

ESPECIALIZACION EN CONTABILIDAD SUPERIOR Y AUDITORIA

2ª EDICION

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

UNIVERSIDAD NACIONAL DE MISIONES

TRABAJO FINAL INTEGRADOR

LA RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR DE ESTADOS CONTABLES

AUTORA: CDRA. GALEANO ADRIANA CAROLINA
D.N.I. 28.610.565
DOMICILIO: NEUQUEN 1741. POSADAS – MISIONES
TELEFONO: (376) 154548735
CORREO ELECTRÓNICO: galeano_adriana@hotmail.com

TUTORA: DRA. LILIAN MARIA YOLANDA ROKO
PROFESORA TITULAR REGULAR – FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS –
UNIVERSIDAD NACIONAL DE MISIONES

POSADAS, 01 DE JULIO DE 2013.

*La Responsabilidad del Auditor de Estados
Contables*
Galeano, Adriana Carolina



10ECSA

AGRADECIMIENTOS

Este trabajo quiero dedicárselo especialmente a mi familia que siempre me acompaña en todos mis logros y es mi fuente de inspiración para mis emprendimientos.

También quiero agradecer a la Dr. Lilian Roko por su paciencia y permanente buena predisposición para guiarme en la confección de este trabajo.

Y a los profesores de esta especialización por sus conocimientos transmitidos a mí y a mis compañeros, que nos permite perfeccionarnos día a día en esta profesión.

A todos, muchas gracias.

Cra. Adriana Galeano

SINTESIS

El presente trabajo versa sobre la temática de la responsabilidad civil, penal y profesional del contador público en su desempeño como auditor de estados contables.

En él se analizó y consignó doctrina y jurisprudencia de actualidad y relevancia.

Se considera que el tema elegido es de suma importancia en los tiempos actuales, donde el rol social que debe cumplir el contador público amerita a iniciar un debate referido a la responsabilidad que puede asignársele como consecuencia de su accionar.

AUTORA: CDRA. GALEANO ADRIANA CAROLINA.

TUTORA: DRA. LILIAN MARIA YOLANDA ROKO.

ESPECIALIZACION EN CONTABILIDAD SUPERIOR Y AUDITORIA – 2ª EDICION.

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS – UNIVERSIDAD NACIONAL DE MISIONES.

POSADAS, 01 DE JULIO DE 2013.

INDICE

Introducción	1
Antecedentes y formulación del problema	1
Marco teórico preliminar	2
Objetivos	4
Hipótesis	5
Estrategia metodológica general y técnicas de investigación	6
Responsabilidad del auditor de estados contables	7
La responsabilidad. Concepto	8
Tipo de responsabilidad	10
Responsabilidad civil. Concepto	10
Responsabilidad penal. Concepto	11
Distinción entre responsabilidad civil y penal	12
Responsabilidad administrativa. Concepto	13
La responsabilidad de los profesionales liberales en nuestro Código	14
La responsabilidad profesional y el proyecto de Código Civil y Comercial de la Nación	15
La responsabilidad de los profesionales en Ciencias Económicas	16
Ley 20.488. El ejercicio profesional del contador público	20
El rol del contador público en la emisión de dictámenes	22
Auditoría. Concepto y características	23
El auditor. Concepto	25
Responsabilidad civil del auditor de estados contables	26
Auditoría de sociedades que hacen oferta pública de sus acciones o títulos valores	33
La auditoría y la Ley de Sociedades Comerciales	35
Responsabilidad penal del auditor	36

Auditoría. Fraudes y errores.....	37
Legislación argentina	40
Defraudación	41
Informe de auditoría falso o incompleto.....	41
Estados contables falsos	42
Violación del secreto profesional	46
La “Ley Penal Tributaria”.....	47
Jurisprudencia	48
La responsabilidad profesional del auditor	53
Jurisprudencia	54
Responsabilidad de los administradores y del auditor.....	56
Conclusiones	57
Bibliografía	59
ANEXOS	

I.- INTRODUCCION

Las relaciones económicas y financieras del mundo actual requieren de manera imprescindible la participación y asesoramiento de los profesionales en ciencias económicas, quienes prestan en la actualidad tareas de gran amplitud e importancia.

Actividades como la confección de dictámenes y asesoramiento tributario, auditorías, sindicaturas societarias y concursales, peritajes, etc; con la consiguiente responsabilidad civil, penal y profesional que la actuación implica, amerita la necesidad de un obrar con diligencia, pericia, prudencia, seguridad y permanente capacitación, a los efectos de actuar conforme las normas de actuación profesional que se dictan.

He considerado que el tema reviste una gran importancia para el rol profesional, atendiendo a la complejidad de la normativa, y diversos pronunciamientos judiciales que importan la necesidad de tener un panorama claro, que coadyuve a un correcto y digno ejercicio profesional.

El tema elegido y la metodología empleada, tiene el propósito señalado precedentemente.

Atendiendo a la reglamentación establecida en la presente especialización, y teniendo en cuenta el límite de sesenta carillas asignado a la extensión del trabajo, se ha procedido a:

- Precisar la definición amplia de responsabilidad y sus diferentes tipos, consignando el concepto de responsabilidad civil, penal, la diferencia entre ambas, y su previsión en el Código Civil Argentino.

- Atendiendo al proyecto de unificación de los Códigos Civil y Comercial, presentado ante el Poder Ejecutivo Nacional por la Comisión presidida por los Dres. Ricardo Lorenzetti, Elena Highton de Nolasco y Aída Kemelmajer de Carlucci, se ha consignado la normativa propuesta, por cuanto la misma resalta la importancia de la "Diligencia" en la prestación de la actividad profesional liberal.

- Asimismo, así como el actual régimen de responsabilidad profesional, tiene carácter obligacional o contractual, en el proyecto se adopta la unidad del fenómeno de la ilicitud; estableciendo como regla general para la unificación de los ámbitos de la responsabilidad, una regulación especial para el cumplimiento de una prestación a través de un contrato.

Es importante señalar que, en la modificación se expresa que las profesiones liberales tendrán responsabilidad subjetiva, excepto que se haya comprometido un resultado concreto. Y emerge la importancia del DEBER DE DILIGENCIA PROFESIONAL APROPIADA Y EL DEBER DE OBRAR CON PRUDENCIA para no causar un daño no justificado (art. 1.710 del proyecto), debiendo desempeñarse con buena fe y precisión, es decir, una conducta debida según circunstancias de persona, tiempo y lugar.

- Se reseña en el presente trabajo, la normativa que regula el ejercicio profesional, y atendiendo a la incumbencia profesional del contador público, se aborda el concepto, las características, y la responsabilidad civil, penal y profesional del auditor de cuentas, consignando doctrina de autores y jurisprudencia que se considera relevante.

- Finalmente, se procede a efectuar la conclusión, y en anexo al presente trabajo se acompaña jurisprudencia destacada, como también normas de la ley de sociedades atinentes y pertinentes a la cuestión tratada.

SINTESIS

El presente trabajo versa sobre la temática de la responsabilidad civil, penal y profesional del contador público en su desempeño como auditor de estados contables.

En él se analizó y consignó doctrina y jurisprudencia de actualidad y relevancia.

Se considera que el tema elegido es de suma importancia en los tiempos actuales, donde el rol social que debe cumplir el contador público amerita a iniciar un debate referido a la responsabilidad que puede asignársele como consecuencia de su accionar.

AUTORA: CDRA. GALEANO ADRIANA CAROLINA.

TUTORA: DRA. LILIAN MARIA YOLANDA ROKO.

ESPECIALIZACION EN CONTABILIDAD SUPERIOR Y AUDITORIA – 2ª EDICION.

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS – UNIVERSIDAD NACIONAL DE MISIONES.

POSADAS, 01 DE JULIO DE 2013.

II.- ANTECEDENTES Y FORMULACION DEL PROBLEMA

En las últimas décadas la labor de los profesionales en ciencias económicas que se dedican a la rama de AUDITORIA está seriamente cuestionada, ante una escalada de fraudes que ponen en el escenario de los reclamos legales, la actuación del contador público, y su responsabilidad frente al cliente y frente a terceros.

En nuestro país, en fecha 29 de diciembre de 2010, la Sala IV de la Exma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Criminal y Correccional, por voto unánime de sus integrantes, decretó 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 el delito "de estafa" en calidad de "coautores" (arts. 45 y 72 del Código Penal y 306 y ss. del Código Procesal Penal de la Nación), disponiendo el procesamiento por el mismo delito "en calidad de partícipe necesario" (Arts. 45 y 172 del Código Penal, y 300 y ss. del Código Procesal Penal de la Nación), del contador público que, en cuanto socio del Estudio de Auditoria del mismo (Pricewaterhouse Coopers), actuara como auditor del grupo vendedor.

Se invoca como fundamento del auto de procesamiento del auditor interviniente, "...a la información financiera fraudulenta... como la conducta intencionada o descuidada, ya sea por acción u omisión, que desemboca en la distorsión de los estados contables", lo cual —claramente— les impone a los "auditores" responder hasta por "culpa leve" (art. 902, Código Civil)."

Surgen así las siguientes preguntas:

Los alcances citados en el fundamento del fallo, ¿importa la necesidad de rever las resoluciones técnicas de la F.A.P.C.E.?

¿Qué medidas y cuál debe ser el accionar del contador público para evitar acciones judiciales donde se impute responsabilidad civil o penal por su accionar?

¿Debe variar la forma de emitir los dictámenes?

III.- MARCO TEORICO PRELIMIMAR

Se ha definido a la auditoría, en términos generales a poner en marcha un proceso de revisión y verificación (de datos y/o información y/o comprobantes) que se realiza mediante procedimientos y técnicas establecidas científicamente para emitir una opinión profesional sobre la materia que es objeto de ella (MARTORELL, Ernesto. *Nuevamente sobre la responsabilidad de los auditores ¿Por qué buenos contadores efectúan pésimas auditorías?* Rev- La Ley 13-10-02 pág. 1).

El auditor, debe respetar las normas legales y profesionales (incluyendo las contenidas en los Códigos de Etica) referidas a:

- a) su independencia;
- b) la realización de su trabajo;
- c) la preparación de su informe;
- d) las comunicaciones que deba efectuar a su cliente o a otros entes;
- e) la conservación de la evidencia que respalda el contenido de su informe.

Las responsabilidades de las cuales son pasibles los auditores son:

- Responsabilidad profesional: cuando no actúe éticamente puede ser objeto de las penas establecidas por la legislación profesional aplicable (cancelación de la matrícula, suspensión, multas, etcétera), que en nuestro país está contenida en las leyes locales de ejercicio de las profesiones en Ciencias Económicas: Ley Nacional N° 20.488 y Ley Provincial N° 34.

- Responsabilidad civil: por los daños que causen: a) al cliente, por incumplimientos de contratos; b) al cliente o a cualquier tercero interesado en la información contenida en los estados contables.

- **Responsabilidad penal:** principalmente ante la emisión de informes: a) falsos (que contengan inexactitudes); o b) incompletos (que omitan datos requeridos por las normas profesionales o legales vigentes).

Parte de la doctrina considera (referido a la Ley Penal Tributaria) que la profesión de contador público se ha convertido como de alto riesgo y que las obligaciones que se impone a los mismos, desde numerosos textos legales son claramente excesivas y de imposible cumplimiento en algunos casos, y con amenaza de penalidades a todas luces también excesivas (SLOSSE, Carlos A. & GAMONDES, Santiago, *"El contador: una profesión de alto riesgo"*, Enfoques, 2004 (Octubre), 89).

IV.- OBJETIVOS

- En el marco del presente trabajo, el objetivo es analizar la responsabilidad de los auditores a la luz de la doctrina y jurisprudencia actualizada sobre el tema, teniendo presente los precedentes internacionales, que han puesto en escena y en la mira el accionar del profesional en ciencias económicas que actúa como auditor.

- Así también considero adecuado resaltar el valor y la importancia de las DILIGENCIAS a cumplimentar y cómo deben dejarse plasmadas las mismas en el informe de auditoría.

- Elaborar un diagnóstico de la responsabilidad civil y penal de los Contadores Públicos.

- Efectuar un análisis comparativo de las responsabilidades.

- Establecer con precisión las funciones y responsabilidades según sea el marco de actuación que se desempeñen.

- Analizar la responsabilidad civil, penal y profesional del Contador Público según las normas vigentes y su interrelación con otras normas nacionales.

V.- HIPOTESIS

El Contador Público Nacional que actúa en función de auditor de estados contables, debe obrar de conformidad a la ley que rige sus incumbencias profesionales y a todo el plexo normativo del derecho, con la mayor diligencia, pericia, seguridad, solvencia técnica e idoneidad en el desempeño de las mismas, a efectos de evitar consecuencias disvaliosas en la labor profesional de los mismos.

VI.- ESTRATEGIA METODOLOGICA GENERAL Y TECNICAS DE INVESTIGACION

Como todo proceso de investigación y análisis he partido de un qué, para qué, y para quién investigamos.

Partimos de un marco teórico y de los antecedentes disponibles, teniendo en mira que debe mejorarse día a día la idoneidad y calidad técnica de la profesión del Contador Público.

Ello facilita el progreso y prestigio de la profesión, siendo ello un imperativo ético del Contador Público Nacional, frente a sus pares y la sociedad en su conjunto.

Concretamente:

- Se procedió al relevamiento de doctrina y jurisprudencia de autores especializados tanto de la ciencia jurídica como de la ciencia contable.

Las fuentes, opiniones y artículos de doctrinas convergentes y divergentes de diversos autores, con el objetivo de lograr una mayor comprensión, abarcaron distintas aristas del tema abordado.

- Se analizaron criterios y pronunciamientos judiciales en torno a los argumentos que se consideran para encuadrar como correcta la prestación del servicio profesional, y evitar el profesional quedar incurso en responsabilidades civiles, penales y/o profesionales.

- Se precisó el concepto de responsabilidad civil, penal y profesional de los contadores públicos, efectuando una comparación de las responsabilidades.

- En la elaboración de la hipótesis y las conclusiones se estimó pertinente establecer con precisión las funciones y desde allí concluir en las responsabilidades según sea el marco de actuación que se desempeñen.

VII.- CAPITULOS

VII.1.- RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR DE ESTADOS CONTABLES

Las relaciones económicas y financieras del mundo actual requieren, de manera imprescindible, la participación y asesoramiento de los profesionales en ciencias económicas, quienes prestan en la actualidad, no sólo los servicios tradicionales de “llevar la contabilidad”, sino que el marco de tareas e incumbencias es de gran amplitud e importancia.

Actividades como la confección de dictámenes y asesoramiento tributario, auditorías y sindicaturas societarias, peritajes, y también la delimitación de la responsabilidad frente a normas de derecho civil y penal, constituyen temas relevantes en función de la necesidad de obrar con la necesaria diligencia, pericia, previsión y prudencia, de conformidad a las normas y métodos pertinentes y aprobados.

La actualidad y la complejidad interpretativa de las leyes vigentes en nuestro país, en cuanto regulan obligaciones de diversa naturaleza para con los profesionales en Ciencias Económicas, y los fraudes que afectaron a grandes empresas (casos Enron, World Com, Parmalat), sitúan a estos profesionales en un lugar espectante como actores principales, en atención al rol profesional que cumplen como auditores, peritos, asesores, síndicos societarios, síndicos concursales, etc.

En el famoso caso Candler c/Crane, Christmas and Co. se sostuvo que: “Los contadores tienen el deber de tener cuidado no sólo con sus propios clientes, sino con todos aquellos que conocen confiarán en sus informes sobre las operaciones para los cuales han sido preparados”.

Esta sentencia, permitió a terceros demandar por mala praxis a los auditores en caso de comprobar el perjuicio a terceros ocasionado por los informes.

En nuestro país recientemente, en el mes de diciembre del año 2010, se visualiza el fallo de la Sala IV de la Exma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Criminal y Correccional, en donde se decretó 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 (mencionado anteriormente).

La maniobra reprochada habría pasado por "...registrar operaciones inexistentes en los estados contables —luego aprobados por los directivos del Exxel Group— a fin de disminuir los pasivos en compra de mercaderías, aumentando por ende el activo. De tal forma, habrían asentado datos falsos en el balance cerrado al 31 de diciembre de 2000, mediante la emisión y posterior bloqueo o anulación de las notas de débito, con la única finalidad de sobrevaluar la base de negociación del precio de las acciones cuya venta se realizó en abril del año siguiente".

Tratar y resaltar la relevancia y rol del profesional en ciencias económicas, y en especial el del contador público, pone de relieve el aspecto más importante del tema, que es la *responsabilidad* que les cabe frente a sus clientes y terceros; por ello la importancia que debería otorgarse en la carrera de contador público, a la especificidad de estos temas, con análisis sobre doctrina y jurisprudencia.

Sin duda alguna el conocimiento de las normas de ética profesional, y el dictado de resoluciones técnicas marcan pautas importantes, y lineamientos imprescindibles pero se estima que la complejidad del mundo de hoy, unido a la hiperinflación de normas jurídicas que imponen obligaciones hacia el profesional contador público, amerita un repensar del tema, por parte de quienes se encuentran involucrados en la temática.

VII.1.1.- La responsabilidad. Concepto

La palabra responsabilidad aparece en las lenguas europeas a fines del siglo XVIII, y su verdadera carrera comienza en el siglo siguiente.

En sentido concordante, se ha expuesto que el término “responsabilidad” es de origen relativamente reciente; además, el adjetivo castellano “responsable” es más antiguo que el sustantivo abstracto “responsabilidad”, aunque ambos son posteriores a 1700.¹

Sin perjuicio de ello, la palabra “responsabilidad” proviene del latín “respondere” que significa “prometer”, “merecer”, “pagar”. Así, “responsalis” significa: “el que responde” (fiador). En un sentido más restringido “responsum” (“responsable”) significa: “el obligado a responder de algo o de alguien”.

Se ha definido a la responsabilidad como *“un enunciado mediante el que se expresa un juicio de valor negativo (un reproche jurídico) sobre una conducta de un sujeto que ha infringido una norma de un ordenamiento dado. Esta reprobación se pone de manifiesto mediante la consecuencia jurídica que se enlaza a la imputación de responsabilidad; consecuencia que conlleva, como principio, la obligación de reparar el daño.”*²

Por ello se ha dicho que *“Responsabilidad es imputación. Con carácter general la responsabilidad constituye una categoría común a la práctica totalidad de los órdenes jurídicos. Se habla así de responsabilidad civil, penal, administrativa, fiscal, asociativa, social ..., incluso política. Cada una de ellas posee un particular régimen jurídico en cuanto a sus presupuestos, elementos y efectos. Cuando un sujeto incumple un deber o una obligación o cuando causa un daño, es responsable siempre que el incumplimiento o el daño le sea imputable. Desde esta perspectiva puede afirmarse que la responsabilidad descansa sobre un determinado título de imputación.”*³

¹-CRUZ Manuel, Los filósofos y la responsabilidad moral, en La responsabilidad en el derecho, Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid, Nº 4, Madrid 2000, p. 16.

²-SANZ ENCINAR, A., El concepto jurídico de responsabilidad en la teoría general del derecho, cit., en Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid. Nº 4, p. 54.

³-REGLERO CAMPOS, Fernando, Tratado de responsabilidad civil, Aranzadi, Navarra, 2002, p. 48, Nº 7.

VII.1.2.- Tipos de responsabilidad

Existen tres tipos de responsabilidades que puede imputarse al contador público en el ejercicio de su profesión como tal, y especialmente en su desempeño como auditor de estados contables, ellas son: *la responsabilidad civil, la penal y la administrativa.*

VII.1.2.1.- Responsabilidad Civil. Concepto

Responder civilmente es el deber de resarcir los daños, ocasionados a otros, por una conducta lesiva antijurídica o contraria a derecho. Por lo tanto, ser civilmente responsable significa estar obligado a reparar por medio de una indemnización, un perjuicio sufrido por otras personas. En definitiva, es dar cuenta a otro del daño que se le causara.

Es decir que, la responsabilidad civil implica reparar o resarcir los perjuicios causados.

Esta reparación puede ser:

- *In natura*: volviendo las cosas al estado anterior al evento dañoso o lo más parecido posible al mismo; ó
- de no ser factible ello, o así preferirlo el damnificado, mediante la indemnización pecuniaria sustitutiva.

Se ha dicho que *“La responsabilidad es la obligación de reparar el daño causado a otro por un acto contrario al orden jurídico. Ella tiende a borrar las consecuencias del hecho perturbador, de ese desorden”*.⁴

La responsabilidad presupone un deber jurídico (del cual debe responder el individuo), pero no debe confundirse con él.

El deber jurídico es la conducta que, de acuerdo con un orden jurídico, se debe hacer u omitir; quien la debe hacer u omitir es el sujeto obligado.

⁴LE TOURNEAU, Philippe – CADIET, Loic, Droit de la responsabilité, cit., 1998, p. 1, N° 2.

“El deber jurídico preexistente a toda relación jurídica es el de no dañar (alterum non laedere)”.⁵ Así lo ha sostenido, desde antaño, nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación. La Constitución Nacional prevé en su art. 19º la prohibición de todos los hombres de perjudicar los derechos de terceros.

La obligación de reparar nace cuando alguