delictivo. Este dominio se traduce en la capacidad de decisión suficiente entre consumir el delito o desistir de realizarlo, lo que es significativo, ya que no hay delito si el destinado a realizarlo desiste de hacerlo por su propia voluntad. Por otra parte, cuando las tareas que comprenden el delito se dividen entre varias personas habrá coautoría siempre y cuando se cumplan determinadas condiciones:

- ❖ Cada coautor debe reunir las condiciones exigidas para ser autor
- ❖ La decisión debe ser común, mediante un plan acordado
- ❖ La realización se hace en común
- ❖ El dominio del hecho es en común también
- ❖ El aporte del coautor debe haber ocurrido durante la etapa de ejecución del delito

En cuanto a los cómplices, éstos se dividen en principales y secundarios. El cómplice, en términos generales, es el que, sin ser autor del delito, ayuda al autor a cometerlo. Esa ayuda (por acción o por promesa de acción) puede ser indispensable o no, pero siempre tiene que ser anterior o concurrente al delito. Cuando esa acción o promesa

de ayuda es imprescindible para la comisión del delito, la complicidad es primaria o principal. Cuando no, la complicidad es secundaria.

En cuanto a los delitos con los que tiene relación el contador público en su desempeño como auditor, mencionaremos los siguientes:

- ❖ Estafa
- ❖ Balance falso
- ❖ Encubrimiento

## Estafa

El delito de estafa está descrito en el artículo 172 del código penal, dentro del título que hace referencia a los delitos contra la propiedad. Según Chapman “la estafa es una forma de defraudación que consiste en engañar a otros por medio de un ardid, perjudicando al patrimonio de éstos en beneficio propio”.

Si un auditor engañase a su cliente sobre el alcance de su trabajo o la forma en que lo llevará a cabo se configurará un caso de calidad simulada del servicio convenido que estaría alcanzado por la ya mencionada disposición del Código Penal:

Art. 172 Cód. Penal:

*“Será reprimido con prisión de un mes a seis años, el que defraudare a otro con nombre supuesto, calidad simulada, falsos títulos, influencia mentida, abuso de confianza o aparentando bienes, crédito, comisión, empresa o negociación o valiéndose de cualquier otro ardid o engaño.”<sup>10</sup>*

Se trata de un delito en el que el autor no está encuadrado específicamente, por lo que, existiendo el hecho, existe el delito.

---

<sup>10</sup> Código Penal de la República Argentina, artículo 172. Editorial Zavallá, Edición 2009.

Siguiendo lo descrito en el código penal, los elementos constitutivos del delito de la especie no son otros tantos que el ardid o el engaño, el error y el perjuicio patrimonial consiguiente; pues sin error o engaño no se derivaría ninguna falsa admisión con la subsiguiente lesión patrimonial.

Otra cuestión importante es que el ardid debe ser diferenciado de la negligencia (el primero representa una intención y el segundo una culpa) e, incluso de la mentira, que puede ser solamente para ocultar un error. El ardid es un artificio, un medio empleado hábil y mañosamente para el logro de algún intento. Queda en evidencia la necesidad de un engaño intencionado con el fin de lograr un objetivo que, en nuestro caso, es el beneficio patrimonial propio en detrimento del de otro.

### Balance falso o incompleto

El delito de balance falso está tipificado en el artículo 300, inciso 3 del código penal y se trata de un delito que atenta contra la fe pública (que, por lo tanto, es el bien jurídico tutelado). El mismo establece lo siguiente:

Art. 300 Cód. Penal:

*“Serán reprimidos con prisión de seis meses a dos años:*

*1º. El que hiciere alzar o bajar el precio de las mercaderías, fondos públicos o valores, por medio de noticias falsas, negociaciones fingidas o por reunión o coalición entre los principales tenedores de una mercancía o género, con el fin de no venderla o de no venderla sino a un precio determinado;*

*2º. El que ofreciere fondos públicos o acciones u obligaciones de alguna sociedad o persona jurídica, disimulando u ocultando hechos o circunstancias verdaderas o afirmando o haciendo entrever hechos o circunstancias falsas;*

*3º. El fundador, director, administrador, liquidador o síndico de una sociedad anónima o cooperativa o de otra persona colectiva, que a sabiendas publicare, certificare o autorizare un inventario, un balance, una cuenta de ganancias y pérdidas o los correspondientes informes, actas o memorias, falsos o incompletos o informare a la asamblea o reunión de socios, con falsedad o reticencia, sobre hechos importantes para*



*apreciar la situación económica de la empresa, cualquiera que hubiere sido el propósito perseguido al verificarlo.”<sup>11</sup>*

Es razonable considerar que un juego de estados contables sea falso o incompleto cuando no haya sido preparado de acuerdo con las normas contables. Para ello se debe tener en cuenta el requisito de la información contable de aproximación a la REALIDAD ECONÓMICA descrito en la RT n°16 de la F.A.C.P.C.E.:

*“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.*

*Aunque la búsqueda de aproximación a la realidad es imperativa, es normal que la información contable sea inexacta. Esto se debe a que:*

*a. la identificación de las operaciones y otros hechos que los sistemas contables deben medir no está exenta de dificultades;*

*b. un número importante de acontecimientos y circunstancias (como la cobrabilidad de los créditos, la vida útil probable de los bienes de uso o el costo de satisfacer reclamos por garantías posventa) involucran incertidumbres sobre hechos futuros, las cuales obligan a efectuar estimaciones que, en algunos casos, se refieren a:*

*1) el grado de probabilidad de que, como consecuencia de un hecho determinado, el ente vaya a recibir o se vea obligado a entregar bienes o servicios;*

*2) las mediciones contables a asignar a esos bienes o servicios a recibir o entregar.*

*Al practicar las estimaciones recién referidas, los preparadores de estados contables deberían actuar con prudencia, pero sin caer en el conservadurismo. No es aceptable que los activos o los ingresos se sobrevalúen o que las deudas o los gastos se subvalúen, pero tampoco lo es la constitución deliberada de provisiones o provisiones excesivas o la aplicación de cualquier otro mecanismo contable que conduzca a la subvaluación de activos o ingresos o a la sobrevaluación de deudas o gastos.*

*Para que la información se aproxime a la realidad, debe cumplir con los requisitos de esencialidad, neutralidad e integridad.*

*Esencialidad (sustancia sobre forma)*

*Para que la información contable se aproxime a la realidad, las operaciones y hechos deben contabilizarse y exponerse basándose en su sustancia y realidad económica.*

---

<sup>11</sup> Código Penal de la República Argentina, artículo 300. Editorial Zavalía, Edición 2009.

# “Responsabilidad profesional y legal del Auditor ante el delito de balance falso”

Arzone Gutierrez, María Soledad

Departamento de Metodología de la Investigación – Universidad FASTA

---

*Cuando los aspectos instrumentales o las formas legales no reflejen adecuadamente los efectos económicos de los hechos o transacciones, se debe dar preeminencia a su esencia económica, sin perjuicio de la información, en los estados contables, de los elementos jurídicos correspondientes.*

## Neutralidad (objetividad o ausencia de sesgos)

*Para que la información contable se aproxime a la realidad, no debe estar sesgada, deformada para favorecer al ente emisor o para influir la conducta de los usuarios hacia alguna dirección en particular. Los estados contables no son neutrales sí, a través de la selección o presentación de información, influyen en la toma de una decisión o en la formación de un juicio con el propósito de obtener un resultado o desenlace predeterminado.*

*Para que los estados contables sean neutrales, sus preparadores deben actuar con objetividad. Se considera que una medición de un fenómeno es objetiva cuando varios observadores que tienen similar independencia de criterio y que aplican diligentemente las mismas normas contables, arriban a medidas que difieren poco o nada entre sí.*

*El objetivo de lograr mediciones contables objetivas, no ha podido ser alcanzado en relación con ciertos hechos. En consecuencia, los estados contables no brindan informaciones cuantitativas sobre algunos activos y pasivos, como por ejemplo:*

- a. ciertos intangibles (inseparables del negocio) que algunas empresas generan (como el valor llave y sus componentes);*
- b. las sumas a desembolsar con motivo de fallos judiciales adversos y altamente probables, cuando su importe se desconoce y no existen bases confiables para su determinación.*

## Integridad

*La información contenida en los estados contables debe ser completa. La omisión de información pertinente y significativa puede convertir a la información presentada en falsa o conducente a error y, por lo tanto, no confiable.*

## Verificabilidad

*Para que la información contable sea confiable, su representatividad debería ser susceptible de comprobación por cualquier persona con pericia suficiente.*

## Sistematicidad

*La información contable suministrada debe estar orgánicamente ordenada, con base en las reglas contenidas en las normas contables profesionales.*

## Comparabilidad

*La información contenida en los estados contables de un ente debe ser susceptible de comparación con otras informaciones:*

## ***“Responsabilidad profesional y legal del Auditor ante el delito de balance falso”***

Arzone Gutierrez, María Soledad

Departamento de Metodología de la Investigación – Universidad FASTA

---

a) del mismo ente a la misma fecha o período;

b) del mismo ente a otras fechas o períodos;

c) de otros entes.

*Para que los datos informados por un ente en un juego de estados contables sean comparables entre sí se requiere:*

a) que todos ellos estén expresados en la misma unidad de medida;

b) que los criterios usados para cuantificar datos relacionados sean coherentes (por ejemplo: que el criterio de medición contable de las existencias de bienes para la venta se utilice también para determinar el costo de las mercaderías vendidas);

c) que, cuando los estados contables incluyan información a más de una fecha o período, todos sus datos estén preparados sobre las mismas bases.

*La máxima comparabilidad entre los datos contenidos en sucesivos juegos de estados contables del mismo emisor se lograría si:*

a) se mantuviese la utilización de las mismas reglas (uniformidad o consecuencia);

b) los períodos comparados fuesen de igual duración;

c) dichos períodos no estuvieran afectados por las consecuencias de operaciones estacionales; y

d) no existiesen otras circunstancias que afecten las comparaciones, como la incorporación de nuevos negocios, la discontinuación de una actividad o una línea de producción o la ocurrencia de un siniestro que haya afectado las operaciones.

*Sin embargo, las tres últimas condiciones podrían no alcanzarse por razones fácticas y la primera debe dejarse de lado cuando se ponen en vigencia nuevas normas contables profesionales. En todos estos casos, los estados contables deberían contener información que atenúe los defectos de comparabilidad referidos.*

*Al comparar estados contables de diversos entes se debe prestar atención a las normas contables aplicadas por cada uno de ellos, ya que la comparabilidad se vería dificultada si ellas difiriesen.*

### Claridad (comprensibilidad)

*La información debe prepararse utilizando un lenguaje preciso, que evite las ambigüedades, y que sea inteligible y fácil de comprender por los usuarios que estén dispuestos a estudiarla diligentemente y que tengan un conocimiento razonable de las actividades económicas, del mundo de los negocios y de la terminología propia de los estados contables.*

*Los estados contables no deben excluir información pertinente a las necesidades de sus usuarios tipo por el mero hecho de que su complejidad la haga de difícil comprensión para alguno o algunos de ellos.”<sup>12</sup>*

El delito de balance falso o incompleto será tratado con mayor amplitud en el capítulo IV.

### Encubrimiento

El delito de encubrimiento se encuentra normado en el artículo 277 del código penal:

Art. 277 Cód. Penal:

*“Será reprimido con prisión de seis (6) meses a tres (3) años el que, 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 partícipe 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 partícipe 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 partícipe a asegurar el producto o provecho del delito.*

*2.- En el caso del inciso 1, c), precedente, la pena mínima será de un (1) mes de prisión, si, de acuerdo con las circunstancias, el autor podía sospechar que provenían de un delito.*

*3.- La escala penal será aumentada al doble de su mínimo y máximo, cuando:*

*a) El hecho precedente fuera un delito especialmente grave, siendo tal aquel cuya pena mínima fuera superior a tres (3) años de prisión.*

---

<sup>12</sup> Marco conceptual de las normas contables profesionales, RT N° 16 de la FACPCE, segunda parte, sección 3.1.2.1.

## ***“Responsabilidad profesional y legal del Auditor ante el delito de balance falso”***

Arzone Gutierrez, María Soledad

Departamento de Metodología de la Investigación – Universidad FASTA

---

b) *El autor actuare con ánimo de lucro.*

c) *El autor se dedicare con habitualidad a la comisión de hechos de encubrimiento.*

d) *El autor fuere funcionario público.*

*La agravación de la escala penal, prevista en este inciso sólo operará una vez, aun cuando concurrieren más de una de sus circunstancias calificantes. En este caso, el tribunal podrá tomar en cuenta la pluralidad de causales al individualizar la pena.*

*4.- Están exentos de responsabilidad criminal los que hubieren obrado en favor del cónyuge, de un pariente cuyo vínculo no excediere del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad o de un amigo íntimo o persona a la que se debiese especial gratitud. La exención no rige respecto de los casos del inciso 1, e) y del inciso 3, b) y c).<sup>13</sup>*

En éste caso, el auditor emite un informe sobre los estados contables de un ente. Este informe puede servir como elemento fundamental del delito (directamente, en caso del balance falso o como elemento de un ardid en el caso de una estafa), pero ninguno de los puntos del artículo mencionado hace referencia a las posibilidades que tendría un informe de auditoría de servir como elemento de un encubrimiento.

### **Ley penal tributaria**

El Régimen Penal Tributario de la ley 24769 contempla también aspectos relativos a los recursos de la Seguridad Social y conforme a su artículo 15, entre los sujetos alcanzados o que pueden quedar involucrados en dicho régimen, se encuentra la profesión de Contador Público, siendo las penas previstas de prisión por "participación criminal" e inhabilitación especial por el doble del tiempo de la condena. Para ello, el profesional debería haber actuado "a sabiendas", dictaminando o certificando balances, estados contables o documentación, agregándose las eventuales situaciones que se refieren a lo caracterizado como "asociación ilícita".

