

TÍTULO:	ASESORÍA
PUBLICACIÓN:	Profesional y Empresaria (D & G)
TOMO/BOLETÍN:	XIX
PÁGINA:	-
MES:	Julio
AÑO:	2018
OTROS DATOS:	-

---

## ASESORÍA

### CUESTIONES DE AUDITORÍA

#### RESPONSABILIDAD DEL CONTADOR PÚBLICO EN SU ACTUACIÓN COMO AUDITOR DE ESTADOS FINANCIEROS

**RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR EXTERNO DE ESTADOS FINANCIEROS.** *Introducción. Riesgo profesional. Control de calidad para las firmas que practican auditorías. Fraudes y actos ilegales del cliente. Independencia del auditor. Negocio en marcha. Evidencia y documentación de auditoría. Informes del auditor. Comunicación con quienes gobiernan la entidad. Responsabilidad penal. Balance falso. Informe de auditoría falso o incompleto. Defraudación al cliente. Defraudación a terceros. Encubrimiento. Ley penal tributaria. Lavado de activos de origen delictivo y financiación del terrorismo. Secreto profesional. Responsabilidad civil. Responsabilidad contractual. Incumplimiento del contrato. Ejecución negligente. Responsabilidad extracontractual. Responsabilidad ética. Medidas disciplinarias. A modo de conclusión.*

#### **I - INTRODUCCIÓN**

---

El desarrollo de una actividad profesional específica depende de la idoneidad y dedicación de quienes la ejercen. En consecuencia, tiene importancia considerar la formación y capacitación del contador público en materia de auditoría y la experiencia práctica en el ejercicio de la función.

En general, una persona responsable toma decisiones en forma consciente y acepta las consecuencias de sus actos, dispuesto a rendir cuenta.

La responsabilidad constituye la virtud o disposición habitual de asumir las consecuencias de las propias decisiones, respondiendo por ellas y representando la capacidad de dar respuesta a los propios actos.

Para que pueda darse alguna responsabilidad, son necesarios dos requisitos básicos:

1. la libertad para realizar las acciones; y
2. la existencia de ley o norma a partir de la que se puedan juzgar los hechos realizados.

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; se encuentra sujeto a responsabilidades por actos violatorios de normas legales (de orden civil y penal) aplicables a su actividad, y, además, está sometido a las regulaciones disciplinarias resultantes de la profesión universitaria ejercida (de orden ético).

Un individuo que es responsable está obligado a responder de sus propios actos, y es el fundamento de la responsabilidad la libertad de la voluntad. Puede entenderse como una profesión u ocupación cuya práctica influye directamente en la sociedad y requiere el dominio de una parte relativamente compleja de conocimiento y habilidades especializadas, que supone una educación regular y una experiencia práctica.

La *responsabilidad legal* puede ser:

1. *Penal*, hallándose legislada en el Código Penal (CP) y leyes de idéntica naturaleza. Las penas afectan la libertad personal, son de carácter patrimonial y de inhabilitación para el ejercicio de la profesión, o consisten en una combinación de ellas.
2. *Civil*, surgen del Código Civil y Comercial de la Nación Unificado (CCyCo.) y de otras leyes de tal carácter, y se derivan del incumplimiento de contratos con el cliente o por actos de negligencia o dolo al cliente o a terceros. Sus tipos generan la

responsabilidad de reparación material o de indemnización al perjudicado por los daños ocasionados.

La *responsabilidad profesional ética* es de orden disciplinario y nace como consecuencia de la violación o el incumplimiento de las normas contenidas en el Código de Ética correspondiente (aprobado por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas jurisdiccional). Las correcciones disciplinarias que se aplican tienen distinto grado de gravedad.

## **II - RIESGO PROFESIONAL**

---

Los *riesgos profesionales* incluyen las posibles falencias en el compromiso por parte del auditor (riesgo de informe inadecuado y riesgo de servicio al cliente) y los eventuales fallos en el negocio (presentación en concurso preventivo y/o quiebra), así como las ramificaciones resultantes (probabilidad de fraudes por la administración y la posibilidad de litigios contra el profesional, entre otras cuestiones).

Las consecuencias de las equivocaciones en la administración del riesgo profesional pueden incluir demandas y litigios, pero también suelen representar un daño a su buena reputación, la posible pérdida de clientes -al convertirse en clientes de la competencia-, y otros factores adversos.

Las políticas de *administración del riesgo profesional* consideran diversos aspectos:

1. servicios profesionales ofrecidos;
2. tareas previas a la propuesta de los servicios (evaluar la aceptación y continuación de las relaciones con el cliente y obtener una carta convenio con los términos del encargo);
3. recursos humanos utilizados;
4. revisiones de calidad de la práctica profesional;
5. tratamiento de demandas y litigios, y seguro profesional; y
6. otros aspectos (mantener la independencia, servicios incompatibles con la auditoría de estados financieros, trabajo competente y debido cuidado, actitud de escepticismo profesional, preservar la confidencialidad, respaldar los informes con archivos de trabajo adecuados, restringir acceso a los papeles de trabajo, representación de clientes, emisión de informes apropiados, entre otros).

*Si bien la estructura y responsabilidades por la administración de riesgos depende de la importancia de la firma profesional, aspectos como los antes mencionados deberían ser considerados aun por los estudios más pequeños, así como por los contadores públicos que actúan sin el apoyo adicional de colaboradores, pero con la adaptación a las particularidades del caso.*

## **III - CONTROL DE CALIDAD PARA LAS FIRMAS QUE PRACTICAN AUDITORÍAS**

---

La norma de control de calidad International Standard Quality Control (ISQC 1) establece estándares y ofrece orientación en relación con las responsabilidades del contador público gracias a su sistema de control de calidad para las auditorías y revisiones de información financiera histórica, y para otros contratos de aseguramiento y servicios relacionados. Es aplicable para todas las firmas y su naturaleza dependerá de varios factores, tales como el tamaño y las características de operación del contador público.

Como principio general, la firma debe establecer un sistema de control de calidad diseñado para proveerle con seguridad razonable que asegure que el contador público y su personal cumplen con los estándares profesionales y los requerimientos legales y regulatorios, y que los informes emitidos por el auditor son apropiados en tales circunstancias.

