

La responsabilidad civil de los auditores

(Actualidad y perspectivas)

Por Marcelo J. López Mesa
y Carolina A. Pasarin

Síntesis

"La responsabilidad de los auditores debe ser juzgada a la luz de los parámetros generales de apreciación de la culpa o del dolo, del ordenamiento civil, con exclusión de cualquier norma establecida por Consejos de Ciencias Económicas o afines; ello, con las obvias adaptaciones de la teoría general de la responsabilidad a las particularidades de esta actividad."

"Tratándose de un caso en que para la asignación de la labor se tienen necesariamente en cuenta la condición especial y la facultad intelectual de una persona determinada, debe agravarse el nivel de diligencia exigible a los auditores no permitiéndose que se excusen sus errores de dictamen bajo pretextos inconducentes. Coincidimos por ello con el parecer del Prof. MARTORELL sobre que se trata "de una responsabilidad especialmente agravada –no sólo por la profesionalidad exigida para el desempeño de la función- sino, además, por la necesidad del mantenimiento -y en las épocas en que vivimos, del mayor grado de eticidad posible más que nunca- en la preservación y/o cuidado de los altísimos intereses encomendados al auditor".

"... Consideramos que no cabe en casos de complicidad o torpeza del auditor la exoneración por invocación de cláusulas limitativas o exoneratorias de responsabilidad porque ellas infringirían la moral, ya que la inserción de una cláusula previa de exoneración en el contrato de auditoría implicaría una colusión inaceptable entre auditor y auditado, puesto que como la labor del auditor implica el análisis y dictamen sobre cuentas realizadas por el último, si el auditor sabe que ninguna consecuencia le traerá su mal desempeño puede verse tentado a obtener jugosos pagos adicionales, a cambio de "comprensión" en el análisis de las cuentas. Por otra parte, aún si se asumiera la validez de cláusulas tales, ellas no podrían hacerse valer frente a terceros perjudicados por el trabajo del auditor y que no han firmado el contrato. Se aplicaría en este caso la doctrina del tercero cómplice, que impide hacer valer exoneraciones de responsabilidad a quien ha tenido una cuota de responsabilidad en los sucesos."

"Existiendo complicidad del tercero en un incumplimiento contractual doloso, como el que implicaría la desviación de fondos o los manejos dolosos de una sociedad en perjuicio de sus inversores y acreedores, obvio es que el tercero cómplice está obligado a resarcir el perjuicio que causare, pero no a título de responsabilidad contractual sino delictual o aquiliana. En esta línea ha sostenido la jurisprudencia que en supuestos en los que junto a incumplimientos contractuales aparece un tercero cómplice en el incumplimiento, las acciones que se dirigen

contra ellos conservan su individualidad, siendo de carácter contractual la responsabilidad de los contratantes incumplidores y delictual la del tercero cómplice. En estos casos es obvio que surgen para la víctima –por ejemplo inversor o acreedor de una sociedad vaciada dolosa o culposamente- dos acciones indemnizatorias distintas: una contra la otra parte contratante –la empresa-, cuya naturaleza aparece prima facie como claramente contractual; y otra contra el tercero cómplice –el síndico, el administrador o el auditor-. Es claro que ambas acciones conservan su individualidad: siendo de carácter contractual la responsabilidad de la empresa, a menos que degenerare en un delito criminal, por cuanto no cumplió aquello a que se había obligado convencionalmente; y delictual la del tercero cómplice, por resultar de las reglas vigentes en esta materia. Por ello ha dicho SALAS que: “Esta combinación de los principios de la responsabilidad contractual y extracontractual, nos confirma la idea ya expresada de que el contrato no puede abstraerse del medio social en que nace y se desenvuelve, la misma combinación permite asegurar... la protección de los contratantes frente a las intromisiones indebidas de terceros... haciendo reinar así la seguridad en las relaciones jurídicas”.

Coincidentemente con lo expuesto, cabe agregar en apoyo de esta solución que la circunstancia de que cada uno de los responsables –el contratante que no cumple su obligación contractual y el tercero cómplice– estén obligados a reparar todo el perjuicio causado –pese a que sus obligaciones sean de distinta naturaleza, y tengan diferente fuente-, no tiene en sí nada particular, ni constituye óbice alguno, puesto que se trata simplemente de uno de los supuestos de las denominadas “obligaciones conexas, concurrentes o in solidum”, en las que dos o más personas aparecen adeudando la misma prestación, pero sin ocupar ni por contrato, ni por la ley, la posición de codeudores de una misma obligación, respondiendo ellos por fuentes obligacionales diversas, pero ante un mismo legitimado activo reclamante.”

Citar: eDial DC1D06

Copyright 2014 - eDial.com - editorial albrematica - Tucumán 1440 (1050) - Ciudad Autónoma de Buenos Aires – Argentina

La responsabilidad civil de los auditores

(Actualidad y perspectivas)

Por Marcelo J. López Mesa
y Carolina A. Pasarin

I. Proemio.

Los últimos veinte años nos han acostumbrado a una sucesión de crisis financieras de vastos alcances, en varias ocasiones incluso planetarios, las que en general han sido provocadas tanto por el exceso de ambición y la falta de mínima prudencia de grandes empresas, como de la correlativa falta de control de sus operaciones por parte del Estado y los organismos regulatorios del mercado.

Sucesivas oleadas de crisis nos han habituado a que las explosiones de burbujas financieras no constituyen excepciones sino que ellas son un mecanismo corriente del mercado, que busca así depurarse de excesos de optimismo, especulaciones desenfrenadas y faltas graves de previsión.

Y así, primero fueron los casos "Parmalat" y "Enron", luego el fraude en el manejo de datos contables por una compañía japonesa, la compañía Livedoor, que provocó una severa caída de la Bolsa de Tokio, después el llamado caso "Madoff" (y en Argentina, el "caso Curatola")... Y en 2008, se produjo el tsunami de la virtual quiebra de Wall Street, que se evitó merced a un rescate estatal masivo de compañías en problemas (por más de setecientos mil millones de dólares), pero que igualmente provocó una crisis financiera global, cuyos coletazos todavía hoy se sienten en lugares tan distantes como España, Grecia, Portugal, etc. Ello, al punto de que ha calado en los espíritus el convencimiento de que el propio sistema capitalista no soportaría otra crisis de la magnitud de la de 2008.

Como sea, estos escándalos financieros generalmente se deben a maniobras de desviación de fondos, de canalización de capitales a empresas vinculadas o de negación de quebrantos o malos manejos en base a fraudes contables; la recurrencia de este fenómeno nos ha convencido de la pertinencia y utilidad de abordar nuevamente aquí las particularidades de un tema que no ha tenido hasta el presente demasiados ecos doctrinales en Argentina y Latinoamérica[1].

La auditoría no ha dado todavía cuantitativamente grandes problemas a los juristas y jueces argentinos, pero existen signos a tener en cuenta, que muestran que en un futuro no lejano ello puede suceder; razón bastante para ocuparse ahora, sin urgencias, del problema.

Las señales de alarma son:

a) la auditoría constituye una actividad a que se dedican crecientemente numerosos contadores y otros especialistas en ciencias económicas;

b) en numerosas pymes o empresas medianas o familiares, es algo común que el cliente solicite al auditor que se encargue a su vez, de llevar también los libros de comercio y preparar los estados contables de la firma[2]; o, al revés, que solicite al síndico de la sociedad, que a través de algún amigo o contador "de confianza" se encargue de auditar las cuentas de la empresa. Este proceder, aceptado en algunos casos directa y en otros indirectamente, quiebra la situación de independencia del auditor respecto de la empresa auditada y favorece la "contabilidad creativa", que engalana los estados contables, o en otras palabras, "dibuja" prometedores resultados y dividendos donde objetivamente debieron apreciarse quebrantos, captando inversiones que si se supieran los resultados reales de la economía de la empresa, jamás se hubieran efectivizado;[3]

c) en diversas ocasiones se tienen a mano informes de auditoría que no reflejan correctamente el estado contable de la empresa auditada, constando en ellos eufemismos o expresiones de alcance indeterminado como vgr. "los estados contables reflejan "en sus principales líneas" o "a grandes trazos" la situación de la empresa auditada"[4]; estas frases suelen inducir a error a los inversores, por cuanto el real significado de las mismas en ese caso, solo lo conoce el auditor;

d) los riesgos normales de toda auditoría se incrementan con estos procedimientos, lo que hace pensar que pronto podríamos estar frente a una acentuación del ritmo de inicio de demandas de mala praxis contra auditores o estudios de auditores;

e) el fenómeno de las grandes quiebras que se evidenció en supuestos como "Worldcom", "Enron", "Parmalat" y "Lehman Brothers"[5], donde se produjeron fraudes millonarios por la autodenominada "contabilidad creativa", que en realidad no consiste más que en un fraude o engaño en perjuicio de los inversores sobre la real situación financiera de esas empresas[6], puede no tardar en llegar a nuestras costas; o, peor aún, ha llegado hace mucho, pero puede no tardar en salir a la luz.

En el caso de PARMALAT "según expuso la Intervención oficial en la causa penal abierta al efecto, logrando que el Juez de Instrucción de Milán Cesare Tasconi abra la misma, los titulares de los cuatro Bancos demandados sabían que la sociedad era insolvente, pero pese a ello igualmente organizaron hasta el año 2003 el lanzamiento de Obligaciones que fueron suscriptas por pequeños ahorristas, con el objeto de recuperar el dinero perdido por ellos con PARMALAT. Para la autoridad intervencional, las Entidades Financieras que participaron en el lanzamiento y colocación de los títulos (ON) tenían muy en claro que lo que todos creían que era una floreciente industria alimentaria italiana con proyección mundial, tenía un rojo contable desde hacía muchos años, "...y sobrevivía merced a falsificaciones del Balance anotando en la columna de ingresos y ganancias las cifras que procedían de las pérdidas""[7].

Para KABAS DE MARTORELL y MARTORELL, "en nuestro país las grandes crisis comenzaron en la década del '80, cuando fueron liquidados grandes grupos empresarios cuya rehabilitación ahora se pretende (v. gr., "Greco", "Sasetru", "Oddone", etc.), en cuyo centro y como nervio motor de una política de autofinanciación, existía en todos los casos un Banco que también fue

liquidado. ¿Por qué llegaron a producirse estos fenómenos?; ¿A qué se debe que no pudo evitárselos a tiempo?. También son aplicables a estos interrogantes las respuestas que brinda Iglesias Prada, en el sentido de que existió una falta de auditorías periódicas independientes; se careció de una disciplina adecuada de cuentas consolidadas; en muchos casos hubo ocultación de compromisos asumidos y no contabilizados (lo que la doctrina española denomina "avales de cajón"), y -repetimos- se dio con mucha frecuencia toda una trama de "operaciones cruzadas", con la pérdida de la posibilidad de tener una información clara acerca de los riesgos verdaderamente asumidos"[8].

"Lo que se viene parece estar anunciado desde Europa. Y así por ejemplo, en Alemania el Consejo de Ministros ha logrado que ingrese a las dos Cámaras Parlamentarias Federales (Bundestag y Bundesrat) un Proyecto de Ley que contempla penas de prisión de hasta cinco años para los ejecutivos bancarios que no cumplan sus responsabilidades en el control de los riesgos, cuya finalidad principal reside en "evitar que los Bancos usen los depósitos de sus clientes para especular en mercados de divisas o de materias primas, en lugar de hacerlo con dineros "from the bank own portfolio", debiendo buscarse un "justo medio" entre la necesidad de aumentar los controles de auditoría, vigilancia e información sobre las Entidades que hoy propone el Banco de España, y el evitar llevar los excesos regulatorios a un nivel tal que desincentive la inversión, los nuevos negocios y la generación de riqueza, para perjuicio de todos"[9].

"En Argentina el 29 de Diciembre de 2010, la Sala IV de la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Criminal y Correccional, por voto unánime, revocó la sentencia de Primera Instancia, decretando el procesamiento de los Directivos del "Grupo Exxel" , a raíz de la venta del "paquete accionario de control" de "Supermercados Norte S.A." a "Carrefour S.A.", por actuaciones consideradas penalmente punibles, y dispuso el procesamiento por incurrancia en la misma figura del socio del Estudio que actuara como auditor del Grupo vendedor[10]. En su momento, fue un socio de la Firma auditora del Exxel Group quién habría firmado el balance de Supermercados Norte de 1998 a 2000, percibiendo el Estudio honorarios anuales del orden de U\$S 5.000.000"[11].

También se ha producido un caso en Chile. "No hace mucho se difundió la noticia de que "La Polar S.A." interpuso por ante el 20° Juzgado Civil de Santiago de Chile, una demanda en contra de una de las firmas de auditoría más importantes, exigiendo una indemnización de U\$S 62,5 millones, desencadenando ello una verdadera catarata de reclamos judiciales, y de sanciones públicas y privadas de todo tipo en contra de la reconocida firma, que ha generado una profunda polémica sobre los alcances de la responsabilidad de los "auditors" en la nación transandina. Este reclamo fue basado "...en el negligente desempeño de la ex auditora de "La Polar", pese a que se afirma que la misma habría tenido acceso a todos los datos necesarios para descubrir el fraude"[12].

De todo ello puede colegirse que están lejanos los tiempos en que se afirmaba despreocupadamente que "En nuestro medio no es común que el contador público se enfrente con demandas de indemnizaciones -que atañen a su responsabilidad civil- por parte de terceros perjudicados por presuntas fallas en los estados contables sobre los cuales han emitido dictamen"[13].

Hoy en día no puede descartarse que cualquier firma de auditoría –incluso local- sea demandada por mala ejecución de sus funciones. Por ello procuraremos analizar el tema focalizando aspectos no demasiado conocidos por abogados.