Como responsabilidad penal, será penado el contador público que a sabiendas (requiere que exista dolo) dictamine, informe, certifique balances, estados financieros o

---

<sup>13</sup> Código Penal de la República Argentina, artículo 277. Editorial Zavallía, Edición 2009.

documentación para concretar alguno de los delitos tributarios tipificados (evasión simple, evasión agravada, aprovechamiento indebido de subsidios, obtención fraudulenta de beneficios fiscales, y/o apropiación indebida de tributos y de recursos de la Seguridad Social).

Para adjudicar al auditor externo la responsabilidad penal tributaria y que se tipifique la conducta punible contenida en las normas penales tributarias, es necesario que éste haya actuado a sabiendas (configuración de la intención de perjudicar o engaño, simulación, fraude).

### **Lavado de activos de origen delictivo**

El lavado de dinero o blanqueo de capitales es considerado un proceso en virtud del cual ciertos bienes de origen delictivo provenientes del:

- ❖ Narcotráfico
- ❖ Contrabando de armas
- ❖ Terrorismo
- ❖ Extorsiones y secuestros
- ❖ Evasión fiscal

se integran en el sistema económico legal con la apariencia de haber sido obtenidos en forma lícita.

La ley 25246 del 5/5/2000, regula el encubrimiento y lavado de activos de origen delictivo, incorporándolo en el artículo 278 del Código Penal, y establece el deber de informar "Operaciones sospechosas", enumera los sujetos obligados a informar [por la R. (UIF) 3/2004, los profesionales en ciencias económicas alcanzados, son los contadores públicos que practiquen auditoría externa de estados contables o se desempeñen como síndicos de sociedades comerciales] y crea un régimen penal administrativo.

Se consideran operaciones sospechosas:

*"Aquellas transacciones que de acuerdo con los usos y costumbres de la actividad que se trate, como así también de la experiencia e idoneidad de las personas obligadas a informar, resulten inusuales, sin justificación económica o jurídica o de complejidad inusitada o injustificada, sean realizadas en forma aislada o reiterada."*

Algunas disposiciones relevantes de la ley 25246 son:

*“ARTICULO 14. — La Unidad de Información Financiera estará facultada para:*

*1. Solicitar informes, documentos, antecedentes y todo otro elemento que estime útil para el cumplimiento de sus funciones, a cualquier organismo público, nacional, provincial o municipal, y a personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, todos los cuales estarán obligados a proporcionarlos dentro del término que se les fije, bajo apercibimiento de ley.*

*En el marco de análisis de un reporte de operación sospechosa los sujetos contemplados en el artículo 20 no podrán oponer a la Unidad de Información Financiera los secretos bancarios, bursátil o profesional, ni los compromisos legales o contractuales de confidencialidad.*

*La AFIP sólo podrá revelar el secreto fiscal en aquellos casos en que el reporte de la operación sospechosa hubiera sido realizado por dicho organismo y con relación a la persona o personas físicas o jurídicas involucradas directamente en la operación reportada. En los restantes casos la Unidad de Información Financiera requerirá el levantamiento del secreto fiscal al juez federal competente en materia penal del lugar donde deba ser suministrada la información o del domicilio de la Unidad de Información Financiera, el que deberá expedirse en un plazo máximo de TREINTA (30) días.*

*2. Recibir declaraciones voluntarias;*

*3. Requerir la colaboración de todos los servicios de información del Estado, los que están obligados a prestarla en los términos de los artículos 398 y 399 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación;*

*4. Actuar en cualquier lugar de la República en cumplimiento de las funciones establecidas por esta ley;*

*5. Solicitar al Ministerio Público para que éste requiera al juez competente se resuelva la suspensión, por el plazo que éste determine, de la ejecución de cualquier operación o acto informado previamente conforme al inciso b) del artículo 21 o cualquier otro acto vinculado a éstos, antes de su realización, cuando se investiguen actividades sospechosas y existan indicios serios y graves de que se trata de lavado de activos provenientes de alguno de los delitos previstos en el artículo 6º de la presente ley o de financiación del terrorismo. La apelación de esta medida sólo podrá ser concedida con efecto devolutivo.*

*6. Solicitar al Ministerio Público para que éste requiera al juez competente el allanamiento de lugares públicos o privados, la requisita personal y el secuestro de documentación o elementos útiles para la investigación. Solicitar al Ministerio Público que arbitre todos los medios legales necesarios para la obtención de información de cualquier fuente u origen;*

7. Disponer la implementación de sistemas de contralor interno para las personas a que se refiere el artículo 20, en los casos y modalidades que la reglamentación determine;

8. Aplicar las sanciones previstas en el Capítulo IV de la presente ley, debiendo garantizarse el debido proceso;

9. Organizar y administrar archivos y antecedentes relativos a la actividad de la propia Unidad de Información Financiera o datos obtenidos en el ejercicio de sus funciones para recuperación de información relativa a su misión, pudiendo celebrar acuerdos y contratos con organismos nacionales, internacionales y extranjeros para integrarse en redes informativas de tal carácter, a condición de necesaria y efectiva reciprocidad;

10. Emitir directivas e instrucciones que deberán cumplir e implementar los sujetos obligados por esta ley, previa consulta con los organismos específicos de control.

ARTICULO 15. — La Unidad de Información Financiera estará sujeta a las siguientes obligaciones:

1. Presentar una rendición anual de su gestión al Honorable Congreso de la Nación.

2. Comparecer ante las comisiones del Honorable Congreso de la Nación todas las veces que éstas lo requieran y emitir los informes, dictámenes y asesoramiento que éstas le soliciten.

3. Conformar el Registro Unico de Información con las bases de datos de los organismos obligados a suministrarlas y con la información que por su actividad reciba.

RTICULO 20. — Están obligados a informar a la Unidad de Información Financiera, en los términos del artículo 21 de la presente ley:

1. Las entidades financieras sujetas al régimen de la ley 21.526 y modificatorias; y las administradoras de fondos de jubilaciones y pensiones;

2. Las entidades sujetas al régimen de la ley 18.924 y modificatorias y las personas físicas o jurídicas autorizadas por el Banco Central para operar en la compraventa de divisas bajo forma de dinero o de cheques extendidos en divisas o mediante el uso de tarjetas de crédito o pago, o en la transmisión de fondos dentro y fuera del territorio nacional;

3. Las personas físicas o jurídicas que como actividad habitual exploten juegos de azar;

4. Los agentes y sociedades de bolsa, sociedades gerente de fondos comunes de inversión, agentes de mercado abierto electrónico, y todos aquellos intermediarios en la compra, alquiler o préstamo de títulos valores que operen bajo la órbita de bolsas de comercio con o sin mercados adheridos;

5. Los agentes intermediarios inscriptos en los mercados, de futuros y opciones cualquiera sea su objeto;

6. Los Registros Públicos de Comercio, los organismos representativos de Fiscalización y Control de Personas Jurídicas, los Registros de la Propiedad Inmueble, los Registros Automotor y los Registros Prendarios;



7. Las personas físicas o jurídicas dedicadas a la compraventa de obras de arte, antigüedades u otros bienes suntuarios, inversión filatélica o numismática, o a la exportación, importación, elaboración o industrialización de joyas o bienes con metales o piedras preciosas;

8. Las empresas aseguradoras;

9. Las empresas emisoras de cheques de viajero u operadoras de tarjetas de crédito o de compra;

10. Las empresas dedicadas al transporte de caudales;

11. Las empresas prestatarias o concesionarias de servicios postales que realicen operaciones de giros de divisas o de traslado de distintos tipos de moneda o billete;

12. Los Escribanos Públicos;

13. Las entidades comprendidas en el artículo 9º de la Ley 22.315;

14. Las personas físicas o jurídicas inscriptas en los registros establecidos por el artículo 23 inciso t) del Código Aduanero (Ley 22.415 y modificatorias).

15. Los organismos de la Administración Pública y entidades descentralizadas y/o autárquicas que ejercen funciones regulatorias, de control, supervisión y/o superintendencia sobre actividades económicas y/o negocios jurídicos y/o sobre sujetos de derecho, individuales o colectivos: el Banco Central de la República Argentina, la Administración Federal de Ingresos Públicos, la Superintendencia de Seguros de la Nación, la Comisión Nacional de Valores y la Inspección General de Justicia;

16. Los productores, asesores de seguros, agentes, intermediarios, peritos y liquidadores de seguros cuyas actividades estén regidas por las leyes 20.091 y 22.400, sus modificatorias, concordantes y complementarias;

17. Los profesionales matriculados cuyas actividades estén reguladas por los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, excepto cuando actúen en defensa en juicio;

18. Igualmente están obligados al deber de informar todas las personas jurídicas que reciben donaciones o aportes de terceros.

ARTICULO 21. — Las personas señaladas en el artículo precedente quedarán sometidas a las siguientes obligaciones:

a. Recabar de sus clientes, requirentes o aportantes, documentos que prueben fehacientemente su identidad, personería jurídica, domicilio y demás datos que en cada caso se estipule, para realizar cualquier tipo de actividad de las que tienen por objeto. Sin embargo, podrá obviarse esta obligación cuando los importes sean inferiores al mínimo que establezca la circular respectiva.

Cuando los clientes, requirentes o aportantes actúen en representación de terceros, se deberán tomar los recaudos necesarios a efectos de que se identifique la identidad de la persona por quienes actúen.

Toda información deberá archivar por el término y según las formas que la Unidad de Información Financiera establezca;

*b. Informar cualquier hecho u operación sospechosa independientemente del monto de la misma. A los efectos de la presente ley se consideran operaciones sospechosas aquellas transacciones que de acuerdo con los usos y costumbres de la actividad que se trate, como así también de la experiencia e idoneidad de las personas obligadas a informar, resulten inusuales, sin justificación económica o jurídica o de complejidad inusitada o injustificada, sean realizadas en forma aislada o reiterada.*

*La Unidad de Información Financiera establecerá, a través de pautas objetivas, las modalidades, oportunidades y límites del cumplimiento de esta obligación para cada categoría de obligado y tipo de actividad;*

*c. Abstenerse de revelar al cliente o a terceros las actuaciones que se estén realizando en cumplimiento de la presente ley.”<sup>14</sup>*

### Informe de auditoría falso o incompleto

La emisión de informes de auditoría falsos o incompletos no está castigada por el código penal de la República Argentina.

En el año 2004, el Ministerio de Justicia, Seguridad y Derechos Humanos presentó un anteproyecto en el cual se proponen modificaciones a la ley de sociedades comerciales y un régimen de infracciones societarias. Dentro de las normas penales se incluye la siguiente:

*“Serán reprimidos con prisión de 1 a 6 años los contadores certificantes y auditores que suscriban balances o cualquier otra documentación contable o financiera prevista por las leyes en los que se falseen datos de la información económica o financiera de la sociedad o del del grupo al cual perteneces; o en la que se omitan datos relevantes para valorar la verdadera situación económica o financiera de la sociedad o grupo al que pertenece.”<sup>15</sup>*

En el texto transcrito el verbo suscribir solo puede estar empleado en su primera acepción, que es la de firmar al pie o al final de un escrito.

---

<sup>14</sup> Ley 25.246. Encubrimiento y Lavado de Activos de origen delictivo. Unidad de Información Financiera. Deber de informar. Sujetos obligados. Régimen Penal Administrativo. Ministerio Público Fiscal.

<sup>15</sup> Comisión designada por el ministro Jorge Vanossi, integrada por Jaime Anaya (Presidente), Julio Otaegui, Raúl Etcheverry y Salvador Bergel.

En consecuencia, lo que sugiere es enviar a prisión a un auditor por el mero hecho de colocar su firma al pie de los estados contables, como si ella indicase la conformidad del profesional de los documentos auditados y como si el contenido del informe del auditor careciese de importancia.

Vale recordar que el auditor coloca su firma al pie de cada hoja de los estados contables con el único propósito de identificarlos con su informe para así evitar que éste sea adjuntado a unos estados distintos de los examinados.

La simple aplicación de ésta norma podría llevar a la penalización de un auditor que haya hecho su trabajo y emitido su informe respetando escrupulosamente las normas legales y profesionales.

La misma pena podría sufrir quien certifique cualquier información contable sin tener en cuenta la importancia de la información objeto del trabajo ni el hecho de que la certificación es una tarea de escaso nivel que no implica la emisión de ninguna opinión y no agrega mayor credibilidad a la información que es objeto de ella.

Según la RT n° 7:

*“la certificación se aplica a ciertas situaciones de hecho o comprobaciones especiales, a través de la constatación con los registros contables y otra documentación de respaldo y sin que las manifestaciones del contador público al respecto representen la emisión de un juicio técnico acerca de lo que certifica.”<sup>16</sup>*

Cabe destacar que la omisión de elementos relevantes no es la única causa de falsedad de los estados contables. Éstos pueden ser falsos debido a alguna medición contable incorrecta de los elementos que incluyen. Por tal motivo, la mayor parte de la doctrina considera que la norma penal propuesta ha sido redactada con ligereza, sin considerar el propósito de una auditoría de estados contables (emitir una opinión sobre ellos), sin tener en cuenta las normas que regulan esa actividad y sin haber efectuado consultas con los organismos de la profesión contable.

---

<sup>16</sup> RT N° 7, segunda parte, II.C.42.