El sistema de control de calidad está compuesto por políticas diseñadas para lograr los objetivos que se establecen en el principio general, así como por los procedimientos necesarios para implementar y monitorear el cumplimiento con esas políticas. Debe incluir regímenes y procedimientos de control de calidad que se refieran a cada uno de los siguientes elementos:

1. responsabilidades de liderazgo por la calidad dentro de la firma;
2. requerimientos éticos;
3. aceptación y continuación de las relaciones con los clientes y contratos específicos;
4. recursos humanos;
5. ejecución del contrato; y
6. supervisión y seguimiento.

*Los regímenes y los procedimientos de control de calidad deben estar documentados y ser comunicados al personal de la firma, promoviendo una cultura interna basada en el reconocimiento de que la calidad es esencial en la ejecución de los encargos, compromisos o contratos.*

## **IV - FRAUDE Y ACTOS ILEGALES DEL CLIENTE**

---

La profesión contable se ha ocupado de la emisión de normas y lineamientos para la valoración del riesgo de fraude y actos ilegales en la auditoría financiera, incluyendo material de consulta sobre los factores de riesgo y las respuestas sugeridas.

El *fraude financiero* es la distorsión de la información contable, con el ánimo de provocar un perjuicio a otros, siendo algunos de sus ejemplos: alteración de registros; apropiación indebida de activos; ocultamiento de activos, pasivos, ingresos y gastos; sobre o subvaluación de activos y pasivos; omisión de transacciones; sobrevaluación o adelantamiento de ingresos y contabilización de comprobantes apócrifos. Los arquetipos del fraude son:

1. el fraude corporativo; y
2. la malversación de activos.

La responsabilidad del auditor al emitir su informe de auditoría radica en valorar el riesgo de que errores e irregularidades (fraudes, actos ilegales, incumplimientos a leyes y/o normas) puedan resultar en que los estados financieros, considerados en su conjunto, contengan afirmaciones o declaraciones materiales equivocadas. Sustentada en dicha valoración, se deberían programar y ejecutar procedimientos adicionales de auditoría que provean una seguridad razonable para detectar tales desvíos que afecten materialmente a dichos estados financieros.

El auditor externo persigue obtener evidencia de auditoría -pertinente, adecuada y suficiente- acerca de que no han acontecido errores, irregularidades e incumplimientos con efecto material sobre dichos estados financieros auditados o, en el caso de que estos hubieran ocurrido, dicho efecto fuera expuesto en forma apropiada o tales desvíos corregidos.

Debido a las limitaciones inherentes a una auditoría financiera, siempre existe la posibilidad de que un compromiso de auditoría (apropiadamente planificado y ejecutado) no detecte afirmaciones significativas incorrectas en los estados financieros resultantes de fraudes y actos ilegales, y en menor medida, de errores.

El riesgo de no detectar desvíos significativos resultantes de *irregularidades (fraudes y actos ilegales)* es mayor que el riesgo de no detectar desvíos significativos no intencionales (*errores*), considerando que las primeras usualmente implican actos destinados a ocultarlas, falsificaciones, fallas deliberadas en la registración de transacciones o representaciones intencionales falsas realizadas al auditor externo por el gobierno corporativo y la administración del ente.

*Cuando el auditor externo planifica y ejecuta su trabajo debe: a) respetar las normas profesionales y legales aplicables, y considerar el riesgo de que existan errores y fraudes/actos ilegales que afecten materialmente a los estados financieros examinados; y b) responder por su negligencia en el caso de no descubrir los errores y fraudes/actos ilegales que un trabajo correctamente planificado y ejecutado debería poner en evidencia.*

## **V - INDEPENDENCIA DEL AUDITOR**

---

La independencia del auditor es una condición fundamental para otorgar credibilidad a la información financiera destinada a terceros. A tales efectos, es importante que el destinatario de los estados financieros perciba que el auditor no ha visto alterada su objetividad y escepticismo profesional.

En el mundo, coexisten dos planteos generales para llevar a cabo la regulación de la independencia de los auditores, con una diferencia básica respecto al enfoque:

1. *enfoque basado en principios* (tendencia anglosajona), que consiste en el establecimiento, por un lado, de un conjunto de principios fundamentales y, por otro lado, de un sistema de posibles amenazas a dichos principios con los respectivos mecanismos de salvaguarda recomendados para protegerlos. Es el enfoque de IFAC de la regulación europea; y
2. *enfoque basado en reglas* (sistema continental-europeo) donde se establecen prohibiciones, normalmente en una lista exhaustiva de incompatibilidades para aplicar por el auditor en el ejercicio de su profesión, con la intención de evitar acciones concretas que pongan en peligro su independencia. Es el enfoque de las normas de auditoría argentinas.

Las disposiciones sobre independencia se encuentran básicamente en la [resolución técnica \(RT\) 37 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas \(FACPCE\)](#), en donde se considera que en la condición básica para el ejercicio profesional de los servicios previstos se norman situaciones taxativas -donde el contador público no es independiente-, y en los Códigos de Ética, tal como el Código de Ética Unificado de la República Argentina para Profesionales en Ciencias Económicas. Cabe también citar a las disposiciones sobre independencia establecidas por ciertos organismos de control (Comisión Nacional de Valores, Banco Central de la República Argentina y Superintendencia de Seguros de la Nación).

*"El análisis de la condición de independiente debe ser considerado conjuntamente con las disposiciones que en esta materia prescriben las normas legales y reglamentarias aplicables al tipo de encargo y el código de ética correspondiente, aplicándose en cada caso la disposición más restrictiva" (RT 37, II.A.6. Condición básica Independencia, Otras Disposiciones Aplicables).*

Resaltamos que la situación de dependencia económica del auditor tiene su origen en la estructura de la relación contractual de la auditoría, en la que el auditor ha de emitir su opinión sobre los estados financieros de quien le contrata y le remunera por sus servicios. Esto es, el auditor genera intereses económicos hacia la entidad auditada, lo que constituye un riesgo de dependencia económica.

*Centrándonos en las amenazas que produce la dependencia económica, cabría considerar nuevas medidas reguladoras superadoras y mecanismos de mercado que permitan contrarrestar el riesgo de que la opinión emitida por el auditor se vea influenciada por la posibilidad de perder el contrato de auditoría o la relación que mantiene con su cliente. Si bien hay que tratar el tema de la independencia en un marco de razonabilidad, evidentemente existen numerosos peligros o amenazas particulares a la independencia del auditor, algunos más significativos que otros.*

## **VI - NEGOCIO EN MARCHA**

---

El supuesto de negocio en marcha forma parte de la valoración del riesgo, y tiene incidencia en todas las etapas de la auditoría y en la emisión del informe del auditor sobre los estados financieros auditados. En ausencia de información que indique lo contrario, se asume que los mismos se preparan sobre la base de la continuidad de un ente como negocio en marcha.