II. Auditoría: concepto.

La palabra auditoría posee una etimología latina y deriva del verbo audire que significa oír; su significación es obvia: los primeros auditors que analizaban las rendiciones de cuentas de los administradores de fondos británicos, se limitaban a oír las explicaciones orales de dichos funcionarios[14].

"La etimología del vocablo se relaciona con el método utilizado por siglos y por el cual la persona que había llevado las cuentas leía en voz alta y daba las explicaciones orales a un grupo de funcionarios designados. El informe del auditor contenía frases tales como, el auditor oyó los movimientos de la cuenta de Robert Young, y que el débito y el crédito ha sido, visto, oído y entendido"[15].

"La utilización de auditor es muy antigua. Puede encontrarse referencia a auditores militares (interpretaban la ley o actuaban como auxiliares del juez militar), auditores eclesiásticos (jueces de apelación integrando la Rota romana, consejero del Papa en Teología, juez), juez de la organización jurídica española (llamado en este caso Oidor en lugar de auditor), etc"[16].

Técnicamente se ha definido a la auditoría como un control selectivo, efectuado por un grupo independiente del sistema a auditar, con el objetivo de obtener información suficiente para evaluar el funcionamiento del sistema bajo análisis"[17].

A su vez la auditoría de estados contables es el examen de la información contable por parte de una tercera persona, distinta de la que la preparó y del usuario, para establecer su razonabilidad[18]. Este tipo de auditoría ha sido denominada gráficamente por MARINA GARCÍA TUÑÓN como "un proceso de purificación"[19].

VENTURINI y SZAFIR apuntan que "la auditoría de estados contables consiste en el examen de los mismos por parte de un profesional independiente, con el propósito de emitir una opinión técnica sobre los mismos. El objeto de la auditoría es añadir credibilidad a las manifestaciones de la gerencia en los estados contables"[20].

También resulta de interés consignar que el Tribunal Supremo de España ha resuelto en materia de auditoría de cuentas, que "El ejercicio profesional de la auditoría de cuentas se configura como una actividad que mediante técnicas de revisión y verificación tiene por objeto informar acerca de la fiabilidad de los documentos contables auditados, que interesa no sólo a la empresa auditada sino a terceros que mantengan relación con la misma. Esa finalidad exige unas condiciones de competencia técnica y de independencia e imparcialidad que no pueden ser equiparadas a otras actividades de revisión contable de carácter interno"[21].

Y ha dicho en otro caso el mismo Tribunal que la auditoría de cuentas "además de ser una actividad independiente, en el sentido de independencia arbitral, es una actuación no estrictamente profesional derivada de asesorías jurídicas, económicas, financieras o contables a una empresa donde el asesor presta sus servicios, pues lo característico de la actividad auditora... es no sólo la revisión, verificación de cuentas o asesoramiento contable, sino especialmente la expedición de informes que puedan tener efectos frente a terceros, es decir, práctica en auditoría externa e independiente con efectos jurídicos frente a terceros"[22].

"Hay varias actividades que pueden ser objeto de "auditing", encontrándose entre las mismas, las que dan pie a la "auditoría de cuentas", la "auditoría de balance", la financiera, la informática, la medioambiental y la operativa. Cada una de estas especialidades de la auditoría, posee objetivos y métodos determinados, si bien, de lo que se trata en todas es de emitir una opinión sobre la calidad de estructura y procedimiento o sobre un procedimiento de gestión"[23].

"Suele confundirse auditoría con informe profesional, cuando aquélla es una especie dentro del género de éste, ya que toda tarea de auditoría se incluye en un informe, pero no todo informe se emite luego de efectuada una auditoría y así es que tenemos las ya citadas certificaciones, que son informes profesionales emitidos sin haber realizado una auditoría, aunque sí otras comprobaciones. Además debe quedar en claro que la preparación de la información o estados contables sobre los que emite el informe profesional es siempre responsabilidad del emisor y no del profesional"[24].

La auditoría no puede ser un repaso superficial de los estados contables, que culmina con un informe redactado de apuro, en términos vagos o, peor aún, redactado para que "diga y no diga" al mismo tiempo, dejando al lector una libertad de interpretación de sus dichos que equivalga a la falta de formulación de un juicio terminante y documentado sobre las cuentas. En lo que sigue nos ocuparemos de repasar los principales aspectos y exigencias del informe de auditoría.

III. Importancia de la auditoría.

"El único fin jurídico que tienen los estados contables es servir de instrumento de información de los usuarios (vrg, accionistas y terceros) sobre el estado económico, financiero y patrimonial de la empresa en un momento dado, esto es, al cierre de ejercicio anual o intermedio"[25].

"No siendo suficiente la sola exposición contable de las operaciones sociales, las normas exigen, además, que dichos documentos cuenten con opinión fundada de síndico y auditores. Estos informes tienen por misión brindar a los usuarios la certeza de que los estados contables aprobados por la asamblea y confeccionados por el directorio reflejan de manera razonable el estado económico, financiero y patrimonial del ente. Es por ello que frente a ciertas situaciones los auditores están habilitados a emitir dictamen con efectos "limitados" hasta incluso con "abstención". Estas limitaciones o abstención operan como factores disuasivos para el lector de balances. ¡Algo no está bien!"[26].

"El auditor debe emitir un informe en el que comunica su opinión acerca de si los estados contables reflejan razonablemente la situación de la empresa (de acuerdo con normas contables), o se abstiene de hacerlo. Por lo tanto, suscintamente dichos, los objetivos del auditor son:

- a. Comparar las transacciones del período y el patrimonio al final de éste, registradas en la contabilidad e incluidas en los estados contables con las transacciones y el patrimonio reales, en lo que se refiere a la existencia, propiedad e integridad de éstos.
- b. Comparar la valuación asignada a las transacciones y al patrimonio, así como su forma de presentación, con las que corresponde de acuerdo con las normas contables"[27]

Posteriormente esta opinión se hace pública en forma de dictamen o informe del auditor, transmitiendo la opinión del profesional contador, como experto ajeno a los intereses de la empresa[28], incrementando así la confianza que puede depositarse en los estados contables emitidos por la misma[29].

"La revisión profesional del auditor persigue dotar de una mayor fiabilidad a la información facilitada por la empresa, revisando la calidad de la información suministrada a terceros y, en este sentido, la auditoría persigue un interés público, cumple una función social siempre que su actuación permita reforzar la calidad de la información contable, contribuyendo así a que los usuarios de la contabilidad –destinatarios de las informaciones del auditor- confíen en la veracidad –o razonabilidad- de los estados de cuentas"[30].

En este sentido se ha dicho con acierto que "el acceso a los mercados de capital, fusiones, adquisiciones e inversiones no sólo depende de la información que la gerencia suministra en los estados contables, sino también del grado de seguridad de que los estados contables no contienen errores significativos"[31].

Como resolviera una sentencia española, "la actividad auditora trasciende del estricto ámbito de los intereses de las sociedades auditadas y de sus socios y entra de lleno en los generales del mercado y de los terceros que en él se mueven"[32].

"Y la jurisprudencia tiene dicho (hasta el cansancio) que los balances son la única rendición de cuentas que hacen los directores a los propietarios del capital. Como toda rendición de cuentas, ésta refleja un resumen de las operaciones sociales. En síntesis, nos parece dudoso declarar ilícito un balance porque una operación (determinada) fue celebrada en interés contrario. Los estados contables no tienen por objetivo informar si las operaciones sociales con partes relacionadas han sido celebradas en interés contrario al social sino, contabilizar dichas operaciones (determinadas) conforme lo indican las normas legales y reglamentarias vigentes debiendo respetarse los principios de veracidad, completividad y honestidad. Si esas operaciones causan daño al interés social, la solución es otra y no la impugnación del balance"[33].

III.a) Exactitud de los estados financieros:

"Parece estar muy extendida entre los usuarios de los estados financieros la opinión de que una auditoría sin reservas garantiza en lo esencial la exactitud de los estados financieros. Esta expectativa encierra dos ideas erróneas: la primera es que sea posible elaborar estados financieros "exactos" y, la segunda, que los estados financieros sean responsabilidad del auditor"[34].

"En lo que respecta a la primera idea equivocada, las personas bien informadas sobre contabilidad suelen coincidir en que los estados financieros no pueden ser "exactos" en el sentido de que haya un único conjunto de cifras que exprese correctamente los resultados de las operaciones de una sociedad y su situación financiera. Las distintas opciones disponibles para el tratamiento contable de las operaciones comerciales complejas y la incertidumbre implícita en las decisiones de gestión frustran cualquier intento de elaborar un conjunto de estados financieros que todos los observadores informados pudieran calificar de "exactos""[35].

En la UE, "la idea de que ningún conjunto de estados financieros puede ser el único "correcto" está reconocida jurídicamente por la obligación, prevista en las directivas contables, de que las cuentas anuales y consolidadas ofrezcan una imagen fiel. La virtud de dicha obligación, que es un principio dominante en las directivas contables, es que tiene en cuenta el carácter inevitablemente valorativo de muchas cifras contables"[36].

"Se ha criticado mucho a los auditores por no adoptar una postura más firme frente a aquellos estados financieros que cumplan las normas de manera "creativa". Cuando, en opinión del auditor, los estados financieros resultan engañosos a causa de los métodos contables elegidos por los directivos y a sus prácticas de inclusión de datos, la directrices de auditoría le exigen que emita un dictamen con reservas, exponiendo claramente todos los factores que dan lugar al desacuerdo, las implicaciones para los estados financieros y, siempre que sea factible, una valoración cuantitativa de los efectos sobre éstos. Además, cuando un auditor considere que el desacuerdo es tan sustancial o está tan extendido que los estados financieros resultan engañosos en su conjunto, las directrices de auditoría le exigen emitir un dictamen

desfavorable"[37].

"La segunda idea falaz es que es el auditor legal el que elabora los estados financieros y es responsable de los mismos. A este respecto, indudablemente la responsabilidad de aprobar estados financieros (preparados por la dirección) que ofrezcan una imagen fiel corresponde al consejo de administración y no al auditor legal. Son los directivos y no el auditor legal los que deciden el método contable y las prácticas de inclusión de datos aplicados en los estados financieros, pues son los mejor situados para conocer los asuntos de la sociedad, llevar los libros contables y elaborar las cuentas. Los auditores tendrían que ser independientes y estar desvinculados de los órganos de dirección y vigilancia de sus clientes. Así pues, parece que sus funciones serán claramente distintas: los auditores deberán indicar si, en su opinión, los estados financieros han sido elaborados conforme a la ley y si ofrecen una imagen fiel"[38].

IV. La auditoría: presupuestos.

El requisito indispensable para que la auditoría sea confiable, es la independencia. El Contador que emita su informe, debe ser independiente y no debe estar en relación de dependencia con la empresa a la que va a auditar.

Al respecto la RT 37 define cuando es independiente el contador y cuando no lo es, en la 2ª parte, sección II. NORMAS COMUNES A LOS SERVICIOS DE AUDITORÍA, REVISIÓN, OTROS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO, CERTIFICACIÓN Y SERVICIOS RELACIONADOS, pto A. Condición básica para su ejercicio profesional en los servicios previstos en esta Resolución Técnica[39].

Entonces "una condición básica que debe cumplir el auditor y que constituye a su vez una condición esencial para la eficacia de la auditoría, es la independencia. Tanto las normas de auditoría como los códigos de ética vigentes en la Argentina fijan las condiciones objetivas que deben verificarse para satisfacer esta condición de independencia"[40].

"El auditor debe tener una actitud mental enteramente objetiva, vale decir libre de prejuicios de manera de obrar con la integridad y ecuanimidad que exige la naturaleza de su función. Tal conducta le permite rechazar las eventuales presiones que puedan restringir su imparcialidad... también es necesaria la apariencia de independencia que es necesaria para abonar la confiabilidad de la comunidad"[41].

"Independencia aparente que supone evitar los hechos y circunstancias que son tan relevantes que un tercero con juicio y bien informado, sopesando todos los hechos y circunstancias específicos, probablemente concluiría que la integridad, la objetividad o el escepticismo profesional de la Firma o del miembro del equipo de auditoría se han visto comprometidos"[42].

De conformidad con la Octava Directiva (Unión europea), "el auditor legal debe ser independiente. En el momento de aprobarse la Directiva, fue imposible ponerse de acuerdo sobre una definición común de "independencia". Como resultado, los Estados miembros han tratado el tema de diferente manera ... la independencia es el recurso principal con que cuenta el auditor legal para demostrar que puede desarrollar su trabajo con objetividad. Al analizar la independencia, es necesario considerar tanto la independencia de espíritu, es decir, la disposición a tomar en consideración todos los elementos relacionados con la tarea que se tiene entre manos, como la independencia de cara al exterior, es decir, la evitación de hechos y circunstancias tan notorios que puedan llevar a un tercero informado a cuestionar la objetividad del auditor legal"[43].

"En la búsqueda de medidas para aumentar la calidad de las auditorías independientes, hay quienes han sugerido la conveniencia de establecer una rotación obligatoria de las Firmas de

auditoría"[44].

Actualmente está contenida en la Resolución General (RG) 622/13 de la Comisión Nacional de Valores (en adelante CNV) la rotación de firmas de auditores (Título II, Capítulo III, Sección VI, artículo 28 inciso c) ...con un plazo de rotación de 3 años de la asociación profesional[45].