Independientemente de lo dicho anteriormente, si un informe de auditoría falso fuese preparado a sabiendas por el auditor con intención de defraudar a un tercero (sea éste el fisco o una entidad financiera) habría que determinar si son aplicables al auditor las normas del Código Penal sobre el delito de fraude, a saber:

*“Art. 45 Cód. Penal: Los que tomasen parte en la ejecución del hecho o prestasen al autor o autores un auxilio o cooperación sin los cuales no habría podido cometerse, tendrán la pena establecida para el delito. En la misma pena incurrirán los que hubiesen determinado directamente a otro a cometerlo.*

*Art. 46 Cód. Penal: “Los que cooperen de cualquier otro modo a la ejecución del hecho y los que presten una ayuda posterior cumpliendo promesas anteriores al mismo, serán reprimidos con la pena correspondiente al delito, disminuida de un tercio a la mitad. Si la pena fuere de reclusión perpetua, se aplicará reclusión de quince a veinte años y si fuere de prisión perpetua, se aplicará prisión de diez a quince años.”<sup>17</sup>*

### Cuestiones procesales relevantes y sanciones en la responsabilidad penal

Como mencionamos anteriormente, las responsabilidades profesional y penal tienen muchas similitudes en cuanto a las cuestiones procesales. En efecto, el proceso puede iniciarse por denuncia o de oficio. Una vez comenzado el proceso, éste es llevado adelante por los fiscales, que son quienes representan a la sociedad, el bien tutelado. Por lo tanto, también en el fuero penal las causas deben investigarse y resolverse independientemente de la participación y el interés de las partes directamente involucradas.

En cuanto a las penas, el artículo 5° establece 4 tipos:

- ❖ Reclusión
- ❖ Prisión
- ❖ Multa
- ❖ Inhabilitación

---

<sup>17</sup> Código Penal de la República Argentina, artículos 45 y 46. Editorial Zavallía, Edición 2009.

*~ Capítulo IV ~*

*Tipificación del delito de Balance falso o  
incompleto*

## Nociones generales sobre el delito de balance falso<sup>18</sup>

### Concepto

Los estados contables son falsos o incompletos cuando no surgen de registraciones en los libros legales o cuando se carece de la documentación respaldatoria de las transacciones. Es decir, cuando no hay elementos de juicio válidos y suficientes que demuestren la veracidad de las transacciones u operaciones comerciales.

Los estados contables también son falsos o incompletos cuando lo que expresan cualitativa y cuantitativamente no está respaldado por los bienes físicos a que se refieren, así como también, los títulos que aseguren la titularidad de la propiedad.

La presentación incorrecta en la contabilidad y en los estados contables no es producto únicamente de fraudes y otras irregularidades, sino que puede ser la consecuencia de una política o técnica contable impropia o inadecuada.

Los estados contables deben adaptarse a la legislación vigente y sus transacciones deben responder a operaciones realizadas dentro del contexto o marco legal que las regula.

El delito de balance falso o incompleto ataca a la fe pública y pone en peligro intereses de terceros. Se podría decir que, la forma de fraude asume la característica de delito formal, pero cuyo dolo eventual del autor debe probarse en orden a ese peligro, consumándose entonces, la figura de una falsedad ideológica.

El dolo debe comprender el conocimiento de que lo autorizado, certificado o publicado es un inventario, un balance, una cuenta de ganancias y pérdidas, una memoria o un informe falso o incompleto, o bien que se proporciona información falsa o reticente.

---

<sup>18</sup> Balances Falsos e Incompletos: Responsabilidades de Directores, Síndicos y Auditores. Rubén Oscar Rusen. Editorial La Ley. Año 2002

En ambas situaciones, la falsedad o reticencia debe referirse a circunstancias que desfiguren la situación económica, patrimonial y financiera verdadera de la empresa.

El art. 300, inc. 3 del Cód. Penal, describe un delito de “tipo objetivo”, en donde encontramos:

1. Un sujeto activo: los inculcados (fundador, director, administrador, liquidador o síndico).
2. Una acción: publicar, certificar y autorizar.
3. Un objeto material: Los estados contables, la memoria, las actas y el informe del síndico.

### Análisis del delito de balance falso

#### 1. Elemento o tipo objetivo

En el análisis del delito de balance falso o incompleto encontramos los siguientes aspectos a analizar:

- a) Sujeto activo: el autor del delito solo puede ser según el artículo 300, inc. 3° del Cód. Penal, quien reviste la calidad de:

- ❖ Fundador
- ❖ Director
- ❖ Administrador
- ❖ Liquidador
- ❖ Síndico

de una persona jurídica.

b) La acción: La conducta que el código penal incrimina, o lo que se considera como la “acción típica”, consiste en la acción de:

- ❖ Publicar
- ❖ Certificar
- ❖ Autorizar
- ❖ Informar

algo falso o incompleto.

c) Objeto material: está enunciado en el art. 300, inc. 3° del Cód. Penal, cuando detalla los siguientes documentos:

- ❖ Inventario
- ❖ Balance
- ❖ Cuenta de ganancias y pérdidas
- ❖ Informes
- ❖ Actas
- ❖ Memoria

## 2. Determinación de la Verdad o falsedad de los estados contables e informes

El artículo 59 de la Ley de Sociedades Comerciales expresa:

*“Los administradores y los representantes de la sociedad deben obrar con lealtad y con la diligencia de un buen hombre de negocios. Los que faltaren a sus obligaciones son responsables, ilimitada y solidariamente, por los daños y perjuicios que resultaren de su acción u omisión.”*<sup>19</sup>

El artículo 274 de la misma ley establece:

*“Los directores responden ilimitada y solidariamente hacia la sociedad, los accionistas y los terceros, por el mal desempeño de su cargo, según el criterio del artículo 59, así como por la violación de la ley, el estatuto o el reglamento y por cualquier otro daño producido por dolo, abuso de facultades o culpa grave.*

---

<sup>19</sup> Ley de Sociedades Comerciales N° 19550 (Texto ordenado por el Anexo del Decreto N° 841/84 B.O. 30/03/1984 con las modificaciones introducidas por normas posteriores al mismo), artículo 59.



## ***“Responsabilidad profesional y legal del Auditor ante el delito de balance falso”***

Arzone Gutierrez, María Soledad

Departamento de Metodología de la Investigación – Universidad FASTA

---

*Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, la imputación de responsabilidad se hará atendiendo a la actuación individual cuando se hubieren asignado funciones en forma personal de acuerdo con lo establecido en el estatuto, el reglamento o decisión asamblearia. La decisión de la asamblea y la designación de las personas que han de desempeñar las funciones deben ser inscriptas el Registro Público de Comercio como requisito para la aplicación de lo dispuesto en este párrafo.”<sup>20</sup>*

Los directores responden de esa forma y con ese alcance, por la publicación, certificación, autorización o información de estados contables no ciertos, no veraces, no exactos o incorrectos. Es decir, asumen los funcionarios societarios, la responsabilidad penal indicada en el tipo de delito en estudio.

Se dicen que son falsos ideológicamente, no es por la estructura material del documento, sino porque las cifras que contienen no representan los valores auténticos y reales de los bienes que integran el patrimonio económico y el resultado de la sociedad. Éste cambio de valores económicos, permite que el fraude se perpetúe. También puede mostrarse una situación económica y financiera inexacta, cuando en su armado o confección se incurre en tergiversaciones de las partidas contables, que representan transacciones u operaciones realizadas por la sociedad. En estos casos es donde aparece el fraude que nos interesa analizar.

La falsedad puede provenir de que falten en el balance partidas, o que se incorporen hechos o sucesos que no le pertenecen o corresponden a la sociedad, o la imputación de una registración en un ejercicio económico que no aconteció. También pueden mostrar los estados contables la falsedad que proviene de la adulteración en los métodos contables de valuación de partidas, o por medio de una exposición incorrecta de los acontecimientos o sucesos que se informan.

Poder decir, y a su vez demostrar, que un balance es falso, es complejo y difícil ya que la ley establece para éstos una determinada estructura formal; por otro lado los Consejos Profesionales en Ciencias Económicas y la Federación que los agrupa, determinan mediante “Resoluciones Técnicas”, las conductas que deben adoptar los

---

<sup>20</sup> Ley de Sociedades Comerciales N° 19550 (Texto ordenado por el Anexo del Decreto N° 841/84 B.O. 30/03/1984 con las modificaciones introducidas por normas posteriores al mismo), artículo 274.

profesionales sobre el manejo de las técnicas o normas contables y de auditoría; pero luego son los profesionales, que utilizando la técnica y valiéndose de criterios de valuación de bienes, que a veces son controvertidos y que pueden ser utilizados de acuerdo a necesidades de quienes quieren cambiar la verdadera situación de un ente y construir estados contables que no reflejan la verdadera realidad de una empresa.

El problema de la valuación de los bienes y de los compromisos asumidos por las empresas, a veces excede al problema contable y, por consecuencias económicas, provoca distorsiones en los términos monetarios que hace casi imposible determinar con una adecuada razonabilidad el verdadero valor económico. Aquí surge otro problema, que es la falta de conocimiento por parte de aquellos que deben hacer justicia de las técnicas contables, más exactamente de los principios contables con sus normas de valuación y exposición.

No obstante, se puede llegar a comprobar que un balance falso y con ello el aspecto objetivo del delito, dentro del entorno que presentan las técnicas contables, la relatividad de las cosas y los hechos y sucesos económicos que se traduce a la contabilidad.

### 3. Elemento o tipo subjetivo

Si analizamos el “tipo subjetivo” comprensivo en el caso del delito en estudio, podemos clasificarlo en dos aspectos:

- a) Dolo: obra con dolo la persona que conoce:
  - ❖ su calidad de fundador, director, administrador, liquidador o síndico de una sociedad anónima, o una cooperativa o de otra persona colectiva;
  - ❖ que con su acción publique, certifique, autorice o informe sobre los estados contables
  - ❖ que el balance el falso o incompleto.
  
- b) La exclusión de algún especial elemento subjetivo independiente del dolo en virtud de disponer el art. 300, inc. 3° del Cód. Penal que la pena se impone “cualquiera

que hubiere sido el propósito perseguido”: En nuestro Código Penal se definen positivamente el propósito determinado en los distintos tipos penales. Pero en el caso del balance falso o incompleto, el Código Penal lo hace en forma negativa a ese concepto, ya que concretándose el tipo “cualquiera que hubiera sido el propósito perseguido”.

La frase “cualquiera que hubiera sido el propósito perseguido al verificarlo”, no excluye la exigencia de la comprobación de dolo en el actuar del agente del delito porque se está ante la presencia de una conducta criminal basada en una falsedad. Tal dolo consiste en el conocimiento de que se falsean los datos de los estados contables y que, no obstante, se lo autoriza y exterioriza, poniéndolo en conocimiento de terceros y no se exige otro efecto, porque ese obrar ya ha generado peligro de lesión a la fe pública.

#### 4. La relatividad de los balances

La relatividad de los estados contables deriva de 3 causas:

- ❖ Causas económicas: en determinadas épocas, por causas de la real situación económica, es imposible poder determinar el verdadero valor o precio por los siguientes aspectos:
  1. No cumplimiento de la ley económica de “oferta y demanda”.
  2. La fluctuación de los valores monetarios, por causas de inflación o deflación y del tipo de cambio
  3. Los fenómenos perturbadores de la economía general, tales como la especulación y la intervención del Estado.
  4. Valor incierto de los bienes por fluctuaciones del poder adquisitivo de la moneda.

5. Fluctuaciones de los términos de intercambio relativo de los diversos bienes económicos.

❖ Causas jurídicas: como por ejemplo:

1. La fijación de la moneda estable.
2. Los sustitutos de la moneda (billete): tarjeta de débito y crédito, bonos que actúan como moneda de cuenta.

❖ Causas técnicas: provenientes de la materia contable, tales como:

1. Discordancia entre los asientos y los registros contables, con los hechos, sucesos y operaciones o transacciones que se quieren registrar o contabilizar.
2. Incompetencia o negligencia de las personas que trabajan en la contabilidad.
3. Utilizar las técnicas contables en búsqueda de poder realizar con ellas posibles fraudes.
4. Entre otras causas podemos enumerar las siguientes consideraciones:
  - Cantidad o volumen de transacciones.
  - Sistemas manuales versus sistemas computarizados.
  - Dispersión geográfica.
  - Cambios económicos.
  - Cuadro o marco legal.
  - Sistemas de control.
  - Capacitación del personal.

Además, si dejamos de lado ésta cuestión de la relatividad de los estados contables y suponiendo importantes anomalías en los mismos, claramente punibles para realizarse la configuración del delito de balance falso o incompleto, debe mediar dolo en el autor y demostrarse su real existencia.

### El autor del delito de balance falso o incompleto

El Código Penal, toma en consideración condiciones o situaciones de carácter personal, en la figura el autor, o se encuentra obligado por determinados vínculos o deberes al requerir la condición de ser:

- ❖ Fundador
- ❖ Director
- ❖ Administrador
- ❖ Liquidador
- ❖ Síndico

Cualquiera de éstos sujetos debe tener el cargo legitimado.

Además, es necesario que el sujeto activo esté investido por la ley, el estatuto o el contrato social, de la función típica de publicar, autorizar o certificar, estados contables, memorias o actas falsos o incompletos o por informar con reticencia a la asamblea o reunión de socios.

#### 1. Autoría

En derecho penal se dice que no puede haber delito sin un autor o autores. Por lo tanto: “quien realiza la conducta descrita en la norma penal, es la persona que debe ser castigada por esa infracción”.

