

## ENSAYO

### REFLEXIONES ACERCA DEL CONTADOR PÚBLICO COMO AUDITOR EXTERNO Y SU RESPONSABILIDAD

### REFLECTIONS ON PUBLIC ACCOUNTANTS AS EXTERNAL AUDITORS AND THEIR RESPONSIBILITY



**Viviana Rodriguez**

Facultad de Ciencias Económicas, Jurídicas  
y Sociales. Universidad Nacional de Salta.  
Argentina.

✉ [cpnvivianarodriguez@hotmail.es](mailto:cpnvivianarodriguez@hotmail.es)



**Gabriela Fabbroni**

Facultad de Ciencias Económicas, Jurídicas  
y Sociales. Universidad Nacional de Salta.  
Argentina.

✉ [gabriela-fabbroni@hotmail.com](mailto:gabriela-fabbroni@hotmail.com)

## PALABRAS CLAVE

auditor, responsabilidad, fraude.

## KEYWORDS

auditor, responsibility, fraud.

## RESUMEN

El presente ensayo tiene por objetivo determinar el tipo de responsabilidad del contador público como auditor externo, partiendo desde la tipificación del contrato que une al comitente y al auditor. Este trabajo hace alusión a la posible pérdida de credibilidad que podría tener la opinión de algunos contadores públicos en su función de auditores vertida en sus informes. De esta manera, se trata de concientizar a los contadores públicos de la necesidad de ejercer la auditoría externa de Estados Financieros con ética y responsabilidad.

El análisis se centra en la responsabilidad civil y penal, haciendo hincapié en que no es obligación del contador público en su rol de auditor externo detectar los posibles fraudes perpetuados en una organización. Luego de explicar el origen del fraude, se presentan ejemplos específicos para elaborar conclusiones que sean útiles a la comunidad académica y profesional. Se individualizan los contenidos y la normativa disponible a nivel internacional y nacional que resultan aplicables.

## ABSTRACT

The objective of this essay is to determine the type of responsibility of the public accountant as an external auditor, starting from the classification of the contract that unites the principal and the auditor. This work refers to the possible loss of credibility that the opinion of some public accountants in their role as auditors could have, expressed in their reports. In this way, the aim is to make public accountants aware of the need to exercise the external audit of Financial Statements with ethics and responsibility.

The analysis focuses on civil and criminal liability, emphasising that it is not the obligation of the public accountant in their role as external auditor to detect possible fraud perpetuated in an organisation. After explaining the origin of the fraud, specific examples are presented, to draw conclusions that are useful to the academic and professional community. The contents and regulations available at the international and national level that are applicable are individualised.

**REFLEXIONES ACERCA DEL CONTADOR  
PÚBLICO COMO AUDITOR EXTERNO Y  
SU RESPONSABILIDAD**

#### AUTORAS:

Viviana Rodriguez - Gabriela  
Fabbroni

#### RECIBIDO:

16 de junio, 2021

#### APROBADO:

10 de septiembre, 2021

#### AUDITAR

**PRIMERA REVISTA ARGENTINA  
EXCLUSIVA SOBRE AUDITORÍA**

**DOI:** <https://doi.org/10.24215/27188647e008>

**CÓDIGO JEL:** M42

**ISSN:** 2718-8647

<http://revistas.unlp.edu.ar/auditar>

#### ENTIDAD EDITORA:

Instituto de Investigaciones y Estudios  
Contables, Facultad de Ciencias Económicas,  
Universidad Nacional de La Plata



## INTRODUCCIÓN

El contador público como auditor externo de Estados Contables se enfrenta cada día a nuevos escenarios que lo obligan a agudizar su pensamiento crítico, a desplegar aún más su escepticismo profesional al momento de desarrollar su labor. Es precisamente en este escenario desafiante que se realiza este ensayo, que pretende analizar la posibilidad de que el auditor quede inmerso en alguno de los tipos de responsabilidades por su labor ante la detección de errores y fraudes en los estados financieros y cuál debiera ser su actitud ante las circunstancias descriptas.

Cuando un contador público no actúa con ética y profesionalidad, puede caer en diferentes áreas de responsabilidad: civil, penal y profesional. Nuestro análisis, en este artículo, se centrará en las primeras esferas punitivas.

## NATURALEZA DEL CONTRATO

Un punto inicial es hablar del contrato de auditoría. En el encuadre que realizó en su oportunidad el Informe N° 8 del Centro de Estudios Científicos y Técnicos (C.E.C.Y.T.) (Svidosvky, 1990), se lo definió como una locación de obra, realizando una diferenciación con la locación de servicios, según lo normado por el Código de Vélez, citando al artículo 625 del Código Civil que establecía que “el obligado a hacer, o prestar algún servicio, debe ejercitar el hecho en un tiempo propicio y del modo en que fue la intención de las partes que el hecho se ejecutara”, y concluía que el trabajo de auditoría no podría bajo ningún aspecto estar limitado a un resultado final predeterminado.

En la actualidad, además de existir un cambio de denominación, dado que el contrato se designa Contrato de Obra, se conceptualiza en el artículo 1251 del Código Civil y Comercial de la Nación (Alterini, 2015) tanto al contrato de obra como al de servicios y, en el artículo 1252 primer párrafo, se trata de esclarecer la diferencia entre ambos contratos. Se explica que, ante la duda sobre la clasificación del contrato, se entiende que hay contrato de servicio cuando la obligación de hacer consiste en realizar cierta actividad independiente de

su eficacia, y que hay contrato de obra cuando se promete un resultado eficaz, reproducible o susceptible de entrega. Entonces, en ambos casos se realiza una actividad, lo importante es la naturaleza y características del objeto, siendo lo esencial si se promete o no un resultado eficaz.

El servicio puede caracterizarse como un hacer, es decir, una actividad intangible que luego de realizada desaparece, en tanto la obra implica un resultado, como quien escribe un libro, que puede plasmarse en varios ejemplares; por ello, la norma al hablar de obra hace alusión a que es “reproducible” y, por último, susceptible de entrega, aunque la doctrina sostiene que la verdadera divisoria es el compromiso de eficacia de un resultado, debiendo entenderse a esta expresión, *eficaz*, como la funcionalidad tenida en miras al momento de la contratación (Arias Cau y Nieto, 2015). Por *funcionalidad*, la doctrina jurídica entiende que la obra que se entregue cumpla con la finalidad que se consideró al momento de la contratación.

Si analizamos las características del contrato de auditoría referido al objeto, vemos que este es el informe del auditor, que es reproducible y susceptible de entrega, y en relación al compromiso de eficacia del resultado de la obra, se considera que está referido a la funcionalidad del informe del auditor, es decir, que cumpla con las disposiciones de la Resolución Técnica N° 37 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas ([F.A.C.P.C.E.], 2013), partes II y III, “Normas sobre Informes”. Por su parte, González Colce-rasa (2016) encuadra al contrato de auditoría en los términos del artículo 1251 y siguientes del Código Civil y Comercial de la Nación (Alterini, 2015) como locación de servicios, donde una de las partes se obliga a proveer un servicio mediante una retribución, independiente de su eficacia. Agrega que, en caso de incumplimiento a dicho contrato, alcanzan al contador público las disposiciones emanadas de dicho código basado en el artículo 1716 que da lugar a la reparación del daño causado. A nuestro criterio, se puede concluir que el Contrato de Auditoría sigue encuadrado en el nuevo Código como un contrato de obra, dado que el auditor se obliga a realizar una obra, materializada en el Informe del Auditor, susceptible de entrega y reproducción. Desde esta óptica, la responsabilidad es objetiva, esto significa que es una responsabilidad de “Resultados”, y que solo se deslinda de responsabilidad el





auditor con la entrega de la obra en tiempo y forma, sin posibilidad de eximición de responsabilidad aduciendo inexistencia de culpa en el quehacer. Sin embargo, el artículo 1729 podría permitir el deslinde de la responsabilidad en caso de que pudiera demostrarse la existencia de algún eximente.

## RESPONSABILIDAD CIVIL

En lo tocante a la responsabilidad civil, se debe enfocar la faz obligacional del tema definiendo si se trata de una responsabilidad objetiva, en la cual queda fuera toda consideración de la culpa del profesional, o bien, si estamos frente a una responsabilidad de medios, donde el obligado puede deslindar la responsabilidad demostrando la inexistencia de culpa en su accionar.

Para que se atribuya a una persona un supuesto de responsabilidad civil, es necesario que se materialicen en el caso concreto los presupuestos que son condiciones que deben verificarse en el análisis de un hecho susceptible de generar un daño o perjuicio. Los mencionados presupuestos son cuatro: daño, antijuridicidad, relación de causalidad y factor de atribución.

Cabe recordar que la responsabilidad civil se plasma en el deber de reparar, y así lo dispone el artículo 1716 del Código Civil y Comercial de la Nación (Alterini, 2015) cuando expresa que la violación del deber de no dañar a otro, o el incumplimiento de una obligación, da lugar a la reparación del daño causado, debiendo vincular la existencia del daño con la acción ilícita, en tanto que el artículo 1729 prevé eximentes para la responsabilidad objetiva.

Esto significa que la responsabilidad puede ser excluida o limitada si existe un hecho del damnificado que ha contribuido a la producción del daño. Y en relación a la prueba, el Código Civil y Comercial de la Nación en su artículo 1734 establece que la carga de la prueba de estos eximentes corresponde a quien los alega; en consecuencia, deberá probarse la existencia de un hecho del comitente, o de un tercero por quien no deba responder el auditor, que le ha impedido cumplir con el objeto del contrato.

Cuando se refiere al daño causado, la ley define cuál es el

daño resarcible cuando se lesiona un derecho individual o un derecho de incidencia colectiva que tutela un bien colectivo; por ejemplo, la actuación de un contador público en su rol de auditor puede dañar, con una opinión falaz en su informe, la transparencia de un mercado al evitar que cada uno de los intervinientes en ese mercado cuente con información clara, completa y veraz.

## RESPONSABILIDAD PENAL

La Responsabilidad Penal es la sujeción de una persona que viola un deber de conducta impuesto por el Derecho Penal, debiendo afrontar las consecuencias que imputa la ley, las que imponen a una persona cuando se le encuentra culpable de haber cometido un delito o haber sido cómplice de este.

El delito supone una conducta típica (tipificada por la ley), antijurídica (contraria a Derecho) y culpable, es decir, una acción u omisión tipificada y penada por la ley. Existen diferentes tipos de delitos en el Código Penal y en las demás leyes penales por los cuales un contador público que actúe como auditor puede ser incriminado. Los delitos en los que se podría imputar al contador público, en su rol de auditor externo de estados financieros, como actor directo o cómplice del delito, son el balance falso, la defraudación al cliente, la defraudación a terceros y el encubrimiento. El delito de Balance Falso, que está legislado en el Código Penal, título XII "Delitos contra la fe pública", artículo 300 inc. 2, menciona al síndico societario como posible autor de este delito, no así el auditor externo. Esto surge del análisis de la norma donde dice claramente que el contador público que actúa exclusivamente como auditor "externo" de estados financieros no encuadra en la calidad especial de autor requerida por la norma para definir al sujeto activo del delito; por ello queda claro que a este profesional no lo alcanzan las disposiciones de la citada norma al no legislar el Código Penal sobre dictamen falso del auditor, a menos que el dictamen falso ayude a la comisión de otros delitos, como la estafa o la defraudación, donde la responsabilidad derivaría de estos últimos delitos.

Esta situación es factible de presentarse en pequeñas empresas, donde el auditor podría registrar la documentación





contable, actividad remunerada mediante honorarios, según lo establece la Resolución Técnica N° 37 de la F.A.C.P.C.E. (2013), capítulo II.A.2.1 (in fine). En este caso compartimos con Lattuca (2020) que el auditor que acumula las funciones de auditoría y teneduría de libros podría ser acusado de “cómplice” en los términos de los artículos 45 y 46 del Código Penal.

Otra norma penal que afecta al contador público en su carácter de auditor externo es la Ley de Prevención de los Delitos de Lavado de Activos y Financiación al Terrorismo (Ley 25.246, sus modificatorias y las resoluciones de la Unidad de Información Financiera – U.I.F.) por realizar algunas actividades que lo llevaría al profesional a quedar comprendido en supuestos de responsabilidad penal.

Específicamente la Ley 25.246, del 5/5/2000, trata los delitos de lavado de activos y de financiación del terrorismo, tema que preocupa a la comunidad internacional por las graves consecuencias que genera en sus economías. Esta ley en su artículo 20 enuncia quiénes son los sujetos obligados a informar, entre los que se encuentran, en el inciso 17, los profesionales matriculados cuyas actividades estén reguladas por los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas y la Resolución 65/2011 de la U.I.F. limita la obligación de informar “Operaciones sospechosas” a los profesionales en ciencias económicas que realicen Auditoría de estados contables y a los síndicos societarios. Es atinado resaltar este punto toda vez que su incumplimiento o la omisión de esta carga pública podría hacer caer al contador público como auditor externo o síndico societario en el artículo 277 del Código Penal que legisla sobre Encubrimiento.

El contador público como auditor externo de estados financieros aparece en un ámbito de detección específica que lo impulsa a capacitarse continuamente y aplicar procedimientos adicionales para dar cumplimiento de manera eficaz y responsable a lo encomendado por la ley, poniendo especial énfasis en el *conocimiento del cliente*. Se puede concluir que, para no quedar alcanzado por las penalidades previstas en la norma, deberá ser proactivo y desempeñarse con ética y objetividad. Por su parte, la F.A.C.P.C.E. emitió en el año 2011 la Resolución N° 420 sobre las normas de actuación del contador público como auditor externo y síndico societario

relacionadas con la prevención del lavado de activos de origen delictivo y financiación del terrorismo. Si por aplicación de los procedimientos antilavado se detectaran operaciones inusuales o sospechosas, el auditor deberá remitir a la U.I.F. un reporte con opinión fundada acompañando toda la documentación de sustento que corresponda. Si no cumpliera con el deber de informar, el auditor será pasible de multas de una a diez veces el valor total de los bienes u operaciones a los que se refiere la infracción, siempre y cuando el hecho no constituya un delito más grave; y en el caso de no poder establecer el valor real de los bienes, la ley establece un valor en pesos. Dada la magnitud de los delitos contemplados, los auditores deben aceptar favorablemente el papel asignado y cumplir adecuadamente con la tarea y transmitírsela a los clientes (González Colcerasa, 2016). Cabe destacar que la mencionada ley no incluye como obligados a informar a los profesionales que presten otros encargos comprendidos en la RT 37 (por ej. Revisiones, otros encargos de aseguramiento, certificaciones, etc.) ni a los encargos de asesoramiento fiscal. En caso de que el cliente sea un sujeto no obligado a informar, los profesionales deberán aplicar procedimientos de auditoría específicos, de acuerdo con el enfoque que establece la resolución 420 de la F.A.C.P.C.E. Sección 4, párrafo 4.10.

La sanción de la ley 27.401 de Responsabilidad Penal Empresaria establece sanciones para las personas jurídicas privadas y para aquellas personas humanas que viabilizan las conductas delictivas a través de ellas, con las graves penas que surgen de delitos por “Balances e informes falsos agravados, previstos por el art. 300 bis del Cód. Penal”, sosteniendo Martorell (2019) que involucrará a Ceos y contadores ligados a sociedades. Se puede concluir que los auditores externos no se encuentran incluidos entre los sujetos alcanzados por esta ley; sin embargo, la implementación del programa de integridad que adopten las empresas beneficiará la labor de auditoría externa al implementar un conjunto de acciones y procedimientos que ayuden a prevenir, detectar y corregir irregularidades y actos ilícitos comprendidos en la ley.





## CASUÍSTICA

En algunos casos, el rol del contador público como auditor externo de estados financieros fue cuestionado, debido a la participación de ciertos estudios de auditoría tales como Arthur Andersen, David Friebling, Price Waterhouse Coopers (PWC), entre otros, en escándalos financieros, donde las opiniones favorables en los informes de auditoría acerca de la razonabilidad de la información contenida en los estados financieros de las empresas auditadas no advirtieron cuál era el estado real económico y financiero de tales empresas. Esto provocó millonarias pérdidas a sus inversores y a otros usuarios (bancos, gobierno, ahorristas, etc.) con un importante efecto social por los muchísimos empleos que se perdieron a raíz de tales sucesos. La imagen negativa de los estudios de auditoría involucrados también se proyecta y se expande a toda la profesión de auditores.

Esta situación se manifiesta porque el problema del fraude en las empresas ha existido siempre debido al accionar doloso de parte de sus empleados o funcionarios. Aunque el fraude es un concepto jurídico amplio, a los fines de la NIA 240, al auditor le compete el fraude que da origen a distorsiones significativas en los estados financieros. La NIA 240 (Federación Internacional de Contadores, 2016) define al fraude como:

Un acto intencionado realizado por una o más personas de la dirección, responsables del gobierno, empleados o terceros, que conlleve la utilización del engaño que se materializa como una representación errónea de la información contenida en los estados financieros, con el fin de conseguir una ventaja injusta o ilegal. (Definiciones 11. a), pág. 139)

Esta norma distingue entre fraude y error, y diferencia los dos tipos de fraude que son relevantes para el auditor ya sea que consista en información financiera fraudulenta o en apropiación indebida de activos, que lleva a la existencia de un incentivo o de un elemento de presión para cometerla.

En el caso de que sea la dirección del ente, el elemento de presión estará referido a requerimientos internos o externos a la entidad, que impliquen alcanzar un objetivo referido a un

resultado financiero y quizás poco realista, que de no alcanzarlo podría traer consecuencias disvaliosas para el futuro de la organización. Por ello, la información financiera fraudulenta implica la omisión o la inclusión de incorrecciones materiales con intención de engañar a los usuarios manipulando los resultados, ya sea infravalorándolos con el objetivo de minimizar los impuestos o sobrevalorándolos a fin de obtener una financiación bancaria.

La percepción de una oportunidad de cometer fraude puede darse en el caso de los empleados cuando consideren que el control interno puede eludirse por encontrarse esa persona en un cargo de confianza o por conocer las debilidades del control interno imperante en el ente materializándose la apropiación indebida de activos materialmente relevante.

Se puede nombrar como los casos denominados Escándalos Financieros, que involucran empresas auditoras, a ENRON, PARMALAT y YUKOS, en los que no se pudieron prevenir las consecuencias disvaliosas para los usuarios en relación a la opinión expresa en los informes de auditoría.

No se puede dejar mencionar el caso Madoff, por la magnitud del fraude, que se calificó de “sin precedentes” (Revista Estrategias y Negocios, 2019). Madoff fue acusado de haber realizado una ingeniería financiera piramidal, con la cual habría logrado captar millones de dólares (Camerini, 2009).

Este escenario nos lleva a reflexionar sobre cuál es la función del auditor frente al fraude, existiendo por parte de los usuarios una percepción errada de que el objetivo de los encargos de auditoría externa de estados contables es la detección de fraudes.

El Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA) sostiene que no es objeto primario de la auditoría descubrir desfalcos. En igual sentido, la F.A.C.P.C.E., adhiriendo a los pronunciamientos internacionales del tema, dictó el Informe N° 14 “Consideraciones del fraude y del error en una auditoría de Estados Contables” (Gurovich, 2006); destaca que, si bien el objetivo de una auditoría externa no es detectar fraudes, existen factores de riesgos que deben ser considerados y evaluados.

Cuando el auditor se encuentre frente al fraude, es sustancial que comprenda su naturaleza, las causas que lo originan y cómo debe proceder, tanto en la incorporación de cambios en





su planificación como su actitud ante el cliente. Pareciera que la clave para superar estas cuestiones es que el auditor aplique su ética, juicio y escepticismo profesional durante todo el proceso de auditoría, que le permitan realizar una adecuada identificación y valoración de riesgos, seguida de una planificación que incluya su tratamiento, y la diagramación de los papeles de trabajo que sirvan de respaldo, para el eventual caso de encontrarse ante una demanda por mala praxis profesional.

La responsabilidad por la preparación y presentación de los estados financieros es de la administración del ente, como así también el establecimiento de un control interno adecuado que considere los riesgos asociados. La NIA 210 (Federación Internacional de Contadores, 2016) también destaca la responsabilidad de la Dirección de establecer y mantener un control interno eficaz. La Resolución Técnica N° 37 establece que el auditor externo debe evaluar el sistema de control interno pertinente a la valoración del riesgo (errores, incorrecciones o fraudes), a la naturaleza del negocio, los riesgos inherentes, prestando especial atención a la existencia y funcionamiento de los controles, y a la identificación de los controles clave, siendo esta tarea esencial para el resguardo de la responsabilidad del auditor. Como parte de la evaluación del riesgo global, debe evaluarse el peligro de que los estados contables sean deliberadamente falseados (riesgo de fraude). Dentro de los factores de riesgo, el Informe N° 14 de la FCPCE (Gurovich, 2006) los ejemplifica como factores de riesgo que surgen de información contable fraudulenta y los provenientes de afirmaciones falsas que surgen de malversación de activos. Entre los primeros, citamos que los estados contables presentan incorrectamente ciertas transacciones y omiten intencionalmente ciertos eventos e información significativa, o bien que la entidad aplique equivocadamente normas contables profesionales vigentes. Como ejemplos relacionados a la malversación de activos encontramos las obligaciones personales financieras en empleados con acceso al manejo de efectivo u otros activos susceptibles de robo para malversar dichos activos, o bien la existencia de un control interno inadecuado o la tenencia de grandes cantidades de efectivo en caja o artículo de inventario de tamaño pequeño de elevado valor o alta demanda.

Esta tarea debe realizarse tanto durante la actividad de conocimiento del cliente como durante el desarrollo de la auditoría, prestando atención a las siguientes señales de peligro: los gerentes son evasivos al contestar preguntas de los auditores, la gerencia tiene cierto grado de deshonestidad o pone énfasis en alcanzar proyecciones de ganancias, el entorno de control es débil, una porción sustancial de las compensaciones a los administradores dependen de que se alcancen determinados objetivos, las decisiones operativas o financieras de la gerencia son denominadas por un pequeño grupo de personas, etc. (Fowler Newton, 2004).

Asimismo, si el auditor identifica afirmaciones erróneas materiales, evaluará si pueden ser indicativas de situaciones de fraude y, simultáneamente, en qué medida estas pueden cuestionar la credibilidad de la información plasmada por la gerencia, tanto como los sistemas de control imperantes en el ente determinando si tiene la responsabilidad de informar la comisión o sospecha del fraude a terceros fuera de la entidad. Aunque el deber profesional del auditor de mantener la confidencialidad de la información del cliente pudiera entrar en conflicto con tal informe, en algunas circunstancias las responsabilidades legales del auditor pueden prevalecer por encima del deber de confidencialidad, por ejemplo, en el caso de obligaciones de informar a la Unidad de Información Financiera (UIF) y a otros entes reguladores establecidos por normas legales.

Si bien no es función del auditor detectar el fraude, las normas nacionales e internacionales de auditoría, que permiten que Argentina converja en el mundo globalizado, le marcan un camino adecuado para el desarrollo de su labor emitiendo un informe que brinde la confianza necesaria a los usuarios de que la información ha sido examinada con debida ética y responsabilidad.

Merecen especial mención las recomendaciones de Fowler Newton (2004), que establece que si el auditor detectase factores de riesgo de fraude materiales, debería poner especial cuidado cuando evalúe controles internos y las normas contables aplicadas por el cliente; que al diseñar el programa de auditoría se debería descansar menos en los controles internos y más en las pruebas directas sobre saldos buscando siempre fuentes de confirmación externas al ente y asignar





la revisión de transacciones y saldos más susceptibles a la comisión de fraudes contable y a los miembros más experimentados del equipo de auditoría.

Ante una eventual situación de fraude, el auditor externo debe aumentar los cuidados, y no sólo cumplir con lo prescripto por las normas de auditoría, sino ir más allá, cubriendo varios frentes, y por supuesto comunicar su hallazgo a las autoridades máximas del ente, pidiendo una investigación del hecho que culmine con un informe escrito.

## CONCLUSIONES

Cuando el auditor externo de estados contables no actúe con ética y profesionalidad, puede caer en diferentes áreas de responsabilidad como la civil y penal.

Se sabe que la emisión de los estados contables es responsabilidad de la propia organización y el auditor sólo emite un informe con su opinión acerca de si los estados contables auditados han sido preparados de acuerdo a lo que disponen la normas contables profesionales vigentes.

Respecto a la Responsabilidad Civil, vimos que los presupuestos cuya concurrencia es esencial para su configuración son los siguientes: el daño causado, la antijuricidad, el factor de atribución y la existencia de una relación de causalidad adecuada entre la actuación del auditor y el daño. Al analizar las características del contrato de auditoría se visualizó que el objeto es el informe del auditor, que es reproducible y susceptible de entrega, y en relación al compromiso de eficacia del resultado de la obra, se considera que está referido a la funcionalidad del informe del auditor, es decir, que cumpla con las disposiciones de la Resolución Técnica N° 37 de la F.A.C.P.C.E., partes pertinentes.

A nuestro criterio, el Contrato de Auditoría está encuadrado en el nuevo Código como un contrato de obra, dado que el auditor se obliga a realizar una obra, materializada en el Informe del Auditor, susceptible de entrega y reproducción.

Asimismo, se muestra que la responsabilidad del auditor externo de estados contables es objetiva, es decir, que sólo puede deslindarse demostrando haber cumplido con la tarea a través de la emisión de su informe en tiempo y forma, pero que podrá desvirtuar la imputación en caso de demostrar la existencia de culpa

por parte del comitente o de un tercero por quien el auditor no debe responder.

Dentro de la responsabilidad penal, analizando el caso del delito de balance falso, donde se explica que el auditor externo no puede ser imputado como agente directo de dicho delito en los términos del artículo 300 del Código Penal, tampoco puede ser incriminado en grado de complicidad, salvo en aquellos casos de pequeñas empresas en que el profesional realiza tanto la tarea de teneduría de libros como su auditoría, siempre que se entienda que ha prestado a los autores del delito un auxilio o cooperación indispensable para su comisión.

Entre las normas penales que afectan al auditor encontramos la Ley de Prevención de los Delitos de Lavado de Activos y Financiación al Terrorismo, por realizar algunas actividades que los llevara a quedar incluidos en supuestos de responsabilidad penal. Específicamente, conforme a esta última normativa que regula el lavado de activos y financiación del terrorismo, los contadores en su rol de auditores externos de estados contables son sujetos obligados a informar operaciones sospechosas a la UIF. Es importante que el Auditor ejecute una planificación eficiente de su labor y documente en forma consistente toda la evidencia que respalden su opinión en el Informe de auditoría utilizando los procedimientos adicionales sugeridos en la RG 420 de la FACPCE, tanto en sujetos obligados como en sujetos no obligados, con énfasis en el conocimiento del cliente y actuando con ética y profesionalidad.

En relación al fraude, y en base a lo analizado, surge que tanto las normas profesionales locales como las internacionales regulan la responsabilidad del auditor ante la prevención y detección de fraude y su responsabilidad ante un trabajo de auditoría. Esta es la respuesta a los diversos escándalos financieros en los que se encontraron involucrados profesionales en su rol de auditor externo. En síntesis, las normas de auditoría establecen que el auditor no es responsable de la detección del fraude, pero sí de la opinión acerca de la razonabilidad de la información contenida en los estados contables, por lo tanto, si existen desvíos ocasionados por dichos fraudes, su planificación debiera contemplar la posibilidad de detectarlos y, en dicho caso, informar a la administración del ente en el caso de malversación de activos y a los organismos citados ut supra en el caso de estados financieros fraudulentos perpetuados por la administración del ente auditado.





## REFERENCIAS

- Alterini, I. (Coord.) (2015). *Código Civil y Comercial de la Nación Comentado. Tratado Exegético*. La Ley.
- Arias Cau, E. J. y Nieto, M. L. (2015). *Código Civil y Comercial de la Nación comentado* (Tomo IV). Ed. Thomson Reuters, La Ley.
- Camerini, M. (2009). Breves reflexiones en torno al caso Bernard Madoff y a otros similares. *Revista de Derecho Comercial y las obligaciones*, (236), 775-789.
- Código Civil de la República Argentina, 29 de septiembre de 1869. Argentina.
- Código Penal de la Nación Argentina, 29 de octubre de 1921. Argentina
- Federación Internacional de Contadores. (2016). NIA 240 - *Responsabilidad del auditor en considerar el riesgo de fraude en los estados financieros*.
- Federación Internacional de Contadores. (2016) NIA 210 - *Acuerdos de los términos del encargo de auditoría*.
- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. (2013). Resolución Técnica N° 37. *Normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento y servicios relacionados*. Argentina.
- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. (2011). Resolución 420/11: "Consideraciones acerca de las obligaciones legales y profesionales para auditores y síndicos."
- Fowler Newton, E. (2004). *Tratado de Auditoría* (3ª ed.). La Ley.
- González Colcerasa, L. (2016). *Compendio de Auditoría en el entorno de las NIA y la resolución técnica N° 37* (4ª ed.). EDICON.
- Gurovich, L. I. (2006). *Consideraciones del fraude y del error en una auditoría de Estados Contables* (Informe N° 14). Área Auditoría FACPCE.
- Ley 25.246. Lavado de Activos de Origen Delictivo. 5 de mayo de 2000. Boletín Oficial de la República Argentina.
- Ley 27.401. Régimen de Responsabilidad Penal aplicable a las Personas Jurídicas Privadas. 30 de noviembre de 2017. Boletín Oficial de la República Argentina.
- Lattuca, A. J. (2020). *Auditoría y Métodos* (5ª ed. corregida y actualizada). Editorial FOJA CERO.
- Martorell, E. E. (2019). Auditores Externos. Nuevos vientos, traen nuevas responsabilidades. *Revista Enfoques*, (9), 72-79.
- Resolución 65/2011, Unidad de Información Financiera –U.I.F. Encubrimiento y lavado de activos de origen delictivo. Profesionales matriculados cuyas actividades estén reguladas por los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Directiva sobre la Reglamentación del artículo 21, Incisos a) y b), de la Ley N° 25.246 y modificatorias. Operaciones sospechosas. Modalidades, oportunidades y límites del cumplimiento de la obligación de reportarlas. 20 de mayo de 2011.
- Revista Estrategias y Negocios (2019). *Caso Madoff: Una década de la mayor estafa piramidal de la historia*. [www.estrategiaynegocios.net/lasclavesdel-dia/1297270-330/caso-madoff-una-decada-de-la-mayo](http://www.estrategiaynegocios.net/lasclavesdel-dia/1297270-330/caso-madoff-una-decada-de-la-mayo)
- Svidosvky, M. (1990). *Contrato de Auditoría* (Informe N° 8). Área Auditoría del Centro de Estudios Científicos y Técnicos.