GARRETA SUCH ha sistematizado los presupuestos de esta actividad, expresando que "la auditoría, desde el punto de vista legal es, pues, algo más que el simple examen de los estados financieros de una empresa y su análisis también es algo diferente al asesoramiento económico o contable; auditar supone comprobar y conocer el proceso técnico seguido por la empresa revisada para la elaboración de su contabilidad y evaluar así la fiabilidad que se desprende de ella; para que pueda conceptuarse una actividad como auditora, es preciso que reúna las siguientes características":

a) "Se trata de una actividad de análisis, es decir, desarrollada en el examen técnico de los documentos contables, mediante su revisión y verificación idónea. Revisión alude a la comprobación de los métodos y datos empleados por el autor de la contabilidad, mientras que verificación se refiere a la comprobación de la veracidad de los datos asentados, bien porque se correspondan a su realidad objetiva, bien porque sean concordantes con la técnica contable, tal como adecuación a los principios generales sobre asientos y valoraciones, corrección de provisiones y dotaciones, utilización adecuada del registro de las operaciones o supresión de datos de importancia relativa, etc."[46];

b) "Tal actividad sólo puede ser realizada por una "persona cualificada e independiente"; se trata de una actividad profesional y además independiente de quien contrató sus servicios de revisión y verificación"[47];

c) "El objeto de la auditoría consiste en la emisión de un informe que concluye con la opinión responsable acerca de los documentos contables examinados, tales documentos podrán ser de variada índole, cuentas anuales, cuentas o balances o estados financieros específicos, pero en cualquier caso de contenido económico-contable. El examen de dichos documentos deberá finalizar con la opinión del auditor sobre la fiabilidad de la información puesta allí de manifiesto"[48];

d) "...El profesional que expresa la opinión es responsable de la misma"[49].

V) Procedimientos típicos de auditoría

"Para obtener elementos de juicio válidos y suficientes, el auditor se vale de métodos prácticos y lógicos de investigación y prueba"[50]. "Ellos son:

- 1) Evaluación de las actividades de control de los sistemas que son pertinentes a su revisión
- 2) Cotejo de los estados contables con los registros de contabilidad: la auditoría sigue fundamentalmente el camino inverso al de la contabilidad.
- 3) Revisión de la correlación de los registros contables y entre éstos y la correspondiente documentación respaldatoria
- 4) Inspecciones oculares
- 5) Obtención de confirmaciones directas de terceros
- 6) Comprobaciones matemáticas
- 7) Revisiones conceptuales
- 8) Comprobación de la información relacionada
- 9) Comprobaciones globales de razonabilidad
- 10) Examen de documentos importantes
- 11) Preguntas a funcionarios y empleados del ente (empresa)

12) Obtención de una confirmación escrita de la dirección del ente de las explicaciones e informaciones suministradas[51]".

VI. El auditor.

Enseña FOWLER NEWTON que el perfil de un auditor debería ser aproximadamente el siguiente:

"a) poseer una sólida formación técnica en materia contable[52], tal que le permita conocer con precisión los PCGA[53]. Sus ventajas, sus limitaciones y sus deficiencias, que no son pocas;

b) tener conocimientos de disciplinas del área administrativa: finanzas empresarias, administración de personal, planeamiento y control de la producción, sistemas administrativos, procesamiento electrónico de datos, comercialización, etc. Ello es necesario para poder afrontar con éxito la dificultad que implica una auditoría operativa;

c) encontrarse informado sobre la marcha de la economía mundial, nacional y sectorial, para poder estimar el influjo del medio sobre la empresa y sus estados contables;

d) poseer condiciones personales que le permitan encarar exitosamente su tarea, "tales como receptividad mental, capacidad de análisis lógico, creatividad, espíritu de observación y sensatez de juicio;

e) mantenerse en una posición de independencia que le permita ser objetivo e imparcial en sus apreciaciones[54];

f) demostrar capacidad para planificar adecuadamente su trabajo, para llevarlo a cabo y para preparar su informe"[55].

Bien ha dicho GARRETA SUCH que "la actividad auditora, no tanto por su dificultad intrínseca sino por su especificidad, tan sólo puede realizarse por profesionales cualificados, en el buen sentido de que la cualificación profesional no viene dada simplemente por la obtención de un título sino por la experiencia en la profesión; lo que no quiere decir que el legislador no pueda hacer uso de cualquiera de ambos métodos para caracterizar esta profesión"[56].

Y agrega el mismo autor en otro pasaje que "la misión del auditor es la revisión del trabajo de otros, por lo que se exigen conocimientos suficientes de este "trabajo de otros"; la información contable de la empresa, su situación y evolución, reclama valoraciones que, en ocasiones, no son objetivas, ya que dependen del criterio profesional del que la prepara o, incluso, pueden estar distorsionadas"[57].

Si bien existen auditores con esas características entre nosotros, sería excesivamente candoroso afirmar que ese es el perfil del auditor promedio de nuestro país, motivo por el cual por una u otra razón, larvadamente se van consolidando causas para un próximo incremento de los juicios de mala praxis contra auditores, como ocurriera ya con médicos y abogados.

VII. Etapas para la formación de un dictamen de auditoría.

Conforme enseñan autores de prestigio en materia de auditoría[58], la formulación de un informe conteniendo un juicio sobre la razonabilidad de los estados contables o la gestión de una empresa o ente, exige transitar un iter lógico que debe contener, como mínimo, los siguientes procesos o tareas:

a) identificación de las afirmaciones a ser examinadas:

Los estados contables constituyen una serie de afirmaciones implícitas y explícitas, que el

auditor debe identificar y examinar para formarse un juicio acerca de ellas y así emitir luego un dictamen profesional[59].

b) evaluación de la importancia relativa de cada afirmación y soslayamiento de afirmaciones irrelevantes:

Luego del paso anterior, como el dictamen de auditoría se refiere a estados contables considerados en conjunto, al auditor no le interesan todas las afirmaciones contables, sino solamente aquéllas que posean importancia relativa desde el punto de vista global.

Además, como bien dice FOWLER NEWTON, "...no debe olvidarse que la auditoría tiene un costo y que el mismo debe guardar una relación razonable con el resultado del trabajo. Gastar tiempo en algo que no puede aportar conclusiones de interés representa en definitiva una dilapidación de esfuerzos cuyo valor el cliente ... podría discutir con mucha razón"[60].

Sólo las afirmaciones significativas para la comprensión del resultado global de la empresa, y la contrastación de si él ha sido adecuadamente reflejado en los estados contables, serán objeto de análisis por el auditor.

c) reunión de evidencias suficientes para la formación del juicio:

Una vez identificadas las afirmaciones relevantes a ser chequeadas y analizadas, deben recabarse los informes y constancias necesarias para la determinación de la regularidad y razonabilidad de los estados contables auditados[61].

Se ha dicho acertadamente que "La obtención como mínimo, de un conocimiento apropiado de la estructura del ente, sus operaciones y sistemas, las normas legales que le son aplicables y las condiciones propias y del contexto, es indispensable, en todo tipo de ente, para establecer el riesgo general de auditoría y correlativamente determinar si las características del ambiente de control permiten su auditabilidad"[62].

No debe perderse el auditor en un fárrago de información irrelevante, pero tampoco pecar de exceso de ella y terminar falto de elementos mínimos para emitir un dictamen fundado.

d) evaluación de la validez o competencia de las evidencias examinadas:

El proceso de auditoría sigue con la comprobación de la razonabilidad de las afirmaciones contables: el cotejo entre estados contables y registros constituye el primer paso necesario para realizar tales comprobaciones[63].

Con claridad enseña FOWLER NEWTON en su clásica obra que la auditoría recorre estas etapas principalmente en sentido contrario al transitado por la contabilidad, es decir, partiendo de los registros sistemáticos, pasando por los cronológicos y llegando hasta las evidencias respaldatorias de los asientos contables, no obstante lo cual es conveniente también practicar prueba a partir de los comprobantes para asegurarse de que toda operación ha sido contabilizada[64] y lo ha sido correctamente.

e) formulación del juicio u opinión final:

Luego de estas contrastaciones y análisis de las afirmaciones contables, culmina el proceso de

auditoría con la emisión del dictamen del auditor, que es el medio utilizado por él para comunicar a terceros su opinión sobre los estados contables examinados.

Según la RT 37[65], los Informes de Auditoría, pueden ser:

- Informe breve
- Informe extenso

Y según los resultados del informe, éstos se clasifican en:

- Favorable
- Sin salvedades
- Con salvedades
- Desfavorable
- Abstención de opinión

"Dicho documento reviste el carácter de medio de comunicación, razón por la cual su redacción adquiere una importancia vital. De poco vale haber efectuado un excelente trabajo de revisión si las conclusiones del mismo no son luego eficientemente comunicadas a sus usuarios. Por esa razón, el dictamen debería cumplir con ciertas características enunciadas por la teoría de la información (relevancia, objetividad, oportunidad, precisión, integridad, claridad, suficiencia, prudencia, normalización, sistematicidad, verificabilidad, certidumbre, confiabilidad, practicabilidad) ... Las aseveraciones deben ser concretas y cumplir con las NAGA (normas de auditoría generalmente aceptadas) sobre dictámenes"[66].

"Los estados contables pueden contener desvíos significativos que excedan el error tolerable, no detectados o evitados por los sistemas de control interno del ente, y por la tarea de auditoría. Esto es lo que se llama el riesgo de emitir un informe inadecuado (riesgo de auditoría propiamente dicho)"[67]. Este riesgo debe ser limitado al nivel mínimo admisible por el auditor, so pena de no cumplir cabalmente su función y dar nacimiento a un eventual supuesto de responsabilidad civil.

En México "se establece dentro de la normatividad que rige a la contaduría pública, la mención de que la auditoría de estados financieros no tiene por objetivo el descubrir errores o irregularidades. Sin embargo, la responsabilidad del auditor nace con el hecho de que los mismos debieron haber sido detectados, y no lo fueron por la falta de cumplimiento con las normas de auditoría generalmente aceptada"[68].

A esta altura, bien vale recordar con GARRETA SUCH que "esta actividad no puede realizarse más que con técnicas idóneas, esto es, contrastadas por la práctica que han venido utilizando tales profesionales desde tiempo atrás; no se trata de realizar un peritaje o emitir una opinión "según el legal saber y entender", sino que la actividad del auditor se caracteriza por utilizar técnicas específicas, y por tanto al alcance sólo de profesionales de la auditoría, que las corporaciones de profesionales o el legislador ha considerado como suficientemente contrastadas para alcanzar el análisis pretendido"[69].

VIII) El riesgo de auditoría. Riesgo inherente, de control y de detección

El auditor, no obstante no emitir un juicio de seguridad absoluta, utilizando para ello la expresión "razonablemente"[70] "para indicar una aproximación a la realidad y no la verdad misma, toma para sí una responsabilidad ante el cliente que lo contrató como ante la comunidad toda cuando a través de su informe concluye que la afirmación expuesta está libre de errores significativos"[71].

"La jurisprudencia del fuero Comercial de la Capital Federal, ha creado en forma pretoriana, el estándar de la "significatividad", medido cuantitativamente, con el propósito de determinar si un pasivo oculto, de efectivamente resultar exigible una vez perfeccionada la transferencia, sea susceptible de ser indemnizado por parte del vendedor del control accionario"[72].

Al respecto, "el tribunal mercantil estableció que la magnitud de un pasivo social oculto deberá ser "significativa", en punto a su virtual incidencia en la marcha de los negocios de la compañía target, si se lo confronta con alguna de las siguientes variables: (i) con el pasivo ostensible registrado en los estados contables al momento de la operación; (ii) con la pérdida que el reclamante asigna; (iii) con el precio de compra; o bien, (iv) con el pasivo generado durante el año inmediatamente siguiente en el que la compañía target fue administrada por el reclamante"[73]

El riesgo de auditoría "puede ser conceptualizado como el peligro que asume el auditor de no observar la existencia de defectos importantes en la información que presentan los estados contables, emitiendo por lo tanto un informe erróneo"[74].

Riesgo inherente: "Podría llamarse también "riesgo de existencia" y representa la posibilidad que tanto transacciones como saldos puedan incluir afirmaciones equivocadas"[75].

Riesgo de control: "Consiste en que existiendo una afirmación errónea el grupo de control del sistema no lo observe o bien habiéndolo detectado... no se adoptó las medidas correctivas necesarias para que los errores no se reiteren"[76].

Riesgo de detección: "Es el riesgo de que los procedimientos de auditoría no permitan descubrir una afirmación errónea ... es posible disminuirlo incrementando la cantidad de pruebas y tomando aquellas que provengan de evidencias más fuertes"[77].

Normas internas e internacionales adoptadas en Argentina

La nueva Resolución Técnica (FACPCE) N° 37, reemplaza a la Resolución Técnica N° 7 con vigencia para los servicios profesionales que se presten a partir del 1/1/2014 o, en el caso de encargos cuyo objeto sean estados contables, para los ejercicios iniciados o períodos intermedios correspondientes a ejercicios iniciados a partir del 1/1/2014.

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, el CPCECABA con la resolución del Consejo Directivo N° 66/2014, del 5/2/2014, posterga la entrada en vigencia de a RT 37 hasta el 1/7/2014.

La aprobación de la Resolución Técnica 37 implica la derogación de la antigua Resolución Técnica N° 7 y la interpretación N° 5, "El informe del auditor sobre cifras e información presentada a efectos comparativos". De manera específica, la Resolución Técnica N° 37 incorpora Normas que regulan servicios profesionales no previstos expresamente por la anterior Resolución Técnica N° 7.

Las Normas Internacionales de Auditoría están vigentes desde 2013 para aquellos entes que están bajo la órbita de la RT N° 26 (NIIF), en consecuencia los auditores de esas empresas deben aplicar las RT N° 32 a 35 de FACPCE.

La FACPCE estableció una vigencia para las RT N° 32 a 34 a partir del 1 de julio de 2013 y

para la RT N° 35 en forma inmediata desde la fecha de aprobación, que fue el 30 de noviembre de 2012.