En los delitos tenemos dos tipos de sujetos:

- ❖ Sujetos activos: son los que perpetúan el ilícito. En el caso del balance falso o incompleto, es sujeto activo quien aplique el uso de los siguientes verbos: “publicar, certificar, autorizar”.
- ❖ Sujetos pasivos: son las víctimas del ilícito

Es imposible que exista un delito sin que éste tenga un autor claramente determinado. Éste puede ser una sola persona, es decir, el delito es realizado exclusivamente por él; o bien tener partícipes, cómplices o instigadores.

Los denominados “agentes directos del delito” del art. 300, inc. 3° del Cód. Penal son:

- ❖ Los que elaboran los estados contables
- ❖ Quienes administran la contabilidad
- ❖ Quienes toman y hacen los inventarios
- ❖ Quienes liquidan las averías
- ❖ Quienes preparan los estados de transferencia de los fondos de comercio

Cuando existe la intención de realizar el delito, quienes lo cometan, son quienes utilizan la información generada para cumplir con ese fin. Ésta información será deformada de la verdad y se falseará o se brindará en forma incompleta o reticente para cumplir con el fin que se persigue.

Los auditores que emitan informes con “opinión sin salvedades”, sobre información como la expresada en el párrafo anterior, pueden correr el gran riesgo de que se le impute ser cómplice del delito de balance falso o incompleto.

Los autores, quienes intervinieron en la aprobación, publicación y certificación de los documentos, no pueden excusar su responsabilidad ante eventuales delegaciones de funciones, ya que deben actuar con debida diligencia, y si bien la ausencia de dolo puede exonerarlos de una sanción penal, siempre les cabría la denominada responsabilidad civil,

por haber procedido con culpa o negligencia en el desempeño de sus funciones o actos de gestión.

## 2. Coautor

También está el caso de aquéllos delitos que requieren más de un autor. Están concebidos como delitos de acción plural, que consisten en la acción combinada de más de una persona. Existe, por lo tanto, “asociación ilícita”, cuando se reúnen varias personas para cometer un delito determinado.

Hay coautoría cuando existe una división de tareas, y debe darse la condición de que el verbo con el que se realiza sea susceptible o factible de ser practicado o ejecutado por partes o tramos y por diferentes personas.

El certificar o publicar estados contables, conocidos como falsos o incompletos, por los directores de una sociedad, hace que todos ellos revistan el carácter de autores. Por lo tanto, son coautores y todos ellos son responsables directos y se les deben aplicar las mismas sanciones o penas.

## 3. Autor inmediato o autor medial

Puede suceder que la persona que efectivamente realiza la acción descrita en el código penal (autor inmediato o singular), no sea una persona responsable, ya que ha sido inducida a cometer un error que excusa su responsabilidad penal, ya que fue coaccionado por un tercero que lo obliga por alguna razón o a través de una amenaza, por lo tanto, esa persona ha sufrido un agravio inminente para realizar ésta acción.

El que genera el error es asimilado a las características del autor y se lo denomina “autor mediato” y, por lo tanto, recibe la misma pena que aquéllos. En éstos casos tenemos el sujeto, que si bien no se puede definir que él, personal y directamente realice el verbo típico que expresa el código penal, se sirva de otro sujeto que no es responsable.

#### 4. Responsables del delito

Ciertas figuras jurídicas, no pueden ser realizadas o ejecutadas por cualquier persona y entonces decimos que éstas contienen elementos que acotan o limitan el círculo de personas que pueden ser los autores del delito. En el caso en estudio, el art. 300, inc. 3° del Cód. Penal dice:

*“el fundador, director, administrador o síndico...”*

Entonces, no podrá ser autor quien no reúna en su persona alguna de esas características, legítimamente adquiridas.

Si esos hechos, eventos o acciones fueran realizadas por una persona que no reúne las características establecidas por el código penal, no se podrá considerar a la figura como completa. La responsabilidad penal solo resulta de una consideración de elementos escalonados, en los cuales tiene que haberse realizados una acción, la comprobación de ésta acción minuciosamente y que precisamente se adopte la descripción prevista en el texto o norma legal.

Además, esa acción debe ser antijurídica, es decir, que no esté amparada por una causa que la justifique (por ejemplo: legítima defensa, estado de necesidad, cumplimiento de la ley, etc.). Que esa acción típica y antijurídica sea “culpable”, y que esté realizada por una persona que sea “imputable”.

En el caso del art. 300, inc. 3° del Cód. Penal, tenemos preciso cuál es el marco jurídico:

1) Por la función: ser:

- ❖ Fundador
- ❖ Director
- ❖ Administrador
- ❖ Liquidador
- ❖ Síndico

2) Por la naturaleza del ente: ser:

- ❖ Sociedad Anónima



- ❖ Cooperativa
- ❖ Otra persona colectiva

3) Por la aplicación de alguno de los siguientes verbos:

- ❖ Publicar
- ❖ Certificar}autorizar
- ❖ Informar

5. Partícipes

Podemos decir que un delito es un proceso causal, en el cual se adicionan condiciones o características sin las cuales el hecho no se hubiera producido o generado, y que finaliza en la obtención de un objetivo determinado y delictivo.

Por lo expuesto anteriormente, van a tener responsabilidad penal, todas aquellas personas que han integrado o aportado una condición para la producción de un resultado predeterminado que es el delito.

Los partícipes pueden ser clasificados en las siguientes categorías: cómplices, instigadores y encubridores.

1) Cómplices

Son aquéllos que colaboran o prestan ayuda al autor del delito. El artículo 45 del Cód. Penal dice:

*“Los que tomasen parte en la ejecución del hecho o prestasen al autor o autores un auxilio o cooperación sin los cuales no habría podido cometerse, tendrán la pena establecida para el delito.”<sup>21</sup>*

---

<sup>21</sup> Código Penal de la República Argentina, artículo 45. Editorial Zavalía, Edición 2009.

Los cómplices se clasifican en:

- ❖ Cómplice primario o cómplice necesario: el que presta la ayuda necesaria, sin la cual el delito no se hubiera podido realizar. Éste sujeto tiene la misma pena que el autor.
- ❖ Cómplice secundario: es aquel que ha colaborado en el delito de cualquier modo. Esa colaboración o ayuda que hubiera sido fungible, reemplazable o que no hubiere alterado más que la modalidad u operatoria de la comisión del delito, pero el delito hubiera podido cometerse del mismo modo.

El artículo 46 del Cód. Penal dice:

*“Los que cooperen de cualquier otro modo a la ejecución del hecho y los que presten una ayuda posterior cumpliendo promesas anteriores al mismo, serán reprimidos con la pena correspondiente al delito, disminuida de un tercio a la mitad. Si la pena fuere de reclusión perpetua, se aplicará reclusión de quince a veinte años y si fuere de prisión perpetua, se aplicará prisión de diez a quince años.”<sup>22</sup>*

2) Instigadores

La última parte del artículo 45 del Cód. Penal dice:

*“En la misma pena incurrirán los que hubiesen determinado directamente a otro a cometerlo.”<sup>23</sup>*

El instigador incide en la producción del delito. Es aquel que lleva a otra persona a la comisión del hecho punible. El instigador hace nacer en cabeza del autor, la decisión de generar el delito. El código penal también asimila al instigador a la misma pena que tiene el autor.

Dicho de otra manera, el instigador es quien determina a otra persona a la realización del delito. Esto nos indica que hay un autor del delito, pero que la idea en la intención de cometer el hecho punible haya salido de otra persona. Por lo tanto

---

<sup>22</sup> Código Penal de la República Argentina, artículo 45 1° parte. Editorial Zavalía, Edición 2009.

<sup>23</sup> Código Penal de la República Argentina, artículo 45 in fine. Editorial Zavalía, Edición 2009.

hay un autor responsable y una extensión de esa responsabilidad a quien llevó a realizarlo.

### 3) Encubridores

Quien presta una ayuda posterior a la realización del delito puede considerarse que es el encubridor. También suele decirse que quien ayuda al autor del delito, o a un responsable del delito, a sustraerse de la acción de la justicia.

Podemos establecer las siguientes pautas de análisis:

- ❖ La ayuda posterior al autor del delito, eludiendo el accionar de la autoridad.
- ❖ Ocultar y alterar pruebas.
- ❖ El autor del delito cuenta con una persona que se ha comprometido a brindar esa ayuda posterior al hecho punible.
- ❖ La promesa de ayuda del encubridor tiene un efecto impulsivo y por ese motivo el código penal la asimila a la clasificación brindada al cómplice secundario.

En resumen, el encubridor es aquel que después de realizado el delito ayuda al autor de éste. Al ser la ayuda posterior al delito y no previa a la comisión de éste, su objetivo es ayudar al autor a asegurarle el éxito de su gestión penal y a quitarle acción a la justicia. El encubridor no puede ser considerado un partícipe en la medida que su gestión no incidió en el proceso causal que fue perseguido por el autor.

Por lo dicho anteriormente, podemos afirmar que quien ayude, instigue, coopere o encubra, aun sin ser fundador, director, administrador, liquidador o síndico de una sociedad anónima, cooperativa o de otra persona colectiva, tendrá responsabilidad penal, siempre y cuando el autor la tenga. No podrá establecerse responsabilidad para ninguno si no hay un hecho punible realizado por un autor.

6. Autores determinados en el art. 300, inc. 3° del Código Penal

El sujeto activo del delito de balance falso o incompleto, puede ser una de las personas que expresamente enumera el código penal. Es un delito propio, que exige una clara o determinada condición jurídica en el que efectúa el delito.

La norma legal enumera como posibles autores a: el fundador, director, administrador, liquidador o síndico de una sociedad anónima, cooperativa o de otra persona colectiva. Por lo tanto, quedan excluidos, quienes ejecutan la acción típica en una empresa de tipo unipersonal.

El artículo del cód. penal se refiere solamente a quienes desempeñan personalmente las funciones administrativas o de contralor de las sociedades expresadas anteriormente.

A continuación analizaremos cada uno de los posibles autores, buscando el marco legal que los define y las características de las funciones que deben realizar:

1) El fundador

La Ley de Sociedades Comerciales, en el Capítulo II “De las Sociedades en Particular”, en la sección V “De la Sociedad Anónima” en el punto 1° “De su Naturaleza y Constitución” habla de los fundadores, diciendo en el artículo 166 in fine:

*“Todos los firmantes del contrato constitutivo se consideran fundadores.”<sup>24</sup>*

2) El Administrador

Es aquella persona a quien se le encargan funciones de administración. El administrador es el que tiene la facultad para administrar actos. En la sociedad

---

<sup>24</sup> Ley de Sociedades Comerciales N° 19550 (Texto ordenado por el Anexo del Decreto N° 841/84 B.O. 30/03/1984 con las modificaciones introducidas por normas posteriores al mismo), artículo 166 in fine.

anónima, la Ley de Sociedades Comerciales, pone en mano de los directores funciones que no pueden ser delegadas.

Cada sociedad comercial, sobre la base de sus propios estatutos y cuadro legal que les regula, tendrán un órgano administrador cuyos miembros podrán ser los posibles autores del delito.

El delito de balance falso o incompleto puede resultar improcedente, porque los actos que comprende el precepto legal no admite que los ejecute cualquier persona. Si el balance falso o incompleto fuere publicado, certificado o autorizado por una persona que no reúna o posea la facultad para hacerlo, sería inválido. Si la publicación, certificación o autorización fuera realizada por la figura competente, sus integrantes serán autores del delito y el administrador, en este caso, podrá ser un integrante o cómplice del mismo.

La Ley de Sociedades Comerciales en el capítulo I “Disposiciones generales”, Sección VIII “De la Administración y Representación” en los artículos 58, 59 y 60 dice:

*Representación: régimen*

*ARTICULO 58. — “El administrador o el representante que de acuerdo con el contrato o por disposición de la ley tenga la representación de la sociedad, obliga a ésta por todos los actos que no sean notoriamente extraños al objeto social. Este régimen se aplica aun en infracción de la organización plural, si se tratare de obligaciones contraídas mediante títulos valores, por contratos entre ausentes, de adhesión o concluidos mediante formularios, salvo cuando el tercero tuviere conocimiento efectivo de que el acto se celebra en infracción de la representación plural.*

*Eficacia interna de las limitaciones*

*Estas facultades legales de los administradores o representantes respecto de los terceros no afectan la validez interna de las restricciones contractuales y la responsabilidad por su infracción.”*

*Diligencia del administrador: responsabilidad*

*ARTICULO 59. — “Los administradores y los representantes de la sociedad deben obrar con lealtad y con la diligencia de un buen hombre de negocios. Los que faltaren a sus*

*obligaciones son responsables, ilimitada y solidariamente, por los daños y perjuicios que resultaren de su acción u omisión.”<sup>25</sup>*

### 3) El Liquidador

El liquidador es aquélla persona que representa a la sociedad en su etapa o camino final a su extinción y está dotada de las facultades que le permiten realizar los activos y cancelar los pasivos.

La actividad del Liquidador está reglada en el Capítulo I “Disposiciones Generales”, Sección XIII “De la Liquidación”, los artículos 101 a 112 de las Ley de Sociedades Comerciales, también es aplicable a las sociedades civiles el artículo 1777 del Código Civil:

Según el artículo 103 de la Ley de Sociedades Comerciales:

*“Los liquidadores están obligados a confeccionar dentro de los treinta (30) días de asumido el cargo un inventario y balance de patrimonio social, que pondrá a disposición de los socios. Estos podrán por mayoría, extender el plazo hasta ciento veinte (120) días.”<sup>26</sup>*

Pero éste incumplimiento tiene una sanción, ya que continúa diciendo el mismo artículo:

*“El incumplimiento de esta obligación es causal de remoción y les hace perder el derecho de remuneración, así como les responsabiliza por los daños y perjuicios ocasionados.”<sup>27</sup>*

El artículo 104 in fine de la Ley de Sociedades Comerciales expresa:

---

<sup>25</sup> Ley de Sociedades Comerciales N° 19550 (Texto ordenado por el Anexo del Decreto N° 841/84 B.O. 30/03/1984 con las modificaciones introducidas por normas posteriores al mismo), artículos 58 y 59.