El auditor no puede predecir hechos o condiciones futuras y, por lo tanto, el hecho de que el informe del auditor no haga referencia a incertidumbre alguna con respecto a la continuidad del ente como un negocio en marcha no puede considerarse garantía de la capacidad de la entidad para continuar en funcionamiento.

Sin embargo, el contador público independiente tiene la responsabilidad de evaluar si existen dudas importantes con respecto a la aptitud de la entidad para continuar como empresa en marcha por un período razonable, entendido normalmente como aquel

que no exceda de un año después de la fecha de la auditoría.

Para ello, se basa en su amplio conocimiento de la información con relación a condiciones y eventos, ocurridos antes de terminar su trabajo, obtenido mediante la aplicación de procedimientos de auditoría para cumplir con los objetivos de esta que están relacionados con las afirmaciones de la gerencia (procedimientos analíticos; examen de hechos posteriores; lectura de actas de asambleas, reuniones de directores y comités de administración; indagaciones con asesores legales vinculadas con litigios o demandas y confirmaciones con terceros y partes relacionadas con respecto a los acuerdos para proporcionar o conservar su apoyo financiero). También puede tener la necesidad de diseñar otros procedimientos de auditoría adicionales.

En esencia, el problema de negocio en marcha se relaciona con la incertidumbre sobre hechos futuros donde adquiere una especial gravitación la capacidad de la entidad para generar utilidades, mantenerse en el mercado y tener posibilidades realistas de crecimiento o progreso.

*Conforme a la [RT 37](#), [FACPCE](#), el auditor debe obtener elementos de juicio válidos y suficientes sobre la idoneidad de la utilización -por parte de la dirección- de la hipótesis de empresa en funcionamiento para la preparación y presentación de los estados contables, y concluir si, a su juicio, existe una incertidumbre significativa con respecto a la capacidad del ente para continuar como un empresa en funcionamiento durante un período al menos de doce meses posteriores a la fecha de cierre de los estados contables. En caso de ocurrir esto último, hará necesaria una adecuada revelación en dichos estados contables de información sobre la naturaleza y la implicación de la incertidumbre y un párrafo de énfasis en el informe del contador público, llamando la atención sobre tal situación.*

## **VII - EVIDENCIA Y DOCUMENTACIÓN DE AUDITORÍA**

---

### **Evidencia**

La *evidencia de auditoría* representa toda la información utilizada por el auditor para llegar a las conclusiones sobre las cuales se basa la opinión de auditoría, e incluye la información contenida en los registros contables subyacentes a los estados financieros, junto con otra información, como: minutas de las reuniones del gobierno corporativo; confirmaciones de terceras partes; informes de analistas; comparación de datos acerca de competidores; controles manuales; e información obtenida de procedimientos de auditoría, como indagación, observación e inspección y cualquier otra información que le permite alcanzar conclusiones a través del razonamiento lógico.

La evidencia de auditoría, que es de naturaleza acumulativa, incluye la evidencia obtenida a partir de los procedimientos de auditoría aplicados durante el transcurso de esta y puede incluir la evidencia obtenida de otras fuentes, tales como auditorías anteriores y procedimientos de control de calidad del contador público para la aceptación y continuación del cliente. Cuando la información producida por la entidad es usada por el auditor para aplicar procedimientos de auditoría, el auditor debe obtener evidencia sobre la exactitud y la completitud de la información.

### **Documentación**

El auditor deberá preparar *documentación de auditoría* que provea: a) un registro -pertinente, suficiente y apropiado- en tiempo oportuno, como base para el informe de auditoría; y b) evidencia acerca de que la auditoría fue desarrollada conforme a las Normas de Auditoría aplicables y los requerimientos legales y reglamentarios correspondientes. Esta preparación oportuna ayuda a asegurar la calidad de la auditoría financiera y facilita la revisión efectiva, así como la evaluación de la evidencia de auditoría obtenida y las conclusiones logradas antes de que el informe del auditor esté finalizado.

La documentación de auditoría para un compromiso de auditoría de estados financieros específico estará reunida en un archivo de auditoría y puede ser registrada en papel, en forma electrónica o en otro medio. Esto incluye, por ejemplo, programas de auditoría, análisis, memorandos emitidos, recopilaciones de cuestiones importantes, cartas de confirmación y representación, listas de control y correspondencia relativa a aspectos relevantes. En otras palabras, la documentación de auditoría es el registro de los procedimientos desempeñados, de la evidencia de auditoría relevante obtenida y de las conclusiones a las cuales llegó el auditor. Algunas veces también se usan términos como papeles de "trabajo" o "documentos de trabajo".

*El auditor tiene responsabilidad respecto de la preparación de la documentación para la auditoría de estados financieros, que contiene las Normas de Auditoría, orientación y requerimientos específicos relacionados con la documentación. Las leyes o las regulaciones pueden establecer requerimientos adicionales de documentación.*

## **VIII - INFORMES DEL AUDITOR**

---

En lo que respecta a la *responsabilidad del auditor*, el informe del auditor deberá señalar que:

1. la responsabilidad del auditor es expresar una opinión sobre los estados financieros, con base en la auditoría;
2. la auditoría fue realizada de acuerdo con las Normas de Auditoría aplicables, y que esos estándares requieren que el auditor cumpla con los requerimientos de ética y que planee y realice la auditoría para obtener seguridad razonable respecto de si los estados financieros están libres de declaración equivocada material; y
3. el auditor considera que la evidencia de auditoría que ha obtenido es suficiente y apropiada para proveer la base para la opinión del auditor.

El informe del auditor deberá describir la auditoría señalando que:

- a) la auditoría conlleva aplicar procedimientos para obtener evidencia de auditoría respecto de las cantidades y revelaciones contenidas en los estados financieros;
- b) los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluyendo la valoración de los riesgos de declaración equivocada material de los estados financieros, ya sean debido a fraude o error; y
- c) la auditoría también incluye evaluar el carácter apropiado de las políticas de contabilidad usadas y la razonabilidad de los

estimados de contabilidad hechos por la administración, así como la presentación general de los estados financieros.

El informe del auditor deberá señalar que la administración es responsable de la preparación de los estados financieros de acuerdo con la estructura aplicable de información financiera, y que esta responsabilidad incluye:

1. diseñar, implementar y mantener el control interno que sea relevante para la preparación y para la presentación razonable de los estados financieros que estén libres de declaración equivocada material, ya sea debido a fraude o error;
2. seleccionar y aplicar políticas de contabilidad apropiadas; y
3. hacer estimados de contabilidad que sean razonables en esas circunstancias.

Existen normas que ofrecen orientación sobre el informe del auditor emitido como resultado de la auditoría del conjunto completo de estados financieros de propósito general, preparados de acuerdo con una estructura de información financiera que esté diseñada para lograr una presentación razonable. También ofrece orientación sobre los asuntos que el auditor considera al formarse la opinión sobre esos estados financieros.

*El informe del auditor deberá contener una expresión clara de su opinión sobre los estados financieros. Se deberá dar una opinión no calificada cuando el auditor concluya que los estados financieros están presentados razonablemente, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con la estructura aplicable de información financiera. Si la redacción legal o regulatoria difiere significativamente, el auditor debe considerar sus responsabilidades y hacer las explicaciones apropiadas en su informe. El auditor deberá evaluar las conclusiones obtenidas a partir de la evidencia de auditoría obtenida como la base para la formación de la opinión sobre los estados financieros.*

*En algunas jurisdicciones, el auditor puede tener responsabilidades adicionales para informar sobre otros asuntos y para expresar una opinión sobre los estados financieros. Cuando el auditor se refiera a otras responsabilidades de presentación de reportes dentro del informe del auditor sobre los estados financieros, esas otras responsabilidades deberán ser tratadas en una sección separada.*

## **IX - COMUNICACIÓN CON QUIENES GOBIERNAN LA ENTIDAD**

---

*Quienes tienen a cargo el gobierno* son las personas que tienen responsabilidad en la supervisión de la dirección estratégica de la entidad y las obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas. Esto incluye la supervisión del proceso de información financiera. *Administración* representa a las personas con responsabilidad ejecutiva para la realización de las operaciones de la entidad. Para algunas entidades, la administración incluye a algunos -o a todos- de los que tienen a cargo el gobierno. El auditor tiene que determinar las personas apropiadas, dentro de la estructura de gobierno de la entidad, con las cuales comunicarse.

Las normas de auditoría reconocen la importancia de la comunicación efectiva de doble vía con quienes tienen a cargo el gobierno de la entidad durante la auditoría de estados financieros. Adicionalmente:

1. ofrecen una estructura general para la comunicación del auditor con quienes tienen a cargo el gobierno; e
2. identifican algunos asuntos específicos para ser comunicados a ellos.

*El auditor tiene responsabilidad respecto de comunicar a quienes tienen a cargo el gobierno de la entidad toda cuestión relacionada con la auditoría de estados financieros; aplican consideraciones particulares cuando todos quienes tienen a cargo el gobierno participan en la administración de la entidad.*

Los objetivos del auditor son:

1. comunicar de manera clara, a quienes tienen a cargo el gobierno, las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de estados financieros, así como la vista de conjunto del alcance planeado y del cronograma de la auditoría;
2. obtener de quienes tienen a cargo el gobierno información relevante para la auditoría;
3. suministrar a quienes tienen a cargo el gobierno observaciones oportunas que surjan de la auditoría, y que sean importantes y relevantes para su responsabilidad de supervisar el proceso de información financiera (hallazgos significativos de la auditoría);
4. declaración de independencia del auditor y/o de todas las relaciones que puedan poner en riesgo tal independencia, así como las salvaguardas aplicadas; y
5. promover la comunicación efectiva de doble vía entre el auditor y quienes tienen a cargo el gobierno.

## **X - RESPONSABILIDAD PENAL**

---

El CP de la Nación (*L.11179 y sus reformas*) rige en todo el territorio del país -está facultado el Congreso Nacional para sancionarlo [art. 75, inc. 12), CN]- y establece penas privativas de la libertad, pecuniarias, inhabilitación para ejercer la profesión o una combinación de ellas (reclusión, prisión, multa e inhabilitación). Los Códigos de Procedimientos tienen reservada su validez al territorio de las respectivas provincias argentinas.

### **1. Balance falso**

El delito de balance (estados contables) falso está legislado en el CP, y la fe pública es el bien tutelado (confianza que a lo expresado en un documento le otorgan las personas) y sus disposiciones le alcanzan al contador público (por razón de su condición profesional) solamente cuando actúa como síndico societario, en el cual puede ser agente directo de la falta (por razones legales, como alternativa al abogado).

*"Serán reprimidos con prisión de seis (6) meses a dos (2) años: ... 2. 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 informe, actas o memorias, falsos o incompletos o informare a la asamblea o reunión de socios, con falsedad, sobre hechos importantes para apreciar la situación*

*económica de la empresa, cualquiera que hubiere sido el propósito perseguido al verificarlo” [CP, Título XII Delitos Contra la Fe Pública, Capítulo V De los Fraudes al Comercio y a la Industria, art. 300, inc. 2). Texto s/L. 26733].*

La norma no le alcanza al contador público como auditor externo, ya que se enumeran textualmente quiénes son los agentes imputables del delito, que tienen un campo de autores limitado por la ley (entre otros, directores, administradores y síndicos). Cuando el auditor externo no acumula a su función específica la de síndico societario, no puede ser imputado como autor del delito de balance falso.

Bajo determinadas circunstancias, pensamos que el auditor de estados financieros podría ser inculcado como cómplice principal o secundario de ese delito:

### **Participación criminal**

*“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. 45, CP).*

*“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...” (art. 46, CP).*

El auditor de estados financieros no debería intervenir en tareas de teneduría de libros o de asesoramiento contable en la entidad auditada. La [RT 37](#) norma lo contrario. Estrictamente considerada la cuestión, se vulnera la independencia de la auditoría. En otro encargo diferente -la compilación de estados financieros-, el contador público aplicaría la pericia contable. En la auditoría de estados financieros el contador público se desempeña obviamente en calidad de auditor.

### **Independencia**

*“Cuando estuviera en relación de dependencia con respecto al ente cuya información es objeto del encargo ... No se considera que existe relación de dependencia cuando el contador tiene a su cargo el registro de documentación contable, la preparación de los estados contables y la realización de otras tareas similares...” (RT 37, II.A.2.1. Falta de Independencia).*

## **2. Informe de auditoría falso o incompleto**

Cuando el auditor externo, mediante su auditoría, obtuviera evidencias que concluyeran en la falsedad de los estados financieros, y a pesar de ello, hubiera dictaminado sin calificaciones o sin salvedades, estaríamos en presencia de un dictamen falso.

El CP no regula sobre el dictamen falso del auditor, y no es posible imputar al mismo como agente directo de tal delito, siempre que dicho dictamen no sea dispuesto para cometer el delito de estafa o defraudación (art. 172, CP).

Dijimos que bajo determinadas circunstancias el auditor externo podría ser inculcado como cómplice principal del delito de balance falso. En este supuesto, el dictamen falso podría entenderse como un medio idóneo para encubrir el delito.

## **3. Defraudación al cliente**

La *estafa* es un delito contra la propiedad tratado en el CP de la República Argentina. El *ardid* representa el hábil despliegue de medios engañosos efectuado por el defraudador para inducir a engaño a la víctima. En las defraudaciones entran la estafa y el abuso de confianza, que es otra forma de defraudación. La acción típica es defraudar por medio de ardid o engaño.

*“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”. (art. 172, CP, Título V Delitos Contra la Libertad, IV Estafas y Otra Defraudaciones).*

*“Sin perjuicio de la disposición general del artículo precedente, se considerarán casos especiales de defraudación y sufrirán la pena que él establece: ...” (art. 173, CP).*

Como *agente directo del delito*, el auditor externo podría incurrir en la estafa -que es una de las formas de concretar una defraudación- mediante un determinado ardid, que consiste en la simulación de una auditoría, engañando y perjudicando a su cliente cobrándole honorarios por un informe de auditoría que no resulta consecuencia de un trabajo realizado, y representa un servicio no recibido.

Cuando la víctima del delito es el cliente, también el auditor externo podría ser imputado de *cómplice secundario*, cuando, engañando al damnificado, le pasen inadvertidos defectos significativos en la aplicación de las Normas Contables aplicables 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.

## **4. Defraudación a terceros**

Al considerar el caso del auditor externo como agente directo del delito de estafa, expresamos que calificaría como tal si el profesional hace víctima de la misma a su cliente, quien contrata sus servicios. En este caso, solamente el contador público puede beneficiarse directamente con el ilícito.

En cambio, si el auditor externo es cómplice del delito de estafa bajo el citado artículo 172, CP, en concurrencia con los ya nombrados artículos 45 y 46 (cómplices), el agente activo directo del delito es otra persona (la administración o gerencia, quien prepara los estados financieros), es 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 aprueban un préstamo).

Cabría la posibilidad de que el auditor pueda ser imputado como cómplice primario en el delito de defraudación a terceros mediante la emisión de un informe falso o incompleto, o como cómplice secundario en otros supuestos.

## **5. Encubrimiento**

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.

*“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 hubiere participado: 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...” [art. 277, inc. 1), Capítulo XIII Encubrimiento y Lavado de Activos de origen delictivo].*

Esta situación podría aplicarse a un auditor externo que incurriera en el delito indicado, vinculado con la evidencia de auditoría obtenida cuando se probase la concreción de un delito y fuera de utilidad en juicio.

## **6. Ley penal tributaria**

El Régimen Penal Tributario de la ley 24769 data del año 1997 y contempla también aspectos relativos a los recursos de la Seguridad Social. Conforme a su artículo 15 (*nueva redacción por la L. 25874*), entre los sujetos alcanzados o que pueden quedar involucrados en dicho régimen se encuentra la profesión de contador público, y son las penas previstas de prisión por participación criminal e inhabilitación especial por el doble del tiempo de la condena.

*“Cuando alguno de los hechos previstos en esta ley hubiere sido ejecutado en nombre, con la ayuda o en beneficio de una persona de existencia ideal, una mera asociación de hecho o un ente que a pesar de no tener calidad de sujeto de derecho las normas le atribuyan condición de obligado, la pena de prisión se aplicará a los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o autorizados que hubiesen intervenido en el hecho punible inclusive cuando el acto que hubiera servido de fundamento a la representación sea ineficaz...” (art. 15, L. 24769).*

El contador público debería haber actuado a sabiendas, dictaminando o certificando balances, estados contables o documentación, y se agregan las eventuales situaciones que se refieren a lo caracterizado como asociación ilícita.

*“El que a sabiendas: 1. Dictaminare, informare, diere fe, autorizare o certificare actos jurídicos, balances, estados contables o documentación para facilitar la comisión de los delitos previstos en esta Ley, será pasible, además de las penas correspondientes por su participación criminal en el hecho, de la pena de inhabilitación especial por el doble del tiempo de la condena ... 2. Concurrirere con dos o más personas para la comisión de alguno de los delitos tipificados en esta ley ... 3. Formare parte de una organización o asociación compuesta por tres o más personas que habitualmente esté destinada a cometer cualquiera de los delitos tipificados en la presente ley...” (art. 16, L. 24769).*

La definición de las diferentes funciones que puede asumir un contador público en el ejercicio de la actividad profesional es de particular importancia para fijar las responsabilidades que le caben con orden a la legislación civil y penal vigentes, así como las éticas.

Entre tales funciones, se encuentra la de auditor externo de estados contables.

Considerando la responsabilidad de los profesionales de Ciencias Económicas, en una [resolución conjunta de la FACPCE y de la Federación Argentina de Graduados en Ciencias Económicas](#), del 15/3/2004, se analizan las *funciones y responsabilidades del contador público*:

1. “*Conceptos generales del derecho penal*”, tales como: autoría y participación criminal, regulada en el CP -arts. 45 a 49- (autor, coautor; partícipes: instigadores, cómplices primarios y secundarios);
2. “*Conceptos generales sobre responsabilidad penal tributaria*” de las personas físicas (responsabilidad propia de un acto u omisión penado por la ley y realizado por una persona imputable, culpable o carente de excusas, cuyo accionar será sancionado con una pena) y jurídicas (responsabilidad generada exclusivamente por la actuación personal, a título de dolo, de los integrantes o representantes de la persona jurídica);
3. “*Roles y responsabilidades de los profesionales en Ciencias Económicas*”. Luego de las definiciones precedentes, se entra en el análisis de las responsabilidades.

En la auditoría se espera que el auditor externo emita una opinión imparcial sobre la razonabilidad de los estados contables del ente. Es decir, procura detectar declaraciones equivocadas materiales en los informes contables que examina. En el supuesto de que no cumpla con su cometido, será pasible de diferentes tipos de sanciones según las circunstancias.

En todos los casos es necesario tener claro que la preparación de los estados contables que se auditan es responsabilidad del ente y no del auditor. La función del contador público independiente es realizar su trabajo de auditoría e informar sus resultados correctamente.

*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 este haya actuado a sabiendas y que, por ende, se haya configurado el dolo (intención de perjudicar o engaño, simulación, fraude).*

## **7. Lavado de activos de origen delictivo y financiación del terrorismo**

En la configuración normativa del delito de lavado de activos en la original [ley 25246](#) (L. 25246), del año 2000, se incorporó este nuevo delito como lesivo del bien jurídico “Administración Pública” al CP, ubicándose como “encubrimiento y lavado de activos de origen delictivo”. La nueva configuración del delito se halla en la ley 26683 (año 2011), atribuyéndole autonomía. Por su parte, la ley 26734 (año 2011) se ocupa de los delitos por la financiación del terrorismo.

La Unidad de Información Financiera, al dictar la [resolución 65/2011](#), mantuvo como sujetos obligados a actuar como agentes de información a los contadores públicos que practiquen auditorías externas de estados contables o se desempeñen como síndicos societarios, cuando dichas actividades se brinden a los sujetos enumerados en el [artículo 20, L. 25246](#), o a aquellos no incluidos en dicha lista, pero dándose las condiciones determinadas en la norma.

El *deber de informar* es la obligación legal que tienen los sujetos enumerados en dicho [artículo 20](#) de poner a disposición de la Unidad de Información Financiera la documentación recabada de sus clientes, en cumplimiento de lo establecido en el [artículo 21, inciso a\)](#), y de llevar a conocimiento de la Unidad de Información Financiera las conductas o actividades de las personas físicas o jurídicas, a través de las cuales pudiere inferirse la existencia de una situación atípica que fuera susceptible de configurar un hecho u operación sospechosa, de lavado de activos o financiación de terrorismo.

Las normas profesionales sobre la actuación del contador público como auditor externo y síndico societario en relación con el lavado de dinero se hallan contenidas en la [resolución FACPCE 420/2011](#), proporcionando un marco profesional a la matrícula de contadores públicos con herramientas para el desarrollo de la tarea, con carácter de carga pública, que se debe encarar por ley:

1. Las *Normas Generales* se desarrollan en una sección, mediante una serie de temas vinculados básicamente con la aceptación y retención de clientes; cartas acuerdo de auditoría y aceptación de la sindicatura; carta de la dirección; procedimientos de control interno y capacitación de los profesionales; base de datos; conservación de la documentación; deber de informar cualquier hecho u operación sospechosa (por parte del auditor o síndico de sujetos comprendidos en el [artículo 20 de la ley](#); sujetos obligados; por parte del auditor externo de sujetos no obligados; por parte del auditor externo de sujetos no obligados que cuentan con políticas y procedimientos para detectar operaciones inusuales o sospechosas; por parte del síndico y la compatibilidad con las funciones del auditor externo); y las pautas básicas para los informes especiales para enviar a la Unidad de Información Financiera.

2. Las *Normas Particulares* se consignan en otra sección, y contienen básicamente los procedimientos aplicables en sujetos obligados a informar; los procedimientos a utilizar en sujetos no obligados a informar; las sugerencias de procedimientos generales a los efectos de identificar la existencia de áreas de riesgo de lavado de activos, y en consecuencia, la necesidad de practicar procedimientos adicionales; las normas generales sobre el contenido de los informes especiales; el informe especial sobre la existencia y funcionamiento del control interno para cumplir con la [resolución \(Unidad de Información Financiera\) 65/2011](#); el impacto en los informes de auditoría sobre los estados financieros y la responsabilidad del auditor y síndico; el impacto en los informes de auditoría sobre los estados contables y las debilidades en el control interno; el impacto en los informes de auditoría sobre los estados contables y el reporte de operaciones inusuales o sospechosas; el impacto en los informes de sindicatura sobre los estados contables y, finalmente, en varios anexos se desarrollan programas de trabajo, modelos de informes especiales, modelos de párrafos para incluir en las cartas acuerdo de auditoría y de aceptación del cargo de síndico y modelos de párrafos para incluir en las cartas de la dirección de los sujetos obligados a informar y de los no obligados.

*En definitiva, los profesionales que se desempeñen como auditores externos y síndicos societarios tienen un marco normativo para el cumplimiento de las disposiciones establecidas por la [L. 25246](#), su modificatoria ley 26683 sobre encubrimiento y lavado de activos de origen delictivo y la [resolución \(Unidad de Información Financiera\) 65/2011](#), cuya aplicación alcanza a los servicios profesionales citados.*

## **8. Secreto profesional**

*El CP argentino (L. 11179, t.o. 1984) establece que "Será reprimido con multa de ... e inhabilitación especial, en su caso, por seis meses a tres años, el que teniendo noticia, por razón de su estado, oficio, empleo, profesión o arte, de un secreto cuya divulgación pueda causar daño, lo revelare sin justa causa" (art. 156, Libro Segundo, Título V, Capítulo III Violación de Secretos y de la Privacidad, texto s/L. 24286).*

### **Aspectos destacados de un Código de Ética**

El Código de Ética, básicamente, establece:

1. *"La relación de los profesionales con sus clientes debe desarrollarse dentro de la más absoluta reserva. Los profesionales no deben revelar conocimiento alguno adquirido como resultado de su labor profesional sin la autorización expresa del cliente" (art. 19); y*
2. *"Los profesionales están relevados de las obligación de guardar secreto profesional cuando imprescindiblemente deben revelar sus conocimientos para su defensa personal, en la medida en que la información que proporcionen sea insustituible" (art. 20) [R. 355/1980 y sus modif. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CPCECABA)].*

Surge que no debe revelarse ningún tipo de conocimiento, sobre una persona humana o jurídica, obtenido como resultado del ejercicio profesional, sin la autorización explícita o fehaciente de la misma.

Ante el requerimiento de cualquier organismo público -en actuaciones administrativas, judiciales o disciplinarias- se permite difundir el secreto profesional cuando ello sea indispensable para la defensa personal y siempre que la información sea irremplazable.

En caso contrario, además de representar una falta de ética sujeta a la consideración del Tribunal de Ética Profesional, el auditor es responsable por los daños y perjuicios que su actuación pueda haberle generado al cliente.

### **Aspectos destacados del Código de Ética Unificado**

*"La relación entre profesionales y clientes debe desarrollarse dentro de la más absoluta reserva, respetando la confidencialidad de la información acerca de los asuntos de los clientes o empleadores adquirida en el curso de sus servicios profesionales" (art. 28).*

*"Los profesionales deberán guardar secreto aún después de finalizada la relación entre el profesional y el cliente o empleador" (art. 29).*

*"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 observación del secreto profesional. Ha de hacerles saber que ellos están también obligados a guardarlo" (art. 30).*

*"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" (art. 31).*

*"El profesional puede revelar el secreto, exclusivamente ante quien tenga que hacerlo y en sus justos y restringidos límites" (art. 32).*

La profesión organizada consideró necesario y conveniente ordenar y homogeneizar el conjunto de principios y de normas de los que se deduce la estructura de comportamiento ético de las profesiones en ciencias económicas. Para ello, se han compatibilizado los distintos intereses, contemplando las particulares características de cada una de las jurisdicciones y la imprescindible vigencia de un marco básico armonizado, por cuanto la ética reconoce valores universales.

*Consecuentemente, resultó conveniente el dictado de una norma nacional que constituya la base sobre la que se sustente el sistema ético de los profesionales en Ciencias Económicas en nuestro país.*

## **XI - RESPONSABILIDAD CIVIL**

---

Uno de los objetivos, reclamados por parte de la doctrina y realizados en el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación (CCyCo.), era el de la unificación de las obligaciones y de los contratos civiles y comerciales. En materia de responsabilidad de los profesionales, el CCyCo. define una posición a favor de que se trata de una responsabilidad de medio y no de resultado.

*Profesiones liberales.* "La actividad del profesional liberal está sujeta a las reglas de las obligaciones de hacer. La responsabilidad es subjetiva, excepto que se haya comprometido a un resultado concreto ... La actividad del profesional liberal no está comprendida en la responsabilidad por actividades riesgosas previstas en el [artículo 1757](#)" (Título V Otras fuentes de las obligaciones, Capítulo 1 Responsabilidad Civil, Sección 9ª Supuestos especiales de responsabilidad, [art. 1768, CCyCo.](#)).

Las acciones judiciales contra profesionales y asociaciones de profesionales se pueden incrementar paulatinamente en frecuencia y severidad. Las disposiciones del nuevo CCyCo. son aplicables a la prevención del daño y a su reparación ([arts. 1708 a 1780, CCyCo.](#)).

Un principio general del derecho común señala que el auditor sería civilmente responsable por los daños y perjuicios causados por actos ilícitos. 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. No respondería por las pérdidas o daños que pudieran sobrevenir al cliente como consecuencia de meros errores de apreciación y discernimiento.

*Concepto de daño.* "Hay daño cuando se lesiona un derecho o un interés no reprobado por el ordenamiento jurídico, que tenga por objeto la persona, el patrimonio o un derecho de incidencia colectiva" ([art. 1737, CCyCo.](#)).

*Indemnización.* "La indemnización comprende la pérdida o disminución del patrimonio de la víctima, el lucro cesante en el beneficio económico esperado de acuerdo a la probabilidad objetiva de su obtención y la pérdida de chances..." ([art. 1738, CCyCo.](#)).

*Requisitos.* "Para la procedencia de la indemnización debe existir un perjuicio directo o indirecto, actual o futuro, cierto y subsistente..." ([art. 1739, CCyCo.](#)).

*Prueba del daño.* "El daño debe ser acreditado por quien lo invoca, excepto que la ley lo impute o presuma, o que surja notorio de los propios hechos" ([art. 1744, CCyCo.](#)).

Un eventual seguro de responsabilidad civil profesional protegería el patrimonio del contador público frente a la necesidad de responder a un reclamo o demanda efectuada por un cliente o tercero, en razón de la responsabilidad civil derivada del ejercicio de la auditoría.

En casos extremos podría convertirse en una necesidad para la salvaguarda y continuidad de la carrera profesional.

*Acciones civil y penal. Independencia.* "La acción civil y la acción penal resultantes del mismo hecho pueden ser ejercidas independientemente. En los casos en que el hecho dañoso configure al mismo tiempo un delito del derecho criminal, la acción civil puede interponerse ante los jueces penales, conforme a las disposiciones de los códigos procesales o las leyes especiales" ([art. 1774, CCyCo.](#)).

### **1. Responsabilidad contractual**

La responsabilidad contractual surge de los deberes y obligaciones asumidos ante el mandante como consecuencia de haber aceptado la realización de un encargo o compromiso en el marco de la respectiva competencia profesional.

*Libertad de contratación:* "Las partes son libres para celebrar un contrato y determinar su contenido, dentro de los límites impuestos por la ley, el orden público, la moral y las buenas costumbres" ([art. 958, CCyCo.](#)).

*Buena fe.* "Los contratos deben celebrarse, interpretarse y ejecutarse de buena fe. Obligan no sólo a lo que está formalmente expresado, sino a todas las consecuencias que puedan considerarse comprendidas en ellos, con los alcances que razonablemente se habría obligado un contratante cuidadoso y previsor" ([art. 961, CCyCo.](#)).

Resulta razonable que el auditor tuviera que reparar los daños que causara: 1. al cliente, por incumplimiento del contrato; y 2. al cliente o a terceros, por negligencia o dolo en la realización de la tarea de auditoría o en la emisión del informe del auditor.

*Deber de reparar.* "La violación del deber de no dañar a otro, o el incumplimiento de una obligación, da lugar a la reparación del daño causado, conforme con las disposiciones de este Código" ([art. 1716, CCyCo.](#)).

*Sujetos responsables.* "Es responsable directo quien incumple una obligación u ocasiona un daño injustificado por acción u omisión" ([art. 1749, CCyCo.](#)).

#### **Incumplimiento del contrato**

*Definición:* "Un contrato es el acto jurídico mediante el cual dos o más partes manifiestan su consentimiento para crear, regular, modificar, transferir o extinguir relaciones jurídicas patrimoniales" ([art. 957, CCyCo.](#)).

Es recomendable que el profesional contemple sus obligaciones y derechos en las cartas acuerdo o de contratación de auditoría (cartas convenio). Resulta importante clarificar, entre otros aspectos, qué es la labor de auditoría y el consiguiente informe del auditor.

El no cumplimiento de los términos del contrato generaría la obligación de reparar los perjuicios provocados al cliente.

*Efecto vinculante:* "Todo contrato válidamente celebrado es obligatorio para las partes. Su contenido sólo puede ser modificado o extinguido por acuerdo de partes o en los supuestos en que la ley lo prevé" ([art. 959, CCyCo.](#)).

#### **Ejecución negligente**

Sin intención de engañar, el auditor externo sería negligente cuando no desarrollara su trabajo de auditoría adecuadamente o no emitiera su informe de auditor con el cuidado profesional apropiado.

Pudiera ser que no cumpliera con las Normas de Auditoría vigentes o no entregara dicho informe dentro del plazo convenido o en un plazo razonable.

*Los auditores deben elaborar y documentar un plan para cada trabajo de auditoría que incluya su alcance, objetivos, tiempo y asignación de recursos para dar inicio al desarrollo del trabajo de campo. Las conclusiones sobre la auditoría tienen como propósito preparar el informe del auditor sobre la base de la evaluación de las observaciones derivadas de los procedimientos de auditoría aplicados, los hallazgos importantes de cada componente examinado y los hallazgos de la auditoría sobre los estados financieros auditados.*

## **2. Responsabilidad extracontractual**

La responsabilidad extracontractual es la resultante de la ejecución de la labor profesional encomendada por el cliente, y que, por impericia o negligencia del contador público, hubiera ocasionado un daño económico a un tercero no vinculado directamente con la tarea efectuada.

La negligencia es la falta de cumplimiento con lo que se estima que una persona razonablemente cuidadosa habría efectuado en determinada ocasión, sin que existiera la intención de engañar a un tercero. En cambio, cuando hubiera esa intención se estaría en presencia de dolo.

*Existe un deber de cuidado al emitir una opinión profesional o firmar un dictamen de auditoría con respecto a los intereses económicos de terceros. Si la información contenida en el informe del auditor es incorrecta, inexacta o falsa, la misma puede provocar un daño económico o financiero a un tercero no relacionado contractualmente con el contador público que firmó dicho informe, por ser particularmente calificado en su actividad profesional y generar en un tercero una confianza fallida.*

## **XII - RESPONSABILIDAD ÉTICA**

---

### **1. Código de Ética Profesional**

La ética es una rama de la filosofía que comprende el estudio de la moral, la virtud, el deber, la felicidad y el buen vivir.

El propósito del Código de Ética es enumerar los postulados y reglas que deben regir la conducta y actividad de los profesionales inscriptos en el correspondiente Consejo Profesional de Ciencias Económicas, en razón de su estado profesional y en el ejercicio de su profesión. Un marco ético es fundamental siempre que luego se cumpla en la práctica.

Se destaca en nuestro país el [Código de Ética Unificado de la FACPCE del año 2000](#), que constituye un conjunto homogéneo y ordenado de principios y normas de los que se deducen consecuencias prácticas éticamente obligatorias.

El fundamento de dichos principios y normas éticas se basa en el valor de la responsabilidad del profesional con la sociedad, la casa de estudios de la cual egresaron, las instituciones profesionales de las que forman parte, sus colegas, otros profesionales universitarios y para quienes requieren sus servicios.

Los profesionales deben observar principios fundamentales 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.

El Código de Ética de la Federación Internacional de Contadores, considerado como un modelo de la buena práctica profesional, no ha sido adoptado en la Argentina. Un miembro de la Federación Internacional de Contadores no debería aplicar estándares éticos que sean menos exigentes que aquellos establecidos por el Código de Ética del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores, referidos al profesional contable.

### **2. Medidas disciplinarias**

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.

Quienes transgredan las disposiciones del Código se harán pasibles de cualquiera de las sanciones disciplinarias previstas en la ley de ejercicio profesional, las que se graduarán para su aplicación según la gravedad de la falta cometida y los antecedentes disciplinarios del imputado.

En consecuencia, el auditor externo que no actúe éticamente puede ser pasible de las penas impuestas por la normativa aplicable.

Las medidas disciplinarias son las que cada Consejo Profesional de Ciencias Económicas puede imponer a sus matriculados.

Regularmente son las siguientes:

1. advertencia;
2. amonestación privada;
3. apercibimiento público;
4. suspensión en el ejercicio profesional, de un mes a un año; y
5. cancelación de la matrícula.

Sin perjuicio de las sanciones citadas además pueden aplicarse multas.

El derecho de defensa del profesional y las apelaciones del sancionado son también otros aspectos que deben considerarse.

## **XIII - A MODO DE CONCLUSIÓN**

---

En la Argentina, la auditoría externa ha tenido un desarrollo sostenido como parte de la actividad profesional del contador público.

Sin embargo, la idea de la importancia de una auditoría se ha impuesto con cierta lentitud, y en ciertos casos no tiene aún un reconocimiento unánime.

La doctrina ha subrayado que existe la necesidad de que no solamente los profesionales, sino también los beneficiarios de los servicios de estos -y la comunidad en su conjunto-, aprecien la utilidad de la tarea de auditoría.

A pesar de su trayectoria, conforme a sus antecedentes en el país, es admisible decir que la auditoría tiene aún camino que recorrer. Su práctica puede estudiarse desde la perspectiva formativa, normativa y de ejercicio efectivo.

La primera alude a cómo se prepara a los futuros profesionales para el ejercicio de la función de auditor externo. La segunda se refiere a las normas, leyes y reglamentos que tratan sobre la auditoría. La tercera atañe a qué hace realmente el contador público durante la auditoría externa.

El propósito de esta publicación es concientizar y ayudar al contador público independiente a mejorar su práctica profesional; ello, en el complejo marco del ambiente relacionado con el riesgo profesional.

No se pretende resolver aquí todos los asuntos. Muchas de las consideraciones vertidas son producto de una extensa experiencia profesional. Las mismas, aunque fundamentadas, están atadas a la interpretación personal del lector. Por lo tanto, en definitiva, están sujetas a un debate a conciencia.