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) "se han adoptado con carácter obligatorio para las entidades que hacen oferta pública de sus títulos valores, de capital o de deuda. Esta decisión de los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas a través de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) ha sido confirmada y respaldada por la Comisión Nacional de Valores (CNV), como organismo regulador de dichas sociedades. Esto significa que una importante proporción de las entidades que pueden considerarse de especial interés público están ya aplicando normas internacionales en nuestro país"[78].

Por otra parte, "la FACPCE ha aprobado la aplicación optativa de las NIIF para el resto de las entidades; en este punto sería aconsejable que los correspondientes organismos reguladores siguieran el ejemplo de la CNV y dieran también su respaldo"[79].

En ese sentido, "reviste especial importancia el anuncio por parte del Banco Central de la República Argentina de un plan para la adopción de las NIIF por las entidades financieras a partir del año 2018"[80].

IX. Responsabilidad del auditor.

El sistema de responsabilidad civil "puede ser concebido como una herramienta de igualdad social al poner la justicia al alcance de aquellos individuos que de otra forma no podrían resarcir los daños sufridos. En el contexto específico de la actividad económica, el concepto de riesgo se vuelve extremadamente complejo, ya que cualquier agente económico se enfrenta a dos tipos de riesgos con orígenes y fisonomías claramente diferentes, como son el riesgo de negocios y el riesgo de información. El primer tipo de riesgo, el de negocios, no es más que una medida del éxito o fracaso general al que expone la actividad económica de las empresas a los agentes económicos. Por otra parte, el riesgo de información puede entenderse como la probabilidad de que la información contable publicada por una empresa no responda a los parámetros de calidad que se exigen, pudiendo provocar pérdidas a sus usuarios (véase DeJong y Smith, 1984, p. 221). Por ello, y partiendo del hecho de que un conjunto importante de decisiones van a descansar en el uso razonado de la información contable, la existencia de información de "baja calidad" puede inducir a los usuarios a tomar decisiones incorrectas con consecuencias económicas. Es decir, los resultados de las decisiones tomadas por los usuarios de la información contable pueden estar condicionadas a la calidad de la información divulgada por las empresas, de ahí que dichos usuarios estén afectados por el denominado riesgo de información"[81].

"Partiendo de este razonamiento, la auditoría puede considerarse como un medio para cubrirse del riesgo de información. En efecto, podríamos decir que la prescripción de la obligatoriedad de la auditoría se basa en primer lugar en la existencia del riesgo de información"[82].

La quiebra de ENRON "nos muestra el valor de la información. En efecto, ENRON y sus ejecutivos se hicieron multimillonarios gracias a que escondían información... pues ocultaban el valor real de su empresa, es decir, reportaban ganancias que en realidad no percibían y ocultaban sus deudas, todo avalado por la firma contable que los auditaba"[83]

Naturaleza:

Lo haremos afirmando en primer término que la responsabilidad del auditor por una labor

deficiente puede manifestarse en un doble ámbito:

a) la actuación del auditor puede comprometer su responsabilidad en el ámbito contractual, cuando quien ha sufrido el perjuicio es su cliente, con quien lo vinculaba un contrato[84], aún cuando se discute en doctrina si ese contrato es de locación de servicios o de locación de obra.

El incumplimiento contractual del auditor puede presentarse en una serie de grados: se tratará de un incumplimiento absoluto cuando no se haya emitido el informe dentro del plazo establecido en el contrato de auditoría; en estos casos normalmente el tiempo no es indiferente, dado que el informe de auditoría influye sobre las decisiones de los órganos internos de contralor de la empresa y las votaciones de los accionistas, por lo que el incumplimiento será absoluto, sin posibilidad de su cumplimiento tardío[85].

Claro que también puede darse otra situación, en la cual la presentación del informe de auditoría se realice con posterioridad al plazo contractual pactado, pero con posibilidades de producir efectos; en este caso en que el contrato se cumple, pero tardíamente, con lo que el incumplimiento puede no producir grandes daños y por ende no generar responsabilidad.

Pero el incumplimiento más frecuente de las obligaciones de los auditores consiste en el cumplimiento defectuoso, cuando el informe no ha sido realizado de acuerdo con lo que se esperaba contractualmente de él; ello puede producirse por diversas causales, tales como la falta de revisión de la contabilidad, su evaluación en forma ineficiente, la falta de emisión de un juicio documentado y razonable sobre la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, o sobre los puntos establecidos en el contrato de auditoría. Hasta allí tenemos un incumplimiento contractual, que como se produce en una obligación mayoritariamente de resultados, compromete la responsabilidad del auditor. Pero para que tenga tal efecto este incumplimiento ha de ser imputable a la conducta del auditor; es su culpa la que obligará a la reparación del daño causado por el informe erróneo, imperito o por la negligente actividad de contralor[86].

Entonces, "la conducta determinante de la responsabilidad contractual del auditor, frente a la empresa auditada, podría consistir, tanto en un incumplimiento total de la obligación como en un cumplimiento tardío o defectuoso, respecto de terceros la única actuación que puede tener relevancia es el cumplimiento defectuoso de su obligación por el auditor, esto es, la realización de los trabajos de revisión y verificación de la contabilidad y la emisión del informe sin observar las exigencias contenidas en la ley y el reglamento y en las normas técnicas de auditoría, de manera que el informe no recoja alguna información relevante y pertinente, no responda a las pruebas obtenidas o emita una opinión errónea a la vista del resultado de la verificación contable (SAP de Barcelona, Secc. 16ª, de 31 de julio de 2000)"[87].

Como ejemplo emblemático de cumplimiento defectuoso puede ponerse la realización de una auditoría que releve superficialmente las constancias documentales y evalúe en forma complaciente los estados de cuentas, lo que implica no cumplir los standards mínimos profesionales establecidos en la materia, a falta de norma imperativa vigente[88].

Se ha visto ya que el incumplimiento contractual puede asumir variadas manifestaciones; sin embargo, dada la índole de la compleja obligación asumida por los auditores –en buena parte de resultados- el incumplimiento, sea total o parcial, genera como regla la responsabilidad del auditor, difiriendo según el caso la entidad de los perjuicios.

Según MARTORELL, "el auditor esta en frente de una responsabilidad agravada regida por el art. 902 CC... Es que, a tenor de lo que indica la experiencia, rara vez se les veda el acceso a la documentación y/o los informes por ellos solicitados y, cuando esto ocurre, suelen renunciar

en el acto a su desempeño, lo que incrementa notoriamente -cuanto menos a mi juicio- su responsabilidad frente a una eventual "mala praxis" y que otro factor de agravamiento de la responsabilidad de los auditores, según ve las cosas, reside en el hecho de que los mismos se hallen comprometidos frente a la sociedad que auditan por obligaciones predominantemente "de resultado", más que "de medios"... (léase, elaborar un "Informe" y/o "Dictamen", expresando una opinión acerca de si la información financiera sometida a su "auditing" "proporciona un panorama cierto y razonable ..." de la situación de la entidad auditada)" [89].

En México "las responsabilidades civiles del dueño de una empresa y su auditor se limitan a lo que establece el contrato de prestación de servicios, y en éste se pueden deslindar las responsabilidades que asumen ambas partes. El Código Civil establece que el auditor que preste sus servicios profesionales solo será responsable ante las personas a quienes sirve, cuando incurra en actos de negligencia, impericia y dolo, sin perjuicio de las penas que merezca en caso de delito, tal como lo menciona el artículo 2615 del Código Civil Federal"[90].

En España, "pese a opiniones doctrinales que la han cuestionado y han pretendido reducir la responsabilidad del auditor a la que deriva del contrato de auditoría, exigible sólo por la empresa que los ha contratado, los tribunales han entendido que los auditores son responsables frente a terceros de los daños y perjuicios causados por la defectuosa realización de su trabajo, concretamente del informe de auditoría (SSTS, 1ª, núm. 798/2008, de 9 de octubre, 869/2008, de 14 octubre, 115/2009, de 5 marzo y 355/2009 de 27 mayo)"[91].

b) Pero, como el dictamen del auditor puede ser empleado por cualquier tercero, la actuación de aquél puede asumir también la forma de responsabilidad extracontractual; en este caso, aquellos terceros que han tomado decisiones de inversión de acuerdo a lo expresado en el informe de auditoría, tienen el derecho de exigir que los profesionales de la auditoría afronten las consecuencias de sus faltas en cuanto se vean perjudicados[92].

En este caso, se genera la responsabilidad del auditor frente a personas con quienes no une un vínculo contractual alguno; normalmente en ese caso, se trata de terceros que, confiando en la seriedad de los informes del auditor sobre las cuentas de la compañía auditada, han invertido su dinero en ella, sufriendo luego perjuicios, al demostrarse inexactas o -llanamente falaces- las aseveraciones contenidas en el informe. También en este caso el auditor debe reparar el perjuicio causado, en la medida en que se encuentren presentes en el caso los presupuestos de responsabilidad que analizaremos infra.

Resulta obvio que, según sea el supuesto -contractual o extracontractual- en que deba encuadrarse en el caso la responsabilidad del auditor, las consecuencias serán distintas en los ordenamientos del siglo XIX, que mantienen esta distinción.

La mora en materia extracontractual, se configura automáticamente, mientras que en materia contractual no, salvo que así se haya pactado expresamente en el contrato de auditoría.

En materia contractual, la acción de responsabilidad prescribe a los 10 años, al no tener un plazo expresamente establecido al respecto (art. 4023 CC) y las acciones de responsabilidad delictual prescriben a los dos años.

En cuanto a la prueba, "aunque no es posible establecer reglas rígidas sobre carga de la prueba, sí hay que poner de manifiesto que en buena parte la prueba sobre los hechos que denotan la observancia de la diligencia debida en la realización de la labor de auditoría está a disposición del propio auditor (por ejemplo, sus papeles de trabajo), por lo que la falta de prueba de tales hechos deberá perjudicarle cuando las fuentes de prueba se encontraban a su disposición (SAP de Barcelona, Secc. 12ª, núm. 51/2007, de 18 de enero)"[93].

IX. Supuestos que comprometen la responsabilidad del auditor.

Ernesto MARTORELL ha desnudado las "picardías" que pueden cometer -y de hecho cometen- los auditores[94]: Ellas son:

- a) ocultamiento u omisión en el dictamen o informe de la existencia de "pasivos contingentes", y/o no previsionamiento de obligaciones con un significativo grado de posible exigibilidad;
- b) invocación de que en el "auditing" se actúa "por muestreo", con la peculiaridad de que --llamativamente-- dicho "muestreo" no habría incluido las áreas claves donde los ilícitos fueron cometidos y la información falsa fue suministrada;
- c) alegación de que los hechos que podrían variar significativamente la información suministrada por los estados contables ocurrieron, "ya concluidas las tareas "de campo", y a raíz de ello no se los ha reflejado en el Informe;
- d) actuación con liviandad, que no habría permitido a los auditores corroborar la violación de leyes como la de promoción industrial, penal tributaria; de contrato de trabajo; nacional de empleo, y análogas.
- e) "Operaciones marginales "off shore": por el común, en todos estos casos de "mesas de dinero" clandestinas y demás operatoria marginal, llevada a cabo aquí u "overseas", se agudiza sensiblemente el debate acerca del número de responsables, porque suele comprobarse que el Estudio de Auditores ha convalidado Estados Contables conteniendo groseros errores que en nada reflejaban la verdadera situación fiscal de la Entidad; que se ha llevado a engaño a terceros y a socios minoritarios (no escatimándose la comisión de ningún ilícito), y que se ha forzado la aprobación de declaraciones juradas, pagos de tributos y actas que nada tenían que ver con la realidad"[95].

No debe ser uno un genio para comprender que, en un país como Argentina donde en los últimos treinta años, han existido escándalos económicos y financieros para todos los paladares, estas picardías deben estar bastante difundidas, dado el verdadero desastre en que suelen terminar de la mañana a la noche compañías que a juzgar por sus libros y los informes de auditoría poseían una envidiable situación patrimonial y financiera, hasta el día anterior o incluso hasta diez minutos antes de la quiebra o el cese de actividades.

Pero cuáles son los principales supuestos de hecho que pueden generar responsabilidad de los auditores. Se trata de una variada gama de supuestos; los principales son los siguientes:

- a) realizar el auditor una auditoría liviana, dando por sentada la corrección y acierto de las afirmaciones contenidas en los estados contables y certificando su regularidad;
- b) cometer yerros en la identificación de las afirmaciones relevantes a ser examinadas o cotejadas con otros elementos;
- c) incorrecta evaluación de la importancia relativa de cada afirmación e incorrecta selección de las afirmaciones a chequear, que produzca el soslayamiento de afirmaciones relevantes, y haga pasar por alto, desviaciones sustanciales de los estados contables;
- d) insuficiente reunión de evidencias para la formación del juicio, que lleva a emitir un dictamen sin contar con elementos relevantes para una correcta labor de auditoría;
- e) incorrecta evaluación de la validez o competencia de las evidencias examinadas, captando incorrectamente la relevancia o significado de las afirmaciones contenidas en los estados contables;
- f) emitir su informe en términos confusos que creen en el inversor confianza sobre diversos extremos;
- g) emitir un informe escueto, lleno de vaguedades y términos abstrusos, que no permiten al inversor prevenirse sobre malos manejos en la empresa en que ha invertido[96].

Estas muestras de mala ejecución de la labor de auditoría, que el lector podrá rápidamente

vincular con el incorrecto desempeño de los pasos o hitos del desarrollo de este metier que identificamos supra, provoca los siguientes vicios en la emisión del dictamen:

a) no advertir el auditor que la situación de la empresa no se encuentra correctamente reflejada en los estados contables;

b) expedirse el auditor en su informe en términos confusos que generen confianza en el inversor sobre diversos extremos:

b.1) que los estados contables reflejan aceptable o razonablemente la situación económica y financiera de la empresa;

b.2) que la empresa puede seguir desarrollando su actividad sin inconvenientes;

b.3) que resulta conveniente a sus intereses invertir en esa empresa.

c) expedirse el auditor en su informe en términos claros –pero sin apoyo en los estados contables adecuadamente analizados- que creen en el inversor confianza sobre los extremos expuestos en los puntos b.1) a b.3).

"El auditor puede abstenerse de opinar y corresponde, conforme las normas contables profesionales, cuando no ha obtenido elementos de juicios válidos y suficientes para poder expresar una opinión sobre los estados contables en su conjunto. Uno de los supuestos alcanzados, es cuando una parte o toda la información contenida en los estados contables se vincula con hechos futuros, cuya concreción no pudiera evaluarse en forma razonable y cuya significación potencial no admita la emisión de una opinión con salvedad indeterminada (Resolución Técnica 7, FACPCE)" [97].

X. Presupuestos de la responsabilidad civil del auditor.

Bien ha dicho FOWLER NEWTON que "El elemento en virtud del cual el auditor puede llegar a adquirir este tipo de responsabilidad (civil) es su dictamen. Si la opinión expresada en el dictamen no concuerda con la situación real (por ejemplo si se expresó que los estados habían sido preparados de acuerdo con los PCGA y no había ocurrido así), el auditor puede recibir el reclamo de su cliente. Pero si además tal dictamen contiene aseveraciones falsas y el auditor se encuentra plenamente consciente de ello (en cuyo caso no hay negligencia sino fraude), puede también recibir demandas de terceros que pudieran haberse visto perjudicados por tal hecho (por ejemplo por realizar una transacción en base a estados contables con un dictamen que no reflejaba la realidad)... el auditor no es un detector de fraude ni garantiza su inexistencia. Sin embargo, cuando el fraude es tan evidente que inevitablemente debería haber sido descubierto mediante la aplicación de la NAGA, es posible imputar negligencia al profesional y hacerle afrontar las correspondientes consecuencias" [98].

Como en todo supuesto de responsabilidad, también en esta materia, para que quede comprometida la responsabilidad de un auditor, deben hallarse reunidos cuatro presupuestos, cuya concurrencia es esencial para su condena: a) Daño causado: La existencia de un daño efectivamente causado, que debe haberse producido en el patrimonio de un inversor o socio de la empresa auditada. Ello constituye el antecedente necesario para la reparación civil, tanto en el ámbito contractual, como extracontractual.

En la jurisprudencia del Tribunal Supremo de España, "los daños y perjuicios que por lo general pueden causarse a los socios por la emisión por el auditor de un informe que no cumpla las exigencias de la normativa sobre auditoría será la depreciación de sus acciones o participaciones sociales cuando el informe sea desfavorable, contenga importantes salvedades o deniegue la opinión de modo injustificado. También en el caso contrario, más frecuente en la práctica, cuando el informe sea favorable y omita importantes salvedades que deberían haberse incluido de cumplir el auditor las exigencias de la ley y el reglamento de auditoría y las normas técnicas, pueden causarse daños a los socios que suscriban un aumento de capital (tal es el caso objeto de la STS, 1ª, núm. 355/2009 de 27 mayo), sigan confiando en la gestión irregular de los administradores sociales, no destituyéndolos y aprobando su gestión

social o no promoviendo la disolución y liquidación de la sociedad en caso de estar la misma incurso en causa legal de disolución por pérdidas agravadas y no hacerlo los administradores, incrementándose de este modo las pérdidas (STS, 1ª, núm. 115/2009, de 5 marzo). Los daños que puedan causarse a terceros ajenos a la sociedad serán, por lo general, los derivados de la concesión de crédito (como proveedores, financiadores o clientes que anticipen cantidades) o inversión de fondos en empresas que finalmente resulten insolventes"[99].

c) Antijuridicidad: La actuación antijurídica podrá configurarse por acción, omisión o comisión por omisión de las obligaciones del auditor que surgen bien de las leyes que rigen su desempeño o de las cláusulas del contrato de auditoría suscripto, o puede también producirse por una violación del deber general de no dañar.

La responsabilidad civil del auditor "deriva de una actuación antijurídica, consistente en el incumplimiento de los deberes profesionales que le impone el ordenamiento jurídico, y culpable. No se trata, como se ha dicho por algún autor, de que el auditor se convierta, frente a terceros, en fiador solidario de la sociedad insolvente. Tampoco es función del informe de auditoría asegurar la fiabilidad y seguridad de la inversión o del crédito concedido a la sociedad auditada. Incluso una sociedad con unas cuentas saneadas y correctamente auditadas puede sucumbir a los vaivenes del mercado o a una decisión empresarial incorrecta"[100].

"Es una responsabilidad subjetiva, por dolo o culpa, no una responsabilidad objetiva a la que baste la causación de un daño. Pero no siendo suficiente la existencia de daños y perjuicios para que nazca la responsabilidad civil del auditor, la existencia de un daño o perjuicio es un requisito ineludible para que nazca tal responsabilidad, sin que sea suficiente el incumplimiento de sus obligaciones, puesto que es fundamentalmente un medio para reparar quebrantos económicos provocados por la conducta antijurídica del auditor, no un instrumento de represión de conductas desviadas del patrón legal y reglamentario (SAP de Álava, Secc. 1ª, núm. 280/2003, de 4 de noviembre)"[101].

En España, "se trata en la actualidad de una responsabilidad ilimitada, de la que responde el auditor con todo su patrimonio (art. 1911 CC), sin que la fianza que están obligados a constituir para garantizarla (regulada en los arts. 12 LAC y 21 y 35 del Reglamento de Auditoría de Cuentas, en lo sucesivo, RAC) suponga un límite a la misma, sólo una garantía mínima"[102].

c) Factor de atribución: Se requiere también la presencia de un factor de imputabilidad subjetiva: ya sea a título de culpa (en sus diversas facetas: impericia, imprudencia, negligencia, etc.) o dolo.

La actividad del auditor –como locación que es– como regla general es de resultado, aún cuando está compuesta sin embargo por algunas obligaciones "de medios"[103].

Los componentes resultadísticos de esta actividad son, por caso, realizar una verificación suficiente de las cuentas de la empresa auditada, elaborar el informe de auditoría, expresar una opinión acerca de si la información financiera sometida a su análisis proporciona un panorama cierto y razonable de la situación de la entidad auditada, etc; por ello, la culpa surgirá manifiesta de la acreditación de que el resultado (la elaboración de un informe adecuado a los estados contables) no fue alcanzado[104].

d) Existencia de una relación de causalidad adecuada entre la actuación del auditor y el daño causado.

El último presupuesto es, en este caso, el más importante: debe existir una relación de causalidad adecuada entre el hecho dañoso (la emisión de un informe de auditoría inadecuado o convalidador de prácticas societarias irregulares), y el daño sufrido por el inversor o socio de la compañía.

Ello se produce cuando el inversor o socio, confiando en el informe de auditoría, es inducido a creer que la situación financiera de la empresa es sólida y que su evolución será positiva y a consecuencia de ello invierte dinero en ella o posterga su decisión de vender sus tenencias accionarias, hasta que es demasiado tarde y la empresa colapsa o el inversor debe vender a bajo precio sus acciones.

En este, como en todos los casos, la existencia o no de ese vínculo de causalidad adecuada se establece por una prognosis póstuma o juicio de razonabilidad, que debe enlazar la actuación del auditor con el daño, para que el primero deba responder por el último.

En la jurisprudencia del Tribunal Supremo de España, "la STS, 1ª, núm. 798/2008, de 9 de octubre, se descartó la existencia de relación de causalidad entre el informe de auditoría defectuoso que no recogió la existencia de serias irregularidades y fraudes en una agencia de inversiones y los daños sufridos por los inversionistas demandantes, que reconocieron no haber tenido conocimiento del informe de auditoría y, por tanto, que su decisión de invertir en empresa auditada (que finalmente resultó ruinosa) no estuvo provocada por la confianza en las cuentas anuales auditadas favorablemente, sino que alegaron que de haber realizado los auditores demandados su prestación profesional con diligencia habrían detectado los errores y fraudes y provocado la inmediata intervención de Comisión Nacional del Mercado de Valores lo que les habría puesto en guardia y determinado a no invertir o a retirar las inversiones. Entendió el TS que, pese al deber de denuncia ante las autoridades administrativas que en determinados supuestos, como era el de autos, pesa sobre el auditor en base a la Disposición Final 1ª LAC, tal cuestión es extraña al ámbito de protección proporcionado por la normativa a cuya infracción se vinculaba la responsabilidad del auditor, por lo que no podía realizarse la imputación objetiva necesaria para determinar la existencia de relación de causalidad entre la conducta del auditor y los daños sufridos por los terceros"[105].

Si el auditor o estudio de auditores no hubiera actuado de la manera en que lo hicieron en el caso "Auditores P., S.A." fallado por la Audiencia Provincial de Barcelona, ¿los daños sufridos por los allí actores se hubieran producido?

¿Si el auditor encargado o el estudio de auditores hubieran hecho una serie de verificaciones que el sentido común aconsejaba sobre los estados contables, pudieron haberse cometido igual los desvíos de fondos de la empresa de viajes por ellos auditada?

Si la respuesta a ambas preguntas es negativa, como lo fue la de la Audiencia Provincial de Barcelona en ese caso, surge claro de ello que debe considerarse que la actuación –por acción u omisión- del auditor o grupo de auditores era adecuada para producir el daño, y entonces esa actuación será objetivamente imputable al auditor, siendo éste responsable del daño causado y estando obligado a resarcirlo.

El Tribunal Supremo de España, "en las SSTS, 1ª, núm. 798/2008, de 9 de octubre, 869/2008, de 14 de octubre, y 115/2009, de 5 marzo, afirman que sentada la virtualidad de la causa por criterios fácticos de causalidad eficiente, habrá de atenderse a criterios jurídicos de imputación objetiva respecto de la actuación que se ha considerado relevante para la producción del daño o perjuicio. Esta modalidad de imputación consiste en que, establecida una relación de causalidad física o fenomenológica entre el agente y el resultado dañoso, debe formularse un

juicio mediante el cual se aprecia si las consecuencias dañosas de la actividad son susceptibles de ser atribuidas jurídicamente al agente, aplicando las pautas o criterios extraídos del ordenamiento jurídico que justifican o descartan dicha imputación cuando se ponen en relación con el alcance del acto dañoso particularmente considerado, con su proximidad al resultado producido, con su idoneidad para producir el daño y con los demás elementos y circunstancias concurrentes, entre las que se encuentra la consideración del bien protegido por la propia norma cuya infracción tiñe de antijuridicidad el comportamiento considerado fuente de responsabilidad, aspecto este de la imputación objetiva que por su carácter jurídico es susceptible de ser revisado en casación, al contrario con lo que ocurre con el juicio de causalidad material, de naturaleza eminentemente fáctica"[106].

"Deben tenerse en cuenta, para realizar esta imputación, las obligaciones que la ley impone a las sociedades y a sus administradores, cuyo incumplimiento puede ser también determinante del quebranto patrimonial cuya indemnización se reclame a los auditores. Ha de valorarse en cada caso si la conducta del tercero (en especial los administradores sociales) rompe el nexo causal entre la conducta del auditor y la producción del daño (por ejemplo, por haber entregado a los auditores documentos falsos), en cuyo caso excluye la responsabilidad del auditor (SAP de Baleares, Secc. 3ª, núm. 85/2005, de 23 de febrero), o simplemente coadyuva en un mismo curso causal a la producción del daño, en cuyo caso habrá que aplicar las reglas generales establecidas por la jurisprudencia para el caso de concurrencias de conductas en un mismo curso causal, conforme a las cuales si no pueden individualizarse cuotas ideales de participación en la producción del daño, responden solidariamente todos los participantes, por lo que el perjudicado puede dirigirse contra todos o contra alguno de ellos, sin que, según reiterada jurisprudencia, exista litisconsorcio pasivo necesario. La STS, 1ª, núm. 115/2009, de 5 marzo, afirma que la existencia de una conducta dolosa o culposa de los administradores sociales no excluye necesariamente la imputación objetiva a los auditores de los daños provocados por el informe de auditoría defectuoso. Y la STS, 1ª, núm. 869/2008, declaró la responsabilidad de los auditores de cuentas por los daños sufridos por los socios de una cooperativa al no haber puesto el informe de auditoría de manifiesto a los socios la verdadera situación económico financiera de la cooperativa e impedir de esta manera a los mismos adoptar una decisión oportuna y adecuada en defensa de sus intereses, pese a estar sentado que concurrió una conducta negligente de los administradores sociales en la gestión de la cooperativa determinante de esa mala situación de la cooperativa no reflejada en el informe de auditoría. No es exigible una prueba plena de que la motivación interna del tercero (de no destituir a los administradores sociales por parte de los socios, de conceder crédito, de invertir o de no retirar las inversiones) fuera determinada por el informe de auditoría, pues tal prueba se revela imposible. Pero es preciso que el informe haya sido conocido por ese tercero. La potencialidad causal de los daños de la auditoría de cuentas incorrectamente realizada sólo puede convertirse en causación real y efectiva cuando el informe de auditoría es conocido por el tercero y puede, por tanto, determinar su conducta. Si resultara acreditado en el proceso que los terceros no conocieron el informe de auditoría, es evidente que no existe relación de causalidad entre el informe de auditoría defectuoso y el quebranto patrimonial sufrido por el tercero (SAP de Baleares, Secc. 3ª, núm. 85/2005, de 23 de febrero, SSAP de Madrid, Secc. 28ª, núm. 196/2006, de 21 de diciembre, y 119/2008, de 13 de mayo). Se trata por tanto de valorar la aptitud objetiva del informe para motivar la conducta del tercero que tuvo conocimiento del mismo y no una prueba directa sobre la existencia real de una motivación interna (SAP de Álava, Secc. 1ª, núm. 280/2003, de 4 de noviembre)"[107].

XI. Diligencia exigible al auditor y apreciación de su conducta.

Lo primero que debe abordarse, antes de la apreciación de la culpa, es precisamente el nivel de diligencia exigible al auditor. En dicho plano, debe afirmarse liminarmente que, dada la complejidad de su actuación cabe exigir al profesional que audita cuentas, una actuación diligente y profesional, apreciada no desde el estándar del "buen padre de familia", sino de acuerdo a la pauta del art. 512 del Código Civil argentino, eso es, la diligencia exigible de acuerdo a las circunstancias de tiempo, lugar y personas[108].

No cabría entre nosotros considerar que debe apelarse en este caso al modelo del buen profesional o artífice, por cuanto la jurisprudencia nacional ha dicho ininidad de veces que no existe una noción profesional de culpa en nuestro Código y, que cada profesión no tiene una especialidad tal como para que, en la apreciación de su responsabilidad quepa concebir la culpa con un criterio independiente de los principios generales que emanan de los arts. 512 y 902 del Código Civil. Por esto no existe un criterio profesionalista, ni una concepción de artífice o perito como paradigma de apreciación. Pero, sin duda, en todo el Código campea la máxima del art. 902 C.C., que lleva a la obligación de extremar los recaudos a quién ostenta cualidades o conocimientos especiales, arquetípicamente un profesional universitario en el ejercicio de su profesión[109], en actividades como la auditoría que pueden provocar daños mayúsculos a multitud de personas[110].

Por ello pensamos que, "aún cuando no exista un concepto profesional de culpa, es obvio, es razonable que no cabe equiparar un profesional (vgr. un arquitecto, un ingeniero, un médico o un auditor) a un hombre común. La responsabilidad del profesional se basa en una culpa determinada por la omisión de la diligencia especial exigible por sus conocimientos técnicos, exigencia que no puede confundirse con la más simple de un hombre cuidadoso"[111].

Sentado ello, recordaremos con GARRETA SUCH que "la culpa significa la ausencia de diligencia y ésta, tratándose de un profesional en el ejercicio de su profesión, no queda medida conforme a la actuación propia del "buen padre de familia", sino a la que corresponde con las circunstancias del tiempo y del lugar; en definitiva, la diligencia del profesional es la diligencia específica correspondiente al arte que desempeña. Será esta *lex artis* la que servirá de módulo para poder imputar una posterior responsabilidad en caso de incumplimiento; es la diligencia específica del profesional de la auditoría que no cumple cuando se limita actuar conforme lo haría un hombre "honesto y prudente", sino que cumple actuando específicamente como lo haría un "profesional de la auditoría" (por supuesto, honesto y prudente)"[112].

Como en nuestro país no existe todavía una ley que regle el ejercicio de la auditoría no contamos con parámetros normativos para apreciar dicha diligencia y el cumplimiento de obligaciones predeterminadas para los auditores; hasta que esa ley se sancione la determinación del nivel de diligencia exigible a los auditores y de su eventual responsabilidad por incumplimiento será labor judicial, que deberá realizarse a partir de la aplicación en el caso concreto de los parámetros generales de la responsabilidad civil.

Aplicando similar criterio al caso colombiano, puede decirse que utilizando los arts. 2341 y 2356 C.C. colombiano, se tienen amplios moldes legales que aplicar a un caso de responsabilidad de los auditores. En ambas normas es claro que quien actúa con culpa o dolo, debe responder. Si se comprueba que un auditor colombiano ha actuado con culpa o dolo en su labor de auditoría, los arts. 2341 y 2356 brindan el marco legal suficiente para que aplicado inteligentemente no exista óbice alguno para condenarlos a resarcir el daño causado por su culpa, dolo o negligencia.

En cuanto a la tendencia internacional, es dable coincidir con MARTORELL sobre que "consultando la bibliografía especializada, que es numerosa y de mérito puede comprobarse que --tanto en Norteamérica como en el Reino Unido-- la tendencia se orienta al agravamiento de la responsabilidad de los "auditors" y no hacia su exculpación"[113].

Esta es la tendencia en el extranjero y pareciera que es la misma que debería seguirse en Latinoamérica, ante los reclamos derivados de la realización de una auditoría negligente o fraudulenta; consideramos que dos razones militan primordialmente en pro de esta tesitura:

a) una interpretación atenta e inteligente de los arts. 902 y 909 del Código Civil argentino y su aplicación a casos tales, debe tener como único efecto el de juzgar con mayor dureza a quienes tienen –o debieran tener- conocimientos superespecializados en materia económica, quienes toman decisiones que afectan a miles de personas y a cientos o miles de millones de dólares, poseen un importante dosis de poder real[114] y perciben altos honorarios por todo ello[115];

b) la regla es que en el desempeño de su labor, los auditores están sujetos a deberes "de resultado", siendo la excepción que algunas de sus obligaciones sean "de medios"[116].

XII. Observaciones sobre la responsabilidad de los auditores.

Luego de estos desarrollos es pertinente extraer algunas observaciones sobre la responsabilidad de los auditores:

1) La responsabilidad de los auditores debe ser juzgada a la luz de los parámetros generales de apreciación de la culpa o del dolo, del ordenamiento civil, con exclusión de cualquier norma establecida por Consejos de Ciencias Económicas o afines; ello, con las obvias adaptaciones de la teoría general de la responsabilidad a las particularidades de esta actividad.

2) Tratándose de un caso en que para la asignación de la labor se tienen necesariamente en cuenta la condición especial y la facultad intelectual de una persona determinada, debe agravarse el nivel de diligencia exigible a los auditores no permitiéndose que se excusen sus errores de dictamen bajo pretextos inconductentes. Coincidimos por ello con el parecer del Prof. MARTORELL sobre que se trata "de una responsabilidad especialmente agravada –no sólo por la profesionalidad exigida para el desempeño de la función- sino, además, por la necesidad del mantenimiento -y en las épocas en que vivimos, del mayor grado de eticidad posible más que nunca- en la preservación y/o cuidado de los altísimos intereses encomendados al auditor"[117].

"Pero debemos recalcar también la clásica expresión utilizada por Lord Justice Lopes en la ya centenaria sentencia del caso Kingston Cotton Mill Co., 1896: un auditor "es un perro guardián, pero no un perro de presa". No puede exigirse al auditor una actividad indagatoria cuasi policial, y es legítimo que confíe en el contenido de documentos expedidos por terceros con apariencia de verosimilitud, como es el caso de certificaciones bancarias (SAP de Baleares, Secc. 3ª, núm. 85/2005, de 23 de febrero, STS, 1ª, núm. 798/2008, de 9 de octubre)"[118].

3) Finalmente, consideramos que no cabe en casos de complicidad o torpeza del auditor la exoneración por invocación de cláusulas limitativas o exoneratorias de responsabilidad porque ellas infringirían la moral, ya que la inserción de una cláusula previa de exoneración en el contrato de auditoría implicaría una colusión inaceptable entre auditor y auditado, puesto que como la labor del auditor implica el análisis y dictamen sobre cuentas realizadas por el último, si el auditor sabe que ninguna consecuencia le traerá su mal desempeño puede verse tentado a obtener jugosos pagos adicionales, a cambio de "comprensión" en el análisis de las cuentas.

Por otra parte, aún si se asumiera la validez de cláusulas tales, ellas no podrían hacerse valer frente a terceros perjudicados por el trabajo del auditor y que no han firmado el contrato. Se aplicaría en este caso la doctrina del tercero cómplice, que impide hacer valer exoneraciones de responsabilidad a quien ha tenido una cuota de responsabilidad en los sucesos.

Existiendo complicidad del tercero en un incumplimiento contractual doloso, como el que implicaría la desviación de fondos o los manejos dolosos de una sociedad en perjuicio de sus inversores y acreedores, obvio es que el tercero cómplice está obligado a resarcir el perjuicio que causare, pero no a título de responsabilidad contractual sino delictual o aquiliana[119].

En esta línea ha sostenido la jurisprudencia que en supuestos en los que junto a incumplimientos contractuales aparece un tercero cómplice en el incumplimiento, las acciones que se dirigen contra ellos conservan su individualidad, siendo de carácter contractual la responsabilidad de los contratantes incumplidores y delictual la del tercero cómplice[120].

En estos casos es obvio que surgen para la víctima –por ejemplo inversor o acreedor de una sociedad vaciada dolosa o culposamente- dos acciones indemnizatorias distintas: una contra la otra parte contratante –la empresa-, cuya naturaleza aparece prima facie como claramente contractual; y otra contra el tercero cómplice –el síndico, el administrador o el auditor-.

Es claro que ambas acciones conservan su individualidad: siendo de carácter contractual la responsabilidad de la empresa, a menos que degenere en un delito criminal, por cuanto no cumplió aquello a que se había obligado convencionalmente; y delictual la del tercero cómplice, por resultar de las reglas vigentes en esta materia.

Por ello ha dicho SALAS que: "Esta combinación de los principios de la responsabilidad contractual y extracontractual, nos confirma la idea ya expresada de que el contrato no puede abstraerse del medio social en que nace y se desenvuelve, la misma combinación permite asegurar... la protección de los contratantes frente a las intromisiones indebidas de terceros... haciendo reinar así la seguridad en las relaciones jurídicas"[121]. Coincidentemente con lo expuesto, cabe agregar en apoyo de esta solución que la circunstancia de que cada uno de los responsables –el contratante que no cumple su obligación contractual y el tercero cómplice– estén obligados a reparar todo el perjuicio causado –pese a que sus obligaciones sean de distinta naturaleza, y tengan diferente fuente-, no tiene en sí nada particular, ni constituye óbice alguno, puesto que se trata simplemente de uno de los supuestos de las denominadas "obligaciones conexas, concurrentes o in solidum", en las que dos o más personas aparecen adeudando la misma prestación, pero sin ocupar ni por contrato, ni por la ley, la posición de codeudores de una misma obligación, respondiendo ellos por fuentes obligacionales diversas, pero ante un mismo legitimado activo reclamante.

N O T A S

[1] Por nuestra parte le hemos dedicado un libro entero a la responsabilidad de los profesionales de ciencias económicas, uno de cuyos capítulos –el más extenso- analiza en detalle esta materia, por lo que a él remitimos (Vid. LÓPEZ MESA, Marcelo, "Responsabilidad de los profesionales en ciencias económicas. Civil y penal", Editorial La Ley, Buenos Aires, 2005).

[2] Vid. al respecto, el interesante trabajo de MORA, Cayetano A. V. y BIANCHI, Marcelo, "Consideraciones sobre el trabajo del auditor cuando tiene a su cargo los registros contables", publicado en "Informe Area Auditoría" Nro. 12, separata del Centro de Estudios Científicos y Técnicos de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, Bs. As., 1994, p. 9.

[3] MARTORELL, Ernesto E., "Nuevamente sobre la responsabilidad de los auditores ¿Por qué buenos contadores efectúan pésimas auditorías?", LA LEY 2004-F, 1191.

[4] FOWLER NEWTON se queja de esta práctica, afirmando que las aseveraciones del dictamen deben ser completas y cumplir con las normas generalmente aceptadas sobre dictámenes, lo que exige que se descarte el uso de frases imprecisas o difusas que en realidad implican la omisión de una opinión afirmativa (FOWLER NEWTON, Enrique, "Tratado de auditoría", Edit. La Ley, 3ª edic., Bs. As., 2004, T. II, p. 968 y ss).

[5] La sucesión de escándalos, crisis y quiebras financieras genera enorme zozobra, primero por su reiteración y, en segundo lugar, por su ciclo creciente de incidencia económica y financiera. Piénsese que cuando Lehman Brothers cayó en 2008, su colapso cambió la forma de funcionamiento del sistema bancario de Estados Unidos. La quiebra de Lehman dejó un pasivo de 613.000 millones de dólares y unos activos teóricamente valorados en 639.000 millones de dólares (pero cuyo valor de liquidación resultó mucho menor), convirtiéndose en la mayor bancarrota de la historia, seis veces superior a la de Worldcom en 2002 y 10 veces más grande que la de Enron en 2001.

[6] Respecto de las quiebras fraudulentas de Enron y Worldcom y sus implicancias en esta materia, vid la enjundiosa obra de MARTORELL, Ernesto E., "Responsabilidad de los auditores y de los estudios de auditoría frente al fraude y al "default" reprochable de la empresa", Edit. Errepar, Bs. As., 2002, Cap. VI, pp. 177/237.

[7] MARTORELL, Ernesto E., "El "default" financiero mundial. La estructura jurídica argentina actual como

instrumento inidóneo para enfrentar el "Tsunami", LA LEY 2008-F, 1173.

[8] KABAS DE MARTORELL, María Elisa - MARTORELL, Ernesto E., "La banca ante el derecho. Experiencias nacional y extranjera y propuestas", LA LEY 1988-A, 1037.

[9] KABAS DE MARTORELL, María Elisa - MARTORELL, Ernesto E., "Fraudes y escándalos bancarios internacionales. Experiencias para la realidad argentina", LA LEY 2013-B, 1151 - Enfoques 2013 (junio), 01/06/2013, 109.

[10] MARTORELL, Ernesto E., "Responsabilidad de los auditores: Se reaviva la polémica", LA LEY 2013-A, 523 - Enfoques 2013 (febrero), 01/02/2013, 49.

[11] MARTORELL, Ernesto E. "Nuevos "paradigmas" en materia de responsabilidad de los auditores", LA LEY 2011-D, 760 - Enfoques 2011 (noviembre), 14/11/2011, 105.

[12] MARTORELL, Ernesto E., "Responsabilidad de los auditores: Se reaviva la polémica". LA LEY 2013-A, 523 - Enfoques 2013 (febrero), 01/02/2013, 49.

[13] LAZZATI, Santiago - BRAESSAS, Homero - DE LA TORRE, Hugo - PONTE, Jorge A. - VERRUNO, Jorge E., Conceptos generales de auditoría, Ed. Macchi, Bs. As., 1981.p. 23.

[14] FOWLER NEWTON, Enrique, Cuestiones fundamentales de Auditoría, Ed. Tesis, 1ª edic, Bs. As., 1989, p. 6; en similar sentido, RUSENAS, Rubén Oscar, Manual de auditoría interna y operativa, 1ª edic., Edit. Cangallo, Bs. As., 1983, p. 22.

[15] LATUCCA, Antonio J.; MORA; Cayetano A; ESCRIBANO MARTINEZ; Florencio; RODRIGUEZ RODRIGUEZ, Ernesto; BROJIT, David; GALLO, Daniel; ROURA, Osvaldo y DE LELLIS, Ricardo; "Manual de Auditoría", Area Auditoría Informe N°5, Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECYT), 2ª ed., Buenos Aires, Junio 1991, pag.37.

[16] LATUCCA, Antonio J.; MORA; Cayetano A; ESCRIBANO MARTINEZ; Florencio; RODRIGUEZ RODRIGUEZ, Ernesto; BROJIT, David; GALLO, Daniel; ROURA, Osvaldo y DE LELLIS, Ricardo; "Manual de Auditoría", cit. pág.37.

[17] Informe N° 5, Area Auditoría CECYT: Manual de Auditoría, Cap. 1, 1985.

[18] SLOSSE, Carlos y otros, Auditoría, un nuevo enfoque empresarial, Edic. Macchi, Bs. As., 1990, Cap. I.

[19] MARINA GARCÍA TUÑÓN, Ángel, La auditoría de cuentas anuales: aspectos sustantivos, Valladolid, 1999, p. 13.

[20] VENTURINI, Beatriz – SZAFIR, Dora, Responsabilidad profesional de los contadores públicos, en "Responsabilidad por daños en el tercer milenio", Abeledo-Perrot, Bs. As., 1997, p. 666.

[21] Tribunal Supremo (TS) de España, Sala 3ª, Secc. 3ª, 7/2/95, ponente: Sr. Morenilla Rodríguez, Rep. LL (Esp.), t. 1995, N° 7015.

[22] TS (Esp), Sala 3ª, Secc. 3ª, 16/2/95, ponente: Sr. Martínez Sanjuán, Rep. LL (Esp.), t. 1995, N° 7143.

[23] MARTORELL, Ernesto E. Nuevamente sobre la responsabilidad de los auditores ¿Por qué buenos contadores efectúan pésimas auditorías?, LA LEY 2004-F, 1191.

[24] CASADÍO MARTÍNEZ, Claudio Alfredo; VERALLI, Fabiana Edit. "Responsabilidad del contador público", LA LEY 2008-D, 333.

[25] VAN THIENEN, Pablo Augusto; DI CHIAZZA, Iván G. "Impugnación de balance por interés contrario "reflejo" en las relaciones de grupo: Un caso que alarma", LA LEY 2010-D, 54.

[26] VAN THIENEN - DI CHIAZZA, "Impugnación de balance por interés contrario "reflejo" en las relaciones de grupo: Un caso que alarma", LA LEY 2010-D, 54.

[27] LATUCCA, Antonio J.; MORA; Cayetano A; ESCRIBANO MARTINEZ; Florencio; RODRIGUEZ RODRIGUEZ, Ernesto; BROJIT, David; GALLO, Daniel; ROURA, Osvaldo y DE LELLIS, Ricardo; "Manual de Auditoría", cit. pág.49.

[28] International standards on Auditing I - Objective and Basis Principles Governing an Audit.

[29] SLOSSE, Carlos y otros, Auditoría, un nuevo enfoque empresarial, cit., Cap. I.

[30] GARRETA SUCH, José María, La responsabilidad de los auditores por no detección de fraudes y errores, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2002, p. 155.

[31] VENTURINI – SZAFIR, Responsabilidad profesional de los contadores públicos, cit, p. 666.

[32] Audiencia Provincial de Barcelona, sec. 16ª, 31/7/00, ponente: Sr. Foncillas Sopena, en sist. Infor.El Derecho (Esp.), caso 2000/41262.

[33] VAN THIENEN, Pablo Augusto; DI CHIAZZA, Iván G. "Impugnación de balance por interés contrario "reflejo" en las relaciones de grupo: Un caso que alarma", LA LEY 2010-D, 54.

[34] Función, posición y responsabilidad civil del auditor legal en la unión europea, Libro verde, pág. 10. Comisión Europea - DG XV - D/3 - Información financiera y normas contables, http://europa.eu/documents/comm/green_papers/pdf/com96_338_es.pdf

[35] Función, posición y responsabilidad civil del auditor legal en la unión europea, Libro verde, pág. 10.

http://europa.eu/documents/comm/green_papers/pdf/com96_338_es.pdf

[36] Función, posición y responsabilidad civil del auditor legal en la unión europea, Libro verde, pág. 10. http://europa.eu/documents/comm/green_papers/pdf/com96_338_es.pdf

[37] Función, posición y responsabilidad civil del auditor legal en la unión europea, Libro verde, pág. 11. http://europa.eu/documents/comm/green_papers/pdf/com96_338_es.pdf

[38] Función, posición y responsabilidad civil del auditor legal en la unión europea, Libro verde, pág. 11. http://europa.eu/documents/comm/green_papers/pdf/com96_338_es.pdf

[39] Independencia: 1. El contador público (en adelante, indistintamente el "contador") debe tener independencia con relación al ente al que se refiere la información objeto del encargo.

Falta de independencia: 2. El contador no es independiente en los siguientes casos:

2.1. Cuando estuviera en relación de dependencia con respecto al ente cuya información es objeto del encargo o con respecto a los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquél, o lo hubiera estado en el ejercicio al que se refiere la información que 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 remuneradas mediante honorarios, en tanto no coincidan con funciones de dirección, gerencia o administración del ente cuyos estados contables o informaciones son objeto del encargo.

2.2. Cuando fuera cónyuge o equivalente, o pariente por consanguinidad, en línea recta o colateral hasta el cuarto grado inclusive, o por afinidad hasta el segundo grado, de alguno de los propietarios, directores, gerentes generales o administradores del ente cuya información es objeto del encargo o de los entes vinculados económicamente a aquél.

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

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

2.4. Cuando tuviera intereses significativos en el ente cuya información es objeto del encargo o en los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquél, o los hubiera tenido en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto del encargo.

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

2.6. Cuando la remuneración fuera pactada sobre la base del resultado del período u otra variable a que se refieren los estados contables u otra materia objeto del encargo.

No vulneran esta norma las disposiciones sobre aranceles profesionales que fijan su monto mínimo sobre la base del activo, pasivo, o ingresos por ventas o servicios del ente.

Vinculación económica: 3. Se entiende por entes (personas, entidades o grupos de entidades) económicamente vinculados a aquellos que, a pesar de ser jurídicamente independientes, reúnen algunas de las siguientes condiciones:

3.1. Cuando tuvieran vinculación significativa de capitales.

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

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

Alcance de las incompatibilidades: 4. Los requisitos de independencia son de aplicación tanto para el contador que emite su informe, como para todos los integrantes del equipo de trabajo que intervienen en ese encargo, ya fueran éstos profesionales en ciencias económicas, profesionales en otras disciplinas o no profesionales.

5. En los casos de sociedades de profesionales, las incompatibilidades determinadas en II.A.2 se extienden a todos los socios o asociados del contador público.

Otras disposiciones aplicables: 6. 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.

[40] FORO ARGENTINO DE FIRMAS DE AUDITORES EXTERNOS. Contabilidad, auditoria y desarrollo económico. Mayo/ 2014. Pág.5. <http://www.consejo.org.ar/noticias14/files/rolcontayaudit.pdf>

[41] LATUCCA, Antonio J.; MORA; Cayetano A; ESCRIBANO MARTINEZ; Florencio; RODRIGUEZ RODRIGUEZ, Ernesto; BROJIT, David; GALLO, Daniel; ROURA, Osvaldo y DE LELLIS, Ricardo; "Manual de Auditoría", cit. pág.55.

[42] FORO ARGENTINO DE FIRMAS DE AUDITORES EXTERNOS. Contabilidad, auditoria y desarrollo económico. Mayo/2014. Pág.7. <http://www.consejo.org.ar/noticias14/files/rolcontayaudit.pdf>

[43] Función, posición y responsabilidad civil del auditor legal en la unión europea, Libro verde, pag. 21. Comisión

Europea - DG XV - D/3 - Información financiera y normas contables, http://europa.eu/documents/comm/green_papers/pdf/com96_338_es.pdf

[44] FORO ARGENTINO DE FIRMAS DE AUDITORES EXTERNOS. Contabilidad, auditoría y desarrollo económico. Mayo/2014. Pág.8. <http://www.consejo.org.ar/noticias14/files/rolcontayaudit.pdf>

[45] http://www.consejo.org.ar/noticias14/autoridades_0502.html

[46] GARRETA SUCH, José María, La responsabilidad de los auditores por no detección de fraudes y errores, cit, p. 47.

[47] GARRETA SUCH, J. M., La responsabilidad de los auditores por no detección de fraudes y errores, cit, p. 47.

[48] GARRETA SUCH, La responsabilidad de los auditores por no detección, cit, p. 49.

[49] GARRETA SUCH, La responsabilidad de los auditores por no detección, cit, p. 50.

Los países que han sancionado normas sobre auditoría han establecido esta responsabilidad en términos inequívocos.

[50] LATUCCA, Antonio J.; MORA; Cayetano A; ESCRIBANO MARTINEZ; Florencio; RODRIGUEZ RODRIGUEZ, Ernesto; BROJIT, David; GALLO, Daniel; ROURA, Osvaldo y DE LELLIS, Ricardo; "Manual de Auditoría", cit. pág.80/85.

[51] LATUCCA, Antonio J.; MORA; Cayetano A; ESCRIBANO MARTINEZ; Florencio; RODRIGUEZ RODRIGUEZ, Ernesto; BROJIT, David; GALLO, Daniel; ROURA, Osvaldo y DE LELLIS, Ricardo; "Manual de Auditoría", cit. pág.80/85.

[52] En un fallo, la Audiencia Provincial de La Coruña no dejó lugar a dudas al decir que el auditor es, por definición, experto contable (AP La Coruña, sec. 1ª, 10/6/02, sent, 246/2002, ponente: Sr. Brañas Santa María, en sist. Inform. El Derecho (Esp.), caso 2002/39659.

[53] Se conoce con la sigla PCGA a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

[54] La característica de independencia del auditor es esencial, a los efectos del cumplimiento del objeto de la auditoría, que es alejar las dudas que pueden generar los datos contenidos en los balances de la empresa.(conf. FOWLER NEWTON, Enrique, Tratado de Auditoría, Ediciones Contabilidad moderna, Bs. As., 1977, T. I, p. 18).

[55] FOWLER NEWTON, Enrique, Tratado de Auditoría, cit, T. I, p. 27.

[56] GARRETA SUCH, La responsabilidad de los auditores por no detección de fraudes y errores, cit, p. 47.

[57] GARRETA SUCH, La responsabilidad de los auditores por no detección de fraudes y errores, cit, p. 155.

[58] FOWLER NEWTON, Enrique, Tratado de Auditoría, cit, T. I, p. 194.

[59] FOWLER NEWTON, Enrique, Tratado de Auditoría, cit, T. I, p. 197.

[60] Ídem nota anterior.

[61] En un informe especial sobre el tema se dijo que "El auditor debe planear y desarrollar la auditoría tratando de lograr una expectativa razonable de que detectará los errores que, individualmente o en conjunto, sean importantes en relación con la información contable que está dictaminando. La decisión de qué es importante es un aspecto que hace a su juicio profesional y aunque generalmente planifica su trabajo para detectar el efecto cuantitativo de los errores importantes, en realidad juzga tanto el monto (cantidad) como la naturaleza (calidad) de cualquier error que detecte. Al referirse a errores, considera la importancia tanto a nivel general, como en relación con saldos o rubros individuales. La importancia también depende de otras consideraciones tales como requerimientos legales o reglamentarios, o la relación que exista entre los rubros individuales de los estados contables..." (Comisión de estudios de Auditoría, Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal, Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, Armando Casal –coordinador-, Bs. As., 1992, p. 15).

[62] WAINSTEIN, Mario -.CASAL, Armando M., El informe del auditor, Edit. Errepar, Bs. As., 2000, p. 34.

[63] FOWLER NEWTON, Enrique, Tratado de Auditoría, cit, T. I, p. 201.

[64] FOWLER NEWTON, Enrique, Tratado de Auditoría, cit, T. I, p. 202.

[65] <http://www.cpcesanluis.org.ar/archivos/RT37.pdf>

[66] FOWLER NEWTON, Enrique, Tratado de Auditoría, cit, T. II, p. 1218.

[67] WAINSTEIN -.CASAL, El informe del auditor, cit, p. 34..

[68] GONZÁLEZ ZAMORA, José Luis, "El Auditor y su Responsabilidad Civil, Fiscal y Penal", http://www.bdomexico.com/espanol/publicaciones/detalles/pdf/JGZ_responsabilidades_del_auditor.pdf

[69] GARRETA SUCH, La responsabilidad de los auditores por no detección de fraudes y errores, cit, p. 47.

[70] En una muy leída obra de auditoría, se lee que "La expresión "razonablemente" se utiliza en el párrafo de opinión o dictamen del informe del auditor. Se quiere indicar que la información contenida en los estados contables está presentada razonablemente (de un modo razonable, mediano, regular, bastante, bueno, regularmente más que medianamente, con arreglo a la razón, suficiente en calidad y cantidad). No se utilizan expresiones como exactamente, pues ello conforma un significado de absoluto y verdadero que en la contabilidad no puede considerarse aplicable por la gran cantidad de hechos y situaciones que se resuelven mediante estimaciones y apreciaciones" (WAINSTEIN, M.- CASAL, A., El informe del auditor, cit, p. 40). En similar sentido

dice FOWLER NEWTON que "El hecho de que se trate de un juicio de valor es lo que justamente le da el carácter de dictamen u opinión y no de certificación. El auditor opina sobre la razonabilidad de los estados contables y no certifica o asegura sobre su veracidad, dado que no cuenta con elementos para formular semejante afirmación..." (FOWLER NEWTON, Enrique, Tratado de Auditoría, cit, T. II, p. 1218).

[71] LATUCCA, Antonio J.; MORA; Cayetano A; ESCRIBANO MARTINEZ; Florencio; RODRIGUEZ RODRIGUEZ, Ernesto; BROJIT, David; GALLO, Daniel; ROURA, Osvaldo y DE LELLIS, Ricardo; "Manual de Auditoría", cit. pág. 77.

[72] PAPA, Rodolfo G.; "Transferencia del control accionario con pasivos ocultos", LA LEY 2013-C, 891.

[73] PAPA, Rodolfo G.; "Transferencia del control accionario con pasivos ocultos", cit.

[74] LATUCCA – MORA y otros, "Manual de Auditoría", cit. pág. 77.

[75] LATUCCA – MORA y otros, "Manual de Auditoría", cit. pág. 79.

[76] LATUCCA – MORA y otros, "Manual de Auditoría", cit. pág. 79.

[77] LATUCCA – MORA y otros, "Manual de Auditoría", cit. pág. 79.

[78] FORO ARGENTINO DE FIRMAS DE AUDITORES EXTERNOS. Contabilidad, auditoria y desarrollo económico. Mayo/ 2014. Pág.4. <http://www.consejo.org.ar/noticias14/files/rolcontayaudit.pdf>

[79] FORO ARGENTINO DE FIRMAS DE AUDITORES EXTERNOS. Contabilidad, auditoria y desarrollo económico. Mayo/ 2014. Pág.4. <http://www.consejo.org.ar/noticias14/files/rolcontayaudit.pdf>

[80] FORO ARGENTINO.... Contabilidad, auditoria y desarrollo económico. Mayo/2014. Pág.4. <http://www.consejo.org.ar/noticias14/files/rolcontayaudit.pdf>

[81] HUMPHREY, Christopher - GARCIA BENAÚ, María Antonia - RUIZ BARBADILLO, Emiliano; "El debate de la responsabilidad civil en España: la construcción del discurso sobre la limitación de responsabilidades por las corporaciones profesionales", en "Revista española de financiación y contabilidad", Vol. XXXII, n.º 119, octubre-diciembre 2003. pág. 1095.

[82] HUMPHREY - GARCIA BENAÚ - RUIZ BARBADILLO, "El debate de la responsabilidad civil en España...", cit, en "Revista española de financiación y contabilidad", Vol. XXXII, n.º 119, octubre-diciembre 2003. pág. 1095.

[83] IBARRA PALAFOX, Francisco, "Enron o érase una vez en los EEUU", en "El poder de la transparencia. Nueve derrotas a la opacidad", Universidad Autónoma de México, Instituto Federal de acceso a la información pública, México, 2007, pág.4.

[84] TRIGO REPRESAS, Félix A. – LÓPEZ MESA, Marcelo J., Tratado de la responsabilidad civil, Cap. VIII, T. II, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2004.

[85] GARRETA SUCH, La responsabilidad de los auditores por no detección de fraudes y errores, cit, p. 175.

[86] GARRETA SUCH, La responsabilidad de los auditores ..., cit, p. 175.

[87] SARAZÁ JIMENA, D. Rafael, "La responsabilidad civil del auditor de cuentas en la reciente jurisprudencia de la Sala 1ª del Tribunal Supremo", http://www.elderecho.com/tribuna/mercantil/responsabilidad-Sala-Primera-Tribunal-Supremo_11_184555005.html

[88] GARRETA SUCH pone como ejemplo de este incumplimiento los siguientes defectos del informe: incumplimiento de disposiciones legales, falta de realización de pruebas suficientes, revelación de conocimientos secretos, falta de detección de fraudes y errores por causa de deficiente ejecución de trabajo, carencia de conocimientos suficientes sobre el entorno empresarial o concreta contabilidad, desatención a las deficiencias del sistema de control interno, carencia de pruebas inquisitivas ante circunstancias objetivamente peligrosas de manipulación de cuentas, etc. (cfr. GARRETA SUCH, La responsabilidad de los auditores por no detección de fraudes y errores, cit, p. 175).

[89] MARTORELL, Ernesto E. Nuevamente sobre la responsabilidad de los auditores ¿Por qué buenos contadores efectúan pésimas auditorías?, LA LEY 2004-F, 1191.

[90] GONZÁLEZ ZAMORA, José Luis, "El Auditor y su Responsabilidad Civil, Fiscal y Penal", http://www.bdomexico.com/espanol/publicaciones/detalles/pdf/JGZ_responsabilidades_del_auditor.pdf

[91] SARAZÁ JIMENA, D. Rafael, "La responsabilidad civil del auditor de cuentas en la reciente jurisprudencia de la Sala 1ª del Tribunal Supremo", http://www.elderecho.com/tribuna/mercantil/responsabilidad-Sala-Primera-Tribunal-Supremo_11_184555005.html

[92] FOWLER NEWTON, Enrique, Tratado de Auditoría, cit, T. III, p. 1361; MARTORELL, E., Responsabilidad de los auditores y de los estudios de auditoría frente al fraude y al "default" reprochable de la empresa, cit, p. 66.

[93] SARAZÁ JIMENA, D. Rafael, "La responsabilidad civil del auditor de cuentas en la reciente jurisprudencia de la Sala 1ª del Tribunal Supremo", http://www.elderecho.com/tribuna/mercantil/responsabilidad-Sala-Primera-Tribunal-Supremo_11_184555005.html

[94] MARTORELL, Nuevos estudios societarios- La responsabilidad de los estudios de auditores hoy, LL 1998-F-953.

[95] MARTORELL, Ernesto E. , "Responsabilidad de los bancos por colocaciones marginales "off-shore", LA LEY 2006-C, 1316.

[96] En nuestra práctica profesional hace unos años tuvimos acceso a un informe de auditoría emitido por una de las grandes firmas auditoras del mundo, relativo a las cuentas de un importante conglomerado español de empresas, que entonces manejaba operaciones por cincuenta mil millones de euros al año; una de las mayores curiosidades de este dictamen es su extensión: una página, que se consume entre vaguedades, fórmulas huecas y salvedades y que no se condice con la importancia de las cuentas del hóliding auditado.

[97] PAOLANTONIO, Martín E. "Las facultades sancionatorias de la Comisión Nacional de Valores". LA LEY 04/06/2014, p. 7.

[98] FOWLER NEWTON, Enrique, Tratado de Auditoría, cit, T. III, p. 1365.

[99] SARAZÁ JIMENA, D. Rafael, "La responsabilidad civil del auditor de cuentas en la reciente jurisprudencia de la Sala 1ª del Tribunal Supremo", http://www.elderecho.com/tribuna/mercantil/responsabilidad-Sala-Primera-Tribunal-Supremo_11_184555005.html

[100] SARAZÁ JIMENA, D. Rafael, "La responsabilidad civil del auditor de cuentas en la reciente jurisprudencia de la Sala 1ª del Tribunal Supremo", http://www.elderecho.com/tribuna/mercantil/responsabilidad-Sala-Primera-Tribunal-Supremo_11_184555005.html

[101] SARAZÁ JIMENA, D. Rafael, "La responsabilidad civil del auditor de cuentas en la reciente jurisprudencia de la Sala 1ª del Tribunal Supremo", http://www.elderecho.com/tribuna/mercantil/responsabilidad-Sala-Primera-Tribunal-Supremo_11_184555005.html

[102] SARAZÁ JIMENA, D. Rafael, "La responsabilidad civil del auditor de cuentas en la reciente jurisprudencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo", SARAZÁ JIMENA, D. Rafael, "La responsabilidad civil del auditor de cuentas en la reciente jurisprudencia de la Sala 1ª del Tribunal Supremo", http://www.elderecho.com/tribuna/mercantil/responsabilidad-Sala-Primera-Tribunal-Supremo_11_184555005.html

[103] MARTORELL, E, Reflexiones sobre contratos "de empresa"..., cit, LL 1995-B-1098 y ss; ídem, Responsabilidad de los auditores y de los estudios de auditoría frente al fraude y al "default" reprochable de la empresa, cit, p. 69

[104] Recuérdense los casos de fraude societario que conmovieron la economía de E.E.U.U. -casos Enron, Worldcom y Lehman Brothers- y de Europa -caso "Parmalat"-, en los que el informe de auditoría no reflejaba las maniobras especulativas y la desviación de fondos que se estaba produciendo en tales compañías y se comprobará que la diferencia sustancial entre la real situación de la empresa y el informe de auditoría presupone la culpa del auditor, quien, en todo caso, deberá demostrar luego acabadamente que por alguna circunstancia atendible y no imputable a él no estaba en condiciones de advertir con la documentación que le debía ser suministrada, las desviaciones cometidas.

[105] SARAZÁ JIMENA, D. Rafael, "La responsabilidad civil del auditor de cuentas en la reciente jurisprudencia de la Sala 1ª del Tribunal Supremo" http://www.elderecho.com/tribuna/mercantil/responsabilidad-Sala-Primera-Tribunal-Supremo_11_184555005.html

[106] SARAZÁ JIMENA, D. Rafael, "La responsabilidad civil del auditor de cuentas en la reciente jurisprudencia de la Sala 1ª del Tribunal Supremo", http://www.elderecho.com/tribuna/mercantil/responsabilidad-Sala-Primera-Tribunal-Supremo_11_184555005.html

[107] SARAZÁ JIMENA, D. Rafael, "La responsabilidad civil del auditor de cuentas en la reciente jurisprudencia de la Sala 1ª del Tribunal Supremo", http://www.elderecho.com/tribuna/mercantil/responsabilidad-Sala-Primera-Tribunal-Supremo_11_184555005.html

[108] En similar sentido, respecto del derecho español, se pronuncia GARRETA SUCH, José María, La responsabilidad de los auditores por no detección de fraudes y errores, cit, pp. 151/152.

[109] Cfr. LÓPEZ MESA, M., El hombre y sus circunstancias (De nuevo sobre el art. 902 del Código Civil), en JA 1998-I-753 y ss.

[110] LÓPEZ MESA, El hombre y sus circunstancias, JA 1998-I-753 y ss.

[111] LÓPEZ MESA, El hombre y sus circunstancias, JA 1998-I-753 y ss.

[112] GARRETA SUCH, La responsabilidad de los auditores por no detección de fraudes y errores, cit, pp. 151/152.

[113] MARTORELL, Ernesto E. Reflexiones sobre contratos "de empresa". Alcances de la responsabilidad de los estudios de auditores, LL 1995-B-1100.

[114] Con buen criterio ha expuesto el Prof. MARTORELL que en la relación "...entre ciertas empresas medianas o aun de cierta envergadura, y algunas de las firmas de "auditing" mencionadas en este trabajo, los verdaderamente poderosos son los auditores, rara vez se les veda el acceso a la documentación y / o los informes por ellos solicitados y, si esto ocurre, suelen renunciar en el acto a su desempeño, lo que incrementa notoriamente ... su responsabilidad frente a una eventual "mala praxis" (MARTORELL, E, Responsabilidad de los auditores y de los estudios de auditoría frente al fraude y al "default" reprochable de la empresa, cit, p. 69).

[115] Para ampliar el tema del alcance y los efectos de la aplicación del art. 902 del Código Civil a diversas situaciones cfr. LÓPEZ MESA, M., "El hombre y sus circunstancias (De nuevo sobre el art. 902 del Código Civil)", JA 1998-I-753 y ss.

[116] MARTORELL, E, Reflexiones sobre contratos "de empresa"..., cit, LL 1995-B-1098 y ss; ídem,

Responsabilidad de los auditores y de los estudios de auditoría frente al fraude y al "default" reprochable de la empresa, cit, p. 69

[117] MARTORELL, E, Responsabilidad de los auditores y de los estudios de auditoría frente al fraude y al "default" reprochable de la empresa, cit, Capítulo "Conclusiones".

[118] SARAZÁ JIMENA, D. Rafael, "La responsabilidad civil del auditor de cuentas en la reciente jurisprudencia de la Sala 1ª del Tribunal Supremo", http://www.elderecho.com/tribuna/mercantil/responsabilidad-Sala-Primera-Tribunal-Supremo_11_184555005.html

[119] LÓPEZ MESA, Marcelo, Curso de derecho de las obligaciones, Edit. Depalma, Bs. As., 2001, t, T. III, p. 107.

[120] Cám. 1ª CC Bahía Blanca, 26/3/81, "Cantarella, José M. c/ Ockier de Portada, Emilia E. y otros", DJBA 121-134.

[121] SALAS, Acdeel E., La regla res inter alios acta, en "Obligaciones, contratos y otros ensayos", cit., p. 266 y JA 1952-IV, sec. Doctr., p. 6.

Citar: elDial.com - DC1D06

Publicado el 30/06/2014

Copyright 2014 - elDial.com - editorial albrematica - Tucumán 1440 (1050) - Ciudad Autónoma de Buenos Aires – Argentina