<sup>26</sup> Ley de Sociedades Comerciales N° 19550 (Texto ordenado por el Anexo del Decreto N° 841/84 B.O. 30/03/1984 con las modificaciones introducidas por normas posteriores al mismo), artículo 103.

<sup>27</sup> Ley de Sociedades Comerciales N° 19550 (Texto ordenado por el Anexo del Decreto N° 841/84 B.O. 30/03/1984 con las modificaciones introducidas por normas posteriores al mismo), artículo 103 in fine.

## *“Responsabilidad profesional y legal del Auditor ante el delito de balance falso”*

Arzone Gutierrez, María Soledad

Departamento de Metodología de la Investigación – Universidad FASTA

---

*“Los liquidadores deberán informar a los socios, por lo menos trimestralmente, sobre el estado de la liquidación; en las sociedades de responsabilidad limitada cuyo capital alcance el importe fijado por el artículo 299, inciso 2), y en las sociedades por acciones el informe se suministrará a la sindicatura.*

*Si la liquidación se prolongare, se confeccionarán además balances anuales.”<sup>28</sup>*

En cuanto a las obligaciones y responsabilidades del liquidador, rigen las disposiciones establecidas para los administradores, tal cual surge del artículo 108 de la misma ley:

*“Las obligaciones y la responsabilidad de los liquidadores se rigen por las disposiciones establecidas para los administradores...”<sup>29</sup>*

Además, debemos tener en cuenta, lo que dice el artículo 109 de la Ley de Sociedades Comerciales:

*“Extinguido el pasivo social, los liquidadores confeccionarán el balance final y el proyecto de distribución: reembolsarán las partes de capital y, salvo disposición en contrario del contrato, el excedente se distribuirá en proporción a la participación de cada socio en las ganancias.”<sup>30</sup>*

Los balances a que se refieren los artículos que fueron precedentemente detallados, son los que pueden ser considerados falsos o incompletos por la descripción del art. 300, inc. 3° del Cód. Penal.

Al liquidador, que añade la reforma del código penal lo equipara a un “auxiliar de justicia”. Mucho antes de ésta reforma, se estableció judicialmente que no constituye delito la publicación de balances calificados de falsos, pues no existe disposición legal que imponga a la comisión liquidadora la obligación de publicarlos.

---

<sup>28</sup> Ley de Sociedades Comerciales N° 19550 (Texto ordenado por el Anexo del Decreto N° 841/84 B.O. 30/03/1984 con las modificaciones introducidas por normas posteriores al mismo), artículo 104.

<sup>29</sup> Ley de Sociedades Comerciales N° 19550 (Texto ordenado por el Anexo del Decreto N° 841/84 B.O. 30/03/1984 con las modificaciones introducidas por normas posteriores al mismo), artículo 108.

<sup>30</sup> Ley de Sociedades Comerciales N° 19550 (Texto ordenado por el Anexo del Decreto N° 841/84 B.O. 30/03/1984 con las modificaciones introducidas por normas posteriores al mismo), artículo 109.

4) El Síndico

La figura del síndico fue creada para cumplir una función fiscalizadora del desempeño o actuación del Directorio. Ésta fiscalización se denomina privada y va paralela a la que ejerce el orden público, por el Poder Ejecutivo, a través de los organismos de control, como el de Personas Jurídicas o Inspección General de Justicia.

El rol que cubre el síndico es el de ser el fiscal de los accionistas frente al órgano administrador de la sociedad, y en una segunda instancia contra los administradores y ante las autoridades de contralor administrativo o los tribunales judiciales.

La sindicatura tiene por objeto oponerse a los eventuales excesos del órgano ejecutivo de la sociedad, y representar a la vez el interés de los accionistas que no tienen participación en el manejo o toma de decisiones de la empresa. Para que esto tenga una adecuada eficiencia, es necesaria la independencia del síndico ante el directorio por él fiscalizado.

La Ley de Sociedades Comerciales en el Capítulo II “De las Sociedades en particular”, en la sección V “De la Sociedad Anónima”, en el apartado 8° “De la Fiscalización Privada”, en los arts. 284 a 298 habla de la figura del síndico.

Pero el art. 300, inc. 3° del Cód. Penal omite incluir a la auditoría anual que puede reemplazar a la sindicatura. El artículo 283 de la Ley de Sociedades Comerciales citado, aunque habla de reemplazar la sindicatura por la auditoría anual, presenta un gran error de concepto, ya que la auditoría en un labor profesional y práctica, no cubre todos los temas o aspectos de la función de control o fiscalización que hace el síndico, sino que cubre parcialmente alguno de ellos. Por lo tanto, los reemplazantes de la sindicatura, en éste caso los auditores, resultan inatrapables por el precepto del art. 300, inc. 3° del Cód. Penal, ya que la enumeración que ésta efectúa, no puede ser amplia por analogía.



## Las acciones propias del delito de balance falso o incompleto

### 1) Acciones del delito. Concepto

La acción es el elemento básico o característico del delito, y éste tiene que haber sido realizado por una o varias personas físicas.

Definimos la acción tipificada con la siguiente aclaración: todo artículo del Libro II del Código Penal denominado “De los delitos”, para describir un delito, contiene un verbo, y menciona claramente una acción. Aquel que ha realizado la acción descrita es el responsable del delito.

Los estados contables son un acto de gestión de los directores, exclusivo e intransferible, y no obstante no estar ni material ni físicamente obligados a su confección o redacción, no los exonera en modo alguno de asumir la responsabilidad solidaria respecto al contenido y su presentación, salvo el caso del director disidente por opinión adversa, expresamente manifestada en un Acta de Directorio.

Los estados contables adquieren virtualidad jurídica en el momento que la asamblea de accionistas o reunión de socios los aprueba. Ésta asamblea de accionistas o reunión de socios puede, solo como medida excepcional y necesaria, designar una comisión revisora encargada de evaluar y analizar los estados contables antes de que se proceda al acto de votación o aprobación.

Pero desde el punto de vista penal, el delito se configura antes de que los estados contables sean aprobados por la asamblea de accionistas o reunión de socios, esto ocurre cuando son autorizados o firmados por las personas que legalmente están facultadas para ellos.

La conducta o acción que la ley penal incrimina, en el caso de balance falso o incompleto o informe falso o reticente, consiste en los siguientes cuatro verbos:

- ❖ Publicar
- ❖ Certificar

- ❖ Autorizar
- ❖ Informar

Este delito de balance falso o incompleto, es de características alternativas, porque puede admitir modos diferentes que algunos autores denominan subtipos. Estos subtipos alternativos, adquieren una doble función, ya que cada uno de ellos puede convertirse en falso, reticente o incompleto.

Encontramos falsedad, que es una conducta positiva y es responsable quien publique, certifique, autorice o informe aquello que sabe que no se comparece con la verdad contable o realidad de la situación económica, patrimonial y/o financiera de un ente.

En el caso de reticencia o informe incompleto, es la que se llama modalidad omisiva, pues en estos casos se trata de callar o brindar datos de tipo económico, patrimonial o financiero incompletos. Además, se pueden estar ocultando total o parcialmente cifras contables, que son de utilidad para el usuario de la información que le fue presentada o enviada.

Cuando se presenta información falsa, existen causas que pueden modificar la verdad en materia contable. Según los niveles donde proviene la información, esta modificación de la verdad contable o económica, patrimonial y financiera puede ser causada por aquellos que tienen funciones:

- ❖ Operativas
- ❖ De supervisión
- ❖ De decisión

Esto permite el análisis eventual y posterior de qué personas tenían o no, conocimiento de la falsedad de la información que fue emitida y enviada a terceros.

#### 1. Publicar

La expresión “publicar” significa hacer público.

Esto significa que quien está facultado para efectuar una publicación, ponga a disposición o en conocimiento de un número indeterminado de usuarios, los estados contables o los correspondientes informes, actas o memorias, que fueren falsos o incompletos.

Publicar quiere significar el concepto de dar a conocer a terceros, por los medios o canales de difusión normales.

El artículo 67 de la Ley de Sociedades Comerciales regla esquemáticamente la forma de dar publicidad a los estados contables:

*“En la sede social deben quedar copias del balance, del estado de resultados del ejercicio y del estado de evolución del patrimonio neto, y de notas, informaciones complementarias y cuadros anexos, a disposición de los socios o accionistas, con no menos de quince (15) días de anticipación a su consideración por ellos. Cuando corresponda, también se mantendrán a su disposición copias de la memoria del directorio o de los administradores y del informe de los síndicos.*

*Dentro de los quince (15) días de su aprobación, las sociedades de responsabilidad limitada cuyo capital alcance el importe fijado por artículo 299, inciso 2), deben remitir al Registro Público de Comercio un ejemplar de cada uno de esos documentos. Cuando se trate de una sociedad por acciones, se remitirá un ejemplar a la autoridad de contralor y, en su caso, del balance consolidado.”<sup>31</sup>*

Esta publicación se ve exteriorizada cuando el acto punible es claramente notorio para los legales destinatarios y en la forma dispuesta por la ley, el estatuto o el contrato social.

Debemos tener en cuenta que el estatuto social de un ente puede también disponer otros recaudos o requisitos de publicidad.

Por lo expuesto, podemos afirmar que el delito se consuma cuando el acto de publicar se hace notorio para los usuarios legales en la forma que establece la ley, el estatuto o el reglamento.

---

<sup>31</sup> Ley de Sociedades Comerciales N° 19550 (Texto ordenado por el Anexo del Decreto N° 841/84 B.O. 30/03/1984 con las modificaciones introducidas por normas posteriores al mismo), artículo 67.

## 2. Autorizar

Autorizar significa “facultar a otro para algo”. En el campo jurídico, otros autores lo apartan algo de este significado académico y equiparan al verbo a “consentir” o “aprobar”.

## 3. Certificar

En código penal en su redacción primitiva no contenía éste verbo, que fue incorporado al texto legal con la reforma introducida por la Ley 21.338 en 1976.

Certificar consiste en “afirmar con certeza y veracidad algo”.

La significación jurídica general del verbo, puede estar dada en que: certifica el que da fe o da por cierto o veraz un acto.

Cuando el art. 300, inc. 3° del Cód. Penal expresa el término certificar, no puede referirse a los estados contables por las siguientes razones:

- ❖ Quienes certifican los estados contables tienen que ser los autores expresamente determinados en el Código Penal y son: el fundador, el director, el administrador, el liquidador y el síndico.

Los cuatro primeros nombrados no certifican los estados contables, sino que los producen, ya que estos son la clara expresión del administrador acerca de su propia gestión. Es decir, miden en forma monetaria lo actuado durante un período dado, que se denomina ejercicio económico.

- ❖ El síndico, y en virtud de lo establecido en el artículo 294 de la Ley de Sociedades Comerciales, no tiene que certificar absolutamente nada.

Es decir, hay una tendencia que lleva el verbo certificar hacia el lugar de actas y no de estados contables, ya que todos los autores pueden certificar actas, normalmente un acta certificada consta de la firma del presidente y del síndico

de la sociedad, como certificando de que es copia fiel de lo que figura asentado en el libro de actas.

El síndico no certifica ni como tal, ni como profesional independiente, los instrumentos en los cuales debe intervenir, ya que dictamina sobre ellos.

La diferencia entre ambos términos es la siguiente:

- Certificar: es acreditar, asegurar o autenticar la verdad o existencia de la documentación que se interviene.
- Dictaminar: es emitir una opinión técnica basada en los elementos de juicio disponibles.

#### 4. Informar

El verbo informar, se incorpora al Código Penal con la Ley 17.567 de 1967. Luego pierde su vigencia con la Ley 20.509 de 1973. Se vuelve a incorporar a la legislación por intermedio de la reforma de la Ley 21338 de 1976, expresando la última parte del art. 300, inc. 3°:

*“...o informare a la asamblea o reunión de socios, con falsedad o reticencia, sobre hechos importantes para apreciar la situación económica de la empresa, cualquiera que hubiere sido el propósito perseguido al verificarlo.”*

La acción de informar admite dos alternativas:

- ❖ La falsedad, que es afirmar algo que no es verdadero.
- ❖ La reticencia, que es ocultar datos, o la omisión de hacerlos conocer a aquellas personas a que se les debe comunicar.

El acto o acción de informar, se realiza en el momento en que se pone en conocimiento de los accionistas o socios de una sociedad, convocados a tal efecto mediante la citación a una reunión social o asamblea, datos o documentos falsos, incompletos reticentes, que fueron elaborados por la empresa y que se refieren a

hechos o sucesos importantes sobre la situación económica, patrimonial o financiera de esa organización.

El autor o autores de ese delito pueden ser todos aquellos que tienen el deber de informar a la asamblea de accionistas o reunión de socios. En estos casos las reuniones deben ser legalmente convocadas, y estar facultadas para tratar o decidir sobre el informe presentado por los administradores de la sociedad.

En el caso de que todos los socios compartieran la función de administración del ente, parece que el delito fuera imposible de realizarse, salvo el caso de que exista una clara y definida división del trabajo entre los socios.

La acción de informar se puede canalizar por dos vías:

- ❖ Oral: se consuma en el momento que se explica en forma verbal en una reunión societaria.
- ❖ Escrita: se consuma en el momento que se entrega el documento a los destinatarios.

## 2) Resultado de la Acción

El resultado del delito de la acción es el perjuicio que ésta provoca sobre bienes y personas.

Se trata de un delito formal, ya que se consuma por la mera exteriorización de la falsedad o la reticencia de la información que se pone en conocimiento fehacientemente de la asamblea de accionistas o reunión de socios.

## 3) Propósito perseguido

La expresión “cualquiera que hubiere sido el propósito perseguido al verificarlo”, simplemente hace innecesario que el autor persiga un beneficio propio o un perjuicio a

terceros, hasta puede buscar desfigurar la realidad para evitar el pánico de terceros y salvar la continuidad de una sociedad.

El fraude innegablemente debe estar presente en el accionar o conducta de los autores. Hay una conducta fraudulenta ya que éstos actúan “a sabiendas” de que los estados contables e informes que se publican, certifican o autorizan son realmente falsos o incompletos, cualquiera sea el propósito perseguido.

### El objeto material de la acción

#### 1) Identificación de los instrumentos del Delito

Así como el art. 300, inc. 3° del Cód. Penal enumera taxativa y expresamente a los posibles autores de la acción, detalla también los elementos materiales, sobre los que recae la conducta de ellos.

El artículo mencionado enumera los siguientes elementos:

- ❖ El inventario
- ❖ El balance
- ❖ La cuenta de ganancias y pérdidas
- ❖ Los correspondientes informes
- ❖ Las actas
- ❖ La memoria

Dicho artículo se refiere a esos documentos en el caso de que sean falsos, incompletos o reticentes.

Debemos tener muy en cuenta cual es la información que contienen los estados contables. Lo que realmente ellos persiguen es que dicha información tenga veracidad y certeza, entre lo que representan los número expuestos y la realidad de los hechos y acontecimientos que reflejan o resumen.

Una de las características de la información es dar cuenta a terceros de hechos, sucesos o transacciones que han acontecido en el pasado, o de bienes o compromisos que realmente existen en el momento que la información es brindada, es decir, al día a que se refiere el informe. No obstante, los hechos subsecuentes a la fecha del balance también tienen importancia económica al momento de la firma de los estados contables.

La información que presentan los estados contables, está sujeta y sometida a análisis técnicos, que permiten obtener opiniones sobre ellos, tanto de quien la certifica o de quienes opinan sobre la misma, es decir, la que provienen de los auditores y los síndicos.

Los estados contables reflejan una exposición general del patrimonio de un ente a una fecha dada, e indican sobre la situación económica, patrimonial y financiera de una empresa. Además, surge el resultado económico de las operaciones y transacciones realizadas durante un ejercicio económico.

El patrimonio de un ente es la resultante de los bienes que posee y los compromisos contraídos. Por lo tanto, pueden existir hechos falsos o no verdaderos, y juicios de valor defectuosos que recaen sobre dicho patrimonio, y hacen que éste se convierta en no real o falso.

Los estados contables suelen cometer ciertos vicios en su elaboración que los convierten en falsos o incompletos. Esto ocurre cuando hay falsedades en la información, así como también deficiencias en los controles o deformaciones en la forma de valuar activos o pasivos, o exponer incorrectamente la información para engañar u ocultar datos a terceros interesados.

A veces, los seres humanos cometen errores, o actúan con cierta negligencia o malicia que hacen que la información que emiten y que se refleja en los estados contables, no sea real, correcta o veraz. En algunos casos, estos errores se detectan mediante la instalación de fuertes sistemas de control interno o por intermedio de pruebas selectivas realizadas en los trabajos de auditoría, ya sea ésta de tipo interno o externo.



Debemos tener en cuenta que los estados contables reflejan en forma resumida o sintética la cantidad de operaciones o transacciones realizadas por un ente durante un período dado.

Podemos decir que la forma analítica expresa la cantidad de registraciones que se efectúan en cada cuenta contable que, a su vez, estas cuentas forman grupos de cierta homogeneidad, que luego son los expuestos en los estados contables. Por lo tanto, lo expresado en los rubros de los estados contables debe relacionarse claramente con las cuentas contables que agrupan.

## 2) Información contenida en los instrumentos

Los estados contables contienen una exposición global del patrimonio y de los resultados de las operaciones ordinarias y extraordinarias de un ente durante un ejercicio económico. Brindan una información global conceptual, pero dentro de ellos pueden existir hechos o sucesos falsos y/o juicios de valor defectuosos, que recaen sobre el patrimonio de la organización.

Los estados contables suelen contener también:

- ❖ Falsedades en la información que proporcionan.
- ❖ Escasez o deficiencias en los controles.
- ❖ Incorrectas valuaciones en los bienes económicos.
- ❖ Exposiciones de datos en forma confusa o reticente.

Los individuos al trabajar normalmente cometen errores y equivocaciones en la información que procesan o elaboran, ya sean por desconocimiento técnico, por falta de atención en lo que están realizando, por negligencia, por deficiencias físicas y, en ciertos casos, hasta por malicia. A veces no es posible detectar o identificar estos problemas, y en otras oportunidades no vale la pena perder el tiempo en identificarlos, ya que el costo de la búsqueda de los errores puede ser superior a la distorsión que provocan sobre el contenido global de la información, entonces se considera que no debemos molestarnos en su búsqueda. Cuando el costo de realizar búsqueda de errores es mayor que el valor

de los posibles errores a detectarse, se transforma este control en antieconómico para la empresa.

El objetivo de la contabilidad es perseguir el conocimiento de la situación económica, financiera, patrimonial y de resultados de una organización o empresa.

La apreciación cualitativa y cuantitativa de una empresa es útil desde los siguientes puntos de vista:

1. Patrimonial

Permite conocer la composición de los:

- ❖ Bienes materiales e inmateriales.
- ❖ Deudas.
- ❖ Capital (Patrimonio Neto)

2. Financiero

Del manejo de los ingresos y egresos de fondos se puede conocer en forma estimativa la capacidad financiera de un empresa para hacer frente a sus compromisos y qué fondos le permiten generar una evolución en el manejo del flujo de los negocios futuros.

3. Económicos

Permite a los terceros lectores de los estados contables, medir y conocer la capacidad que tiene la empresa de producir beneficios, así como la posible incidencia de otros elementos, como ser:

- ❖ Situación de los mercados en que actúa.
- ❖ Políticas de abastecimiento.
- ❖ Políticas de precios.

### 3) Análisis de los instrumentos del delito

#### 1. Inventario

El inventario es una lista detallada y completa de todos los bienes que componen el patrimonio de una persona física o jurídica. Es el detalle de todos los bienes de su activo y de las deudas o compromisos contraídos. Cada partida posee una descripción que permita identificarla, indicando, si es posible:

- ❖ Modelo
- ❖ Serie
- ❖ Marca
- ❖ Numeración

El inventario es un documento contable que enumera en orden correlativo las cuentas del activo y pasivo que integran el patrimonio de una organización jurídica, ya que hace una clara descripción de los bienes que posee y detalla las obligaciones o deudas hacia terceros. El inventario no es ni más ni menos que el detalle analítico de cada una de las cuentas que integran el balance general.

El inventario no es un documento que hace fe pública. Es una información que ni se hace circular entre los accionistas o socios, ni se lo somete a consideración en la Asamblea de accionistas o reunión de socios.

El artículo 48 del código de comercio expresa:

*“El libro de Inventarios se abrirá con la descripción exacta del dinero, bienes, muebles y raíces, créditos y otra cualquiera especie de valores que formen el capital del comerciante al tiempo de empezar su giro.*

*Después formará todo comerciante en los tres primeros meses de cada año, y extenderá en el mismo libro, el balance general de su giro, comprendiendo en él todos sus bienes, créditos y acciones, así como todas sus deudas y obligaciones pendientes en la fecha del balance, sin reserva ni omisión alguna.*

*Los inventarios y balances generales se firmarán por todos los interesados en el establecimiento que se hallen presentes al tiempo de su formación.”<sup>32</sup>*

---

<sup>32</sup> Código de Comercio de la República Argentina, artículo 48. Editorial Zavallá, Edición 2009.

## 2. Balance general

El precepto penal enunciado en el art. 300, inc. 3° del Cód. Penal puede comprender o no diversos tipos de balances, que pueden o no estar alcanzados por el mismo.

El artículo 51 del código de comercio determina 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 las cuentas abiertas y de acuerdo a criterios uniformes de valoración.”*<sup>33</sup>

El artículo 63 de la Ley de Sociedades Comerciales establece:

*“En el balance general deberá suministrarse la información que a continuación se requiere:*

*1) En el activo:*

*a) El dinero en efectivo en caja y Bancos, otros valores caracterizados por similares principios de liquidez, certeza y efectividad, y la moneda extranjera;*

*b) Los créditos provenientes de las actividades sociales. Por separado se indicarán los créditos con sociedades controlantes, controladas o vinculadas, los que sean litigiosos y cualquier otro crédito.*

*Cuando corresponda se deducirán las provisiones por créditos de dudoso cobro y por descuentos y bonificaciones;*

*c) Los bienes de cambio, agrupados de acuerdo con las actividades de la sociedad, se indicarán separadamente las existencias de materias primas, productos en proceso de elaboración y terminados, mercaderías de reventa y los rubros requeridos por la naturaleza de la actividad social;*

*d) Las inversiones en título de la deuda pública, en acciones y en debentures, con distinción de los que sean cotizados en bolsa, las efectuadas en sociedades controlantes, controladas o vinculadas, otras participaciones y cualquier otra inversión ajena a la explotación de la sociedad.*

*Cuando corresponda se deducirá la previsión para quebrantos o desvalorizaciones;*

*e) Los bienes de uso, con indicación de sus amortizaciones acumuladas;*

*f) Los bienes inmateriales, por su costo con indicación de sus amortizaciones acumuladas;*

---

<sup>33</sup> Código de Comercio de la República Argentina, artículo 51. Editorial Zavallía, Edición 2009

## ***“Responsabilidad profesional y legal del Auditor ante el delito de balance falso”***

Arzone Gutierrez, María Soledad

Departamento de Metodología de la Investigación – Universidad FASTA

---

g) Los gastos y cargas que se devenguen en futuros ejercicios o se afecten a éstos, deduciendo en este último caso las amortizaciones acumuladas que correspondan;

h) Todo otro rubro que por su naturaleza corresponda ser incluido como activo.

2) En el pasivo:

I. a) Las deudas indicándose separadamente las comerciales, las bancarias, las financieras, las existentes con sociedades controlantes, controladas o vinculadas, los debentures omitidos por la sociedad; por la sociedad, los dividendos a pagar y las deudas a organismos de previsión social y de recaudación fiscal.

Asimismo se mostrarán otros pasivos devengados que corresponda calcular;

b) Las provisiones por eventualidades que se consideren susceptibles de concretarse en obligaciones de la sociedad;

c) Todo otro rubro que por su naturaleza represente un pasivo hacia terceros;

d) Las rentas percibidas por adelantado y los ingresos cuya realización corresponda a futuros ejercicios;

II a) El capital social, con distinción en su caso, de las acciones ordinarias y de otras clases y los supuestos del artículo 220;

b) Las reservas legales contractuales o estatutarias, voluntarias y las provenientes de revaluaciones y de primas de emisión;

c) Las utilidades de ejercicios anteriores y en su caso, para deducir, las pérdidas;

d) Todo otro rubro que por su naturaleza corresponda ser incluido en las cuentas de capital pasivas y resultados;

3) Los bienes en depósito, los avales y garantías, documentos descontados y toda otra cuenta de orden;

4) De la presentación en general:

a) La información deberá agruparse de modo que sea posible distinguir y totalizar el activo corriente del activo no corriente, y el pasivo corriente del pasivo no corriente. Se entiende por corriente todo activo o pasivo cuyo vencimiento o realización, se producirá dentro de los doce (12) meses a partir de la fecha del balance general, salvo que las circunstancias aconsejen otra base para tal distinción;

b) Los derechos y obligaciones deberán mostrarse indicándose si son documentados, con garantía real u otras;

c) El activo y el pasivo en moneda extranjera, deberán mostrarse por separado en los rubros que correspondan;

d) *No podrán compensarse las distintas partidas entre sí.*<sup>34</sup>

En resumen, un balance general consiste en una rendición de cuentas. Por un lado constituye un elemento necesario para informarse acerca del resultado operativo sobre la gestión de la dirección de una organización; por otro lado explicita la naturaleza del proceso que determina la existencia de una ganancia o pérdida generada en el ejercicio económico.

Se puede decir que un estado contable es falso o incompleto cuando no expresa con necesaria claridad, veracidad y exactitud la situación económica, patrimonial y financiera de una empresa o no surge con adecuada verdad y clara evidencia el estado de resultados de un ejercicio.

La diferencia entre falso o incompleto está dada en:

- ❖ **Falso:** cuando no se adapta a la realidad, es decir, cuando no se expresan con realidad las transacciones de la gestión operativa de una sociedad.
- ❖ **Incompleto:** cuando presenta la verdad a medias o disimulada. Hay, por lo tanto, ocultación de datos o circunstancias de importancia relativa, lo que provoca el engaño a los lectores de los estados contables.

Los estados contables pueden resultar falsos o incompletos por alguna de las siguientes causas:

- ❖ Sobre o subvaluación de los activos y pasivos.
- ❖ Tergiversación de las partidas.
- ❖ Modificación de la conformación de las partidas corrientes con las no corrientes y viceversa.
- ❖ Ocultamiento de la información u operaciones.
- ❖ Contabilización de actos, hechos, sucesos, transacciones, operaciones o bienes inexistentes.

---

<sup>34</sup> Ley de Sociedades Comerciales N° 19550 (Texto ordenado por el Anexo del Decreto N° 841/84 B.O. 30/03/1984 con las modificaciones introducidas por normas posteriores al mismo), artículo 63.

### 3. Cuenta de ganancias y pérdidas

La cuenta de ganancias y pérdidas representa una expresión sintética de las transacciones realizadas durante un ejercicio económico.

El artículo 64 de la Ley de Sociedades Comerciales expresa:

*“El estado de resultados o cuenta de ganancias y pérdidas del ejercicio deberá exponer:*

*l. a) El producido de las ventas o servicios, agrupado por tipo de actividad. De cada total se deducirá el costo de las mercaderías o productos vendidos o servicios prestados, con el fin de determinar el resultado;*

*b) Los gastos ordinarios de administración, de comercialización, de financiación y otro que corresponda cargar al ejercicio, debiendo hacerse constar, especialmente los montos de:*

*1) Retribuciones de administradores, directores y síndicos;*

*2) Otros honorarios y retribuciones por servicios;*

*3) Sueldos y jornales y las contribuciones sociales respectivas;*

*4) Gastos de estudios e investigaciones;*

*5) Regalías y honorarios por servicios técnicos y otros conceptos similares;*

*6) Los gastos por publicidad y propaganda;*

*7) Los impuestos, tasas y contribuciones, mostrándose por separado los intereses, multas y recargos;*

*8) Los intereses pagados o devengados indicándose por separado los provenientes por deudas con proveedores, bancos o instituciones financieras, sociedades controladas, controlantes o vinculadas y otros;*

*9) Las amortizaciones y provisiones.*

*Cuando no se haga constar algunos de estos rubros, parcial o totalmente, por formar parte de los costos de bienes de cambio, bienes de uso u otros rubros del activo, deberá exponerse como información del directorio o de los administradores en la memoria;*

*c) Las ganancias y gastos extraordinarios del ejercicio;*

*d) Los ajustes por ganancias y gastos de ejercicios anteriores.*

*El estado de resultados deberá presentarse de modo que muestre por separado la ganancia o pérdida proveniente de las operaciones ordinarias y extraordinarias de la*

*sociedad, determinándose la ganancia o pérdida neta del ejercicio a la que se adicionará o deducirá las derivadas de ejercicios anteriores.*

*No podrán compensarse las distintas partidas entre sí;*

*II. El estado de resultados deberá complementarse con el estado de evolución del patrimonio neto. En el se incluirán las causas de los cambios producidos durante el ejercicio en cada uno de los rubros integrantes del patrimonio neto.”<sup>35</sup>*

#### 4. Actas

Las actas, son la expresión escrita o el reflejo documentado de los temas tratados en las deliberaciones de los órganos colegiados de las sociedades.

El artículo 73 de la Ley de Sociedades Comerciales expresa:

*“Deberá labrarse en libro especial, con las formalidades de los libros de comercio, acta de las deliberaciones de los órganos colegiados.*

*Las actas del directorio serán firmadas por los asistentes. Las actas de las asambleas de las sociedades por acciones serán confeccionadas y firmadas dentro de los cinco (5) días, por el presidente y los socios designados al efecto.”<sup>36</sup>*

Esto se amplía cuando el artículo 249 de la citada ley dice:

*“El acta confeccionada conforme el artículo 73, debe resumir las manifestaciones hechas en la deliberación, las formas de las votaciones y sus resultados con expresión completa de las decisiones.”<sup>37</sup>*

Como la acción debe estar dirigida hacia un número indeterminado de personas, no toda falsedad o reticencia de las actas tiene cabida en el tipo penal en estudio, ya que ellas deben ser hechas públicas en cuanto la ley o el estatuto así lo dispongan, solamente hasta éstos límites llega el resguardo de la confianza o fe públicas.

---

<sup>35</sup> Ley de Sociedades Comerciales N° 19550 (Texto ordenado por el Anexo del Decreto N° 841/84 B.O. 30/03/1984 con las modificaciones introducidas por normas posteriores al mismo), artículo 64.

<sup>36</sup> Ley de Sociedades Comerciales N° 19550 (Texto ordenado por el Anexo del Decreto N° 841/84 B.O. 30/03/1984 con las modificaciones introducidas por normas posteriores al mismo), artículo 73.

<sup>37</sup> Ley de Sociedades Comerciales N° 19550 (Texto ordenado por el Anexo del Decreto N° 841/84 B.O. 30/03/1984 con las modificaciones introducidas por normas posteriores al mismo), artículo 249



## 5. Informes

El precepto legal que surge del art. 300, inc. 3° del Cód. Penal, mediante el uso de la expresión: “los correspondientes informes”, nos indican que no se trata de cualquier información. Esta información debe ser relativa al estado económico, patrimonial y financiero de la sociedad, aunque no se encuentre claramente definido en la norma legal.

Como estos informes deben estar dirigidos a un número indeterminado de personas, no puede tratarse de un informe de tipo privado, dirigido a un grupo de accionistas o socios. Por lo tanto, estos informes privados están excluidos del precepto, al igual que los informes que el directorio de una sociedad proporciona al consejo de vigilancia.

El código penal expresa la responsabilidad que le atañe a los directores respecto a los informes que se formules sobre hechos o sucesos importantes para evaluar la situación económica, patrimonial y financiera de una sociedad, pero no específica cuáles son dichos hechos y sucesos.

Si analizamos otros tipos de informes, éstos deben tener un alcance similar o semejante a los de los estados contables, y estar dirigidos a un número indeterminado de personas, o presentando ante alguna autoridad pública o institución ante las cuales el informe pueda generar algún perjuicio económico, y realizados sobre bases de falsedad o reticencia, o simplemente incompletos.

## 6. Memoria

La memoria es una información complementaria y no un estado contable, que es emitida por los directores (administradores) y sobre ella dictamina el síndico mediante su informe.

El artículo 66 de la Ley de Sociedades Comerciales, se refiere a las memorias expresando:

## *“Responsabilidad profesional y legal del Auditor ante el delito de balance falso”*

Arzone Gutierrez, María Soledad

Departamento de Metodología de la Investigación – Universidad FASTA

---

*“Los administradores deberán informar en la sobre el estado de la sociedad en las distintas actividades en que se haya operado y su juicio sobre la proyección de las operaciones y otros aspectos que se consideren necesarios para ilustrar sobre la situación presente y futura de la sociedad. Del informe debe resultar:*

- 1) Las razones de variaciones significativas operadas en las partidas del activo y pasivo;*
- 2) Una adecuada explicación sobre los gastos y ganancias extraordinarias y su origen y de los ajustes por ganancias y gastos de ejercicios anteriores, cuando fueren significativos;*
- 3) Las razones por las cuales se propone la constitución de reservas, explicadas clara y circunstanciadamente;*
- 4) Las causas, detalladamente expuestas, por las que se propone el pago de dividendos o la distribución de ganancias en otra forma que en efectivo;*
- 5) Estimación u orientación sobre perspectivas de las futuras operaciones;*
- 6) Las relaciones con las sociedades controlantes, controladas o vinculadas y las variaciones operadas en las respectivas participaciones y en los créditos y deudas;*
- 7) Los rubros y montos no mostrados en el estado de resultados —artículo 64, I, b—, por formar parte los mismos parcial o totalmente, de los costos de bienes del activo.”<sup>38</sup>*

La falsedad de la memoria suscripta por el presidente y el secretario del Directorio hace a ambos coautores del delito establecido en el art. 300, inc. 3° del Cód. Penal.

Si damos por supuestas la sinceridad y buena fe de los directores de una sociedad mercantil, parte de la información que brinda la memoria de un ejercicio, no es pasible de una evaluación técnica, que contenga bases en normas profesionales.

La determinación en ella de falsedades, se limita a hechos pretéritos los cuales son susceptibles de una comprobación objetiva. Entonces el delito de memoria falsa o incompleta debe circunscribirse a la exposición de hechos o sucesos de vital importancia en la vida de la sociedad.

---

<sup>38</sup> Ley de Sociedades Comerciales N° 19550 (Texto ordenado por el Anexo del Decreto N° 841/84 B.O. 30/03/1984 con las modificaciones introducidas por normas posteriores al mismo), artículo 66.

## Configuración del delito

### Momento en que se produce el delito

El código penal en artículo 300 inciso 3° expresa el momento en que se configura el delito, como es el de la publicación, certificación o autorización de los documentos que también describe.

Pero, previamente, debe existir por parte de los autores el conocimiento de la falsedad o incompletud de los documentos. Es decir, que el tipo penal requiere que tales actos se realicen “a sabiendas” de que los estados contables son “falsos o incompletos”.

El orden en que se dan estos momentos en el tiempo, es el siguiente:

1. Autorización o certificación por el órgano directivo: los estados contables se pueden considerar autorizados si fueron firmados por los directores y síndicos.
2. Publicación y difusión: los estados contables se pueden considerar publicados, cuando se difunden a terceros en una cantidad considerable o indeterminada o cuando son presentados a organismos públicos. Los informes son considerados publicados cuando se brindan por parte de aquellos que tienen la responsabilidad de informar a terceros interesados e indeterminados.

La falsedad de un balance se produce cuando hay una clara y evidente discordancia entre los asientos contables y los hechos o sucesos reales, es decir, las transacciones económicas que deben contabilizarse y registrarse.

Los potenciales inculpatos, enumerados en el art. 300, inc. 3° del Cód. Penal, deben actuar dolosamente, no requiriéndose de su autor o autores una finalidad específica.

La conducta criminal está basada en una falsedad, y el dolo consiste en el claro conocimiento de que se han falseado datos de los estados contables y que, a pesar de ello, se autorizan y exteriorizan, poniéndolos a disposición y conocimiento de terceros e

interesados, y no se exige otro efecto, ya que esa actitud ha conseguido generar la lesión a la fe pública.

## El auditor externo y el balance falso

### Dictamen profesional

Muchos profesionales en ciencias económicas, suelen asociar el delito de balances falsos o incompletos con la obligada existencia de un daño o perjuicio económico, cuando debería creer que lo que realizan puede calificarse de un acto típico de dolo.

Cuando el delito en estudio habla de la certificación, como forma de comisión del mismo, resulta un tanto incongruente, ya que parece estar claro que ni el director, ni el administrador ni el síndico tienen la función de certificar un estado contable.

El verbo certificar es dejado de lado por la práctica y la doctrina contable, ya que prefiere usar el verbo dictaminar, cuando en la labor profesional se realiza una auditoría sobre los estados contables de una sociedad.

Un “dictamen” es la parte del informe de auditoría en la que el profesional expresa su opinión sobre los estados contables que ha examinado.

Según la RT n° 7 de la F.AC.P.C.E. “el informe breve sobre los estados contables (para ser presentados a terceros) es el que emite un contador público, basado en el trabajo de auditoría realizado, mediante el cual el profesional expresa su opinión o declara que se abstienen de emitirla sobre la información que contienen dichos estados. El trabajo debe ser efectuado de acuerdo con las normas de auditoría.”

Más adelante y en referencia al dictamen continúa diciendo: que “es aquel apartado del informe del auditor en el cual éste debe exponer su opinión, o abstenerse explícitamente de emitirla, acerca de si los estados contables en su conjunto presentan

razonablemente la información que ellos deben brindar de acuerdo con las normas contables profesionales.”

El dictamen constituye un juicio de valor o una opinión técnica independiente. Es la expresión escrita de un juicio de valor sobre un tema específico, el cual es emitido incluyendo claros razonamientos fundados en los elementos de juicio emergentes de una labor técnica realizada por él y sus colaboradores, efectuada en base a normas técnicas, que se denominan “generalmente aceptadas”.

El dictamen sobre los estados contables se refiere a la situación que presentan éstos, que son consecuencia de una gestión que es realizada por el directorio de una sociedad.

El dictamen no tiene la característica de aconsejar a terceros, sino que su función es opinar sobre documentos que exponen sobre hechos, sucesos o manifestaciones de tipo o valor económico. Por lo tanto el dictamen trata de expresar si dichos documentos concuerdan con la verdad. Si lo referimos concretamente a los estados contables, si éstos están expresados teniendo en cuenta las normas i principios de contabilidad generalmente aceptados, que fueron aplicados con uniformidad respecto a ejercicios anteriores.

Sabemos que la verdad sobre los hechos, sucesos o transacciones no es fácil de establecer con precisión dentro del campo de la técnica contable, entonces el profesional independiente determina si las transacciones que resume los documentos contables se han presentado adecuada y razonablemente sobre principios contables aplicados por quienes lo confeccionaron.

La contabilidad es realizada por la empresa, luego el auditor realiza una labor sobre la base de las normas de auditoría que le permitirá obtener una opinión sobre los estados contables, que estará expresada en un informe que contendrá el verdadero dictamen profesional sobre los estados contables.

El profesional cuando actúa dictaminando, compromete públicamente, es decir, hacia terceros, su juicio técnico. Este dictamen, cuando se refiere a documentos contables y sus notas, anexos y cuadros, puede generar una responsabilidad legal.

### Diferencias o cambios en los criterios de valuación

Suele calificarse como falsedades a los estados contables las diferencias o cambios en los criterios de valuación contable.

Muchos particulares y organismos de fiscalización y control, han denunciado por presunta falsedad de los estados contables a los profesionales en ciencias económicas, que en el momento de emitir su informe de auditoría adoptaron criterios técnicos que no son compartidos por los denunciantes.

Esto nos hace pensar que parecería que ciertos terceros interesados creen que cuando la sociedad adopta o modifica un criterio contable, los estados contables se tornan falsos y, por lo tanto, el auditor debe emitir un informe con dictamen adverso, pues de lo contrario se convierte en un cómplice en el delito de balance falso.

No obstante, se debe expresar en los estados contables cuando hay cambios de criterios de valuación y cuál es la diferencia cuantitativa que el cambio provoca. El auditor externo debe tener en cuenta la significatividad que provoca este cambio de criterio de valuación y lo debe expresar en su informe.

En lo referente al conocimiento de la existencia de la falsedad de los estados contables e informes, por parte del responsable, como elemento decisorio en el cargo de autor del delito, podemos expresar lo siguiente:

- ❖ El profesional o auditor dictaminante de los estados contables no puede argumentar el desconocimiento de hechos o sucesos que con la aplicación de principios contables generalmente aceptados y normas de auditoría tendría que haber detectado, pues de ésta manera indicaría que no aplicó las normas técnicas profesionales previas a la emisión de su opinión por medio de su informe sobre los estados contables.
- ❖ Las técnicas de auditoría no tienen por finalidad principal detectar fraudes. El tribunal debe evaluar si el profesional dictaminante debió o no llegar mediante las técnicas profesionales, a dictaminar si los estados contables eran falsos o

incompletos.

- ❖ No existen en las normas legales (Código de Comercio y Ley de Sociedades Comerciales) reglas sobre valuaciones económicas de los estados contables, lo que le permite a la justicia tener una cierta libertad para establecer cuando hay o no delito de balance falso o incompleto.
- ❖ Las normas técnicas de los profesionales de ciencias económicas son emitidas por la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas y aprobadas por los Consejos y Colegios de profesionales en Ciencias Económicas de las distintas provincias del país. Estas normas son pautas o guías de acción, permitiéndole al profesional un amplio campo donde moverse, pero no obstante ello le genera una fuerte responsabilidad en cuanto a la verdad de las afirmaciones que expresa en su informe de auditoría.

## *Conclusiones*



Una persona responsable toma decisiones conscientemente y acepta las consecuencias de sus actos. La responsabilidad constituye la virtud o disposición habitual de asumir las consecuencias de las propias decisiones respondiendo por ellas, es decir, es la capacidad de dar respuesta de los propios actos.

Para que pueda darse alguna responsabilidad es necesaria la libertad para realizar las acciones y la existencia de ley o norma a partir de la que se puedan juzgar los hechos realizados.

El auditor, no es un agente de los actos de gestión de la empresa, ya que no ejecuta ni realiza funciones de tipo directivas en una organización que en definitiva es su cliente. Podemos afirmar que el auditor dictamina, emite un juicio en el cual formula opiniones de carácter técnico, las cuales están fundadas con carácter técnico-profesional, sobre lo que la sociedad que audita manifiesta sobre la gestión realizada por su órgano directivo, en un período llamado ejercicio económico.

El informe del auditor, lo que hace es confirmar o no lo expuesto en los estados contables, registros contables o informes complementarios, y la responsabilidad del auditor se determinará sobre lo que expresa sobre dichos instrumentos.

El auditor emite su juicio técnico, sobre lo que sus clientes manifiestan sobre la gestión que han realizado. Este juicio es expresado en un informe sobre los estados contables que representan la situación económica de la empresa.

Cuando se requiere realizar una acción dolosa, ésta es impulsada por alguien que pretende lograr algún beneficio económico, y para ello utiliza los estados contables como medio. Es decir, que el defraudador busca lograr engañar a terceros interesados con información que no es la real, ya que es falso o distorsiona la verdad contable.

Muchas veces, las personas que desean realizar un engaño mediante un alejamiento de la realidad, buscan la colaboración de un auditor, para que éste emita un informe favorable sobre los estados contables que son falsos. Cuando ocurren estos casos, podemos decir que el agente directo del delito son los informantes de los estados contables (directores, síndicos, socios, etc.) y el auditor podrá ser considerado un

cómplice, ya que si se expide con un dictamen favorable sobre algo que no lo es, comete una falsedad en la opinión que emite mediante un dictamen profesional.

La actuación del contador público en su función de auditor externo de información financiera, y particularmente, en la auditoría de estados financieros trasciende a terceros mediante el informe de auditoría. Por la naturaleza de tales funciones, está sometido a las regulaciones disciplinarias resultantes de la profesión universitaria ejercida (de orden ético) y además, está sujeto a responsabilidades por actos violatorios de normas legales (de orden civil y penal) aplicables a su actividad.

La responsabilidad profesional del auditor se deriva de una actuación, por parte del mismo, contraria a la ética. Es decir, se le podrá atribuir responsabilidad profesional cuando desarrolle su trabajo incumpliendo con las disposiciones de la ley 20488, el Código de Ética del CPCEPBA y las normas de auditoría establecidas por la FACPCE.

Respecto a la responsabilidad penal del auditor externo, podemos afirmar que el mismo puede quedar involucrado en los delitos de balance falso, estafa y encubrimiento.

Respecto a la responsabilidad del auditor por el delito de balance falso o incompleto, existen varias posturas doctrinarias. Una de ellas establece que el profesional en ciencias económicas, en ejercicio de sus funciones independientes de auditor, en ningún caso puede ser el autor directo del delito en estudio, pues no está incluido en la nómina del art. 300, inc. 3° del Código Penal como posible autor. Pero por aplicación de las reglas de la parte general de dicho código, puede estar involucrado un contador público cuando colabore o ayude en la confección de un balance falso o incompleto pero a modo de partícipe necesario. En éste caso, puede ser alcanzado y castigado con igual pena que el autor del delito y derivar en un auto de procesamiento y eventual prisión preventiva para el profesional que emitió dictamen sobre dichos estados contables.

Para determinar la posible existencia de complicidad deben analizarse detenidamente los artículos 45 y 46 del código penal. El primero de los artículos hace referencia a que la complicidad primaria existe cuando alguien toma parte en la comisión de un delito o auxilia al autor, de tal forma que sin esa participación o auxilio, el delito no

podría haberse cometido. El segundo se refiere a cualquier auxilio o participación anterior a la comisión del delito o posterior si hubo una promesa anterior.

Otra parte de la doctrina se opone a ésta teoría ya que establecen que el delito de balance falso existe independientemente de la participación del auditor, lisa y llanamente porque el informe del auditor no es parte de los estados contables. Sostienen que el auditor no tiene incidencia responsabilidad en la preparación de los estados contables y la propuesta de eventuales asientos de ajuste no obliga al cliente a su aceptación. Por consiguiente la participación del auditor en la confección de los estados contables es nula. Siguiendo ésta corriente doctrinaria, como el informe el informe de auditoría falso o incompleto no está tipificado como delito, es evidente que no es tal, y por lo tanto no es punible. Por otra parte, la emisión del balance falso por los sujetos mencionados en el artículo 300 del Código Penal es independiente de la existencia del informe del auditor, por consiguiente el delito puede cometerse sin la participación del auditor, y por lo tanto, no podría reputarse la complicidad primaria del auditor sobre el delito de balance falso.

Una postura intermedia, considera que podría haber complicidad del profesional porque la actuación del auditor puede servir para ayudar a ejecutar un acto doloso, mediante la emisión de un dictamen que es utilizado para engañar a terceros interesados. De todas formas, a pesar que el informe, siendo falso, pueda ayudar a la comisión del delito, no es la opinión del auditor parte de los estados contables ni una condición necesaria para su emisión. Por lo tanto, no es un elemento sin el cual no se hubiese podido cometer el delito, lo que elimina la posibilidad de complicidad primaria. En cuanto a la participación secundaria, podría ocurrir que el auditor se comprometiera, con anterioridad a la emisión del balance reputado de falso, a emitir un informe falso, y este hecho decidiera a los autores del delito a cometerlo. En este caso se presentaría las dos previsiones del artículo 46 del código penal: la promesa anterior de cumplimiento posterior y la ayuda para la comisión del delito.

Como puede apreciarse, el informe de auditoría no es condición para la realización del acto delictivo, pero podría ayudar a su comisión generando la expectativa de otorgar una estructura más formal y más creíble a los estados contables que son el objeto del hecho antijurídico.

Como hemos mencionado anteriormente, el auditor externo puede ser condenado penalmente por el delito de estafa. La víctima del delito de estafa puede ser el mismo cliente o los terceros en general. Cuando la víctima del delito es el cliente, también, el auditor externo puede ser imputado de cómplice secundario, por ejemplo, cuando engañando al damnificado (y obteniendo con ello su perjuicio patrimonial, en beneficio del agente activo directo), le pasen inadvertidos defectos significativos en la aplicación de las normas contables profesionales o cuando mantiene silencio ante el gobierno corporativo sobre el descubrimiento de alteraciones sobre las cifras reveladas en los estados financieros, apuntalando la determinación de los autores del delito a cometerlo. La responsabilidad del contador público que actúe como auditor externo se materializa si su informe de auditoría (estados financieros provistos del dictamen) reúne elementos para ser un medio apropiado utilizado directamente para la perpetración de una estafa. Dichos estados financieros dictaminados se deberían emplear como elemento fundamental del ardid.

En la defraudación a terceros en general, el auditor externo es cómplice del delito de estafa bajo el citado artículo 172, en concurrencia con los ya nombrados artículos 45/46 (cómplices), el agente activo directo del delito es otra persona (por ejemplo, la administración o gerencia, quién prepara los estados contables financieros para su aprobación), siendo posible que existan otros damnificados del delito que no sea exclusivamente el cliente del contador público (por ejemplo, terceros que creen en la solvencia y liquidez de una entidad y que aprueban un préstamo para la misma).

Respecto al delito de encubrimiento, podemos afirmar que éste se produce cuando el auditor externo, sin ser el autor o el coautor de un delito, ni colaborar en su comisión, podría adquirir conocimiento del mismo, una vez cometido, sin promesa anterior al hecho ilícito, y mantener silencio sobre tal hecho o ayudar a que se desvanezcan las pruebas. Esto ocurriría si el auditor externo ocultare, alterare o hiciere desaparecer la evidencia de auditoría obtenida, cuando la misma probase la concreción de un delito y fuera de utilidad en juicio.

El auditor será civilmente responsable cuando no ejecute su trabajo o no prepare su informe con el cuidado profesional esperado, sin que esto resulte de la intención de

## ***“Responsabilidad profesional y legal del Auditor ante el delito de balance falso”***

Arzone Gutierrez, María Soledad

Departamento de Metodología de la Investigación – Universidad FASTA

---

engañar a su cliente o al público. Una consecuencia habitual de éste accionar sería la emisión de un informe de carácter distinto al requerido por las normas de auditoría (por ejemplo, podría ocasionar la emisión de un dictamen limpio en lugar de una opinión adversa, como consecuencia de no haber detectado desviaciones significativas en la aplicación de las normas contables profesionales que un trabajo correctamente realizado debería haber puesto en evidencia).

Cabe la acción civil de resarcimiento por indemnización de daños y perjuicios contra los autores y cómplices del delito de balance falso, cuando pudiera demostrarse que el mismo pudiera causar un daño patrimonial a terceros.

## *Diseño Metodológico*

## *“Responsabilidad profesional y legal del Auditor ante el delito de balance falso”*

Arzone Gutierrez, María Soledad

Departamento de Metodología de la Investigación – Universidad FASTA

---

Universo: está integrado por las normativas penales, civiles y profesionales vigentes así como la doctrina en materia de responsabilidad del auditor por el delito de balance falso.

Unidad de Análisis: cada una de las normativas mencionadas anteriormente.

Tipo de investigación: la investigación realizada es:

- ❖ Descriptiva: porque describe un fenómeno y las posibles causas que lo provocan. Los estudios descriptivos miden o evalúan diversos aspectos, dimensiones o componentes del fenómeno a investigar
  
- ❖ Sincrónica: porque tiene una mirada acotada en el tiempo, en este caso es la actualidad.

Método: En primer lugar se procede a seleccionar las unidades muestrales (leyes, resoluciones técnicas, doctrina) y luego se analizan en forma individual y detallada para dar cumplimiento al objetivo general y a los objetivos específicos descritos anteriormente y poder abordar una conclusión respecto del tema que se pretende analizar.

## *Bibliografía*



- ❖ Enrique Fowler Newton. **“Tratado de Auditoría”**. Tomo 1. Tercera Edición. Editorial La Ley Año 2004.
  
- ❖ Carlos Alberto Slosse. **“Auditoría”**. Primera edición. Editorial La Ley. Año 2007.
  
- ❖ Rubén Oscar Rusenás. **“Balances falsos e incompletos. Responsabilidades de directores, síndicos y auditores”**. Editorial La Ley. Año 2002.
  
- ❖ Informe 5 de la FACPCE. **“Manual de Auditora”**. Tercera edición. Año 1995.
  
- ❖ Código Civil de la República Argentina. Editorial Zavalía, Edición 2009.
  
- ❖ Código Penal de la República Argentina. Editorial Zavalía, Edición 2009.
  
- ❖ Ley 20488. Normas referentes al ejercicio de las profesiones relacionadas a las Ciencias Económicas. Buenos Aires, 23/05/1973.
  
- ❖ Código de ética del Consejo Profesional en Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires. LEY 10.620. Aprobado en la Asamblea Ordinaria y Extraordinaria del día 29/06/01. Vigencia: 1° de Enero de 2002
  
- ❖ Ley 25.246. Encubrimiento y Lavado de Activos de origen delictivo. Unidad de Información Financiera. Deber de informar. Sujetos obligados. Régimen Penal Administrativo. Ministerio Público Fiscal.
  
- ❖ Ley de Sociedades Comerciales N° 19550 (Texto ordenado por el Anexo del Decreto N° 841/84 B.O. 30/03/1984

***“Responsabilidad profesional y legal del Auditor ante el delito de balance falso”***

Arzone Gutierrez, María Soledad

Departamento de Metodología de la Investigación – Universidad FASTA

---

- ❖ Resoluciones Técnicas nº 7 y nº 16 de la FACPCE. “Separatas de legislación”. Editorial Errepar. Año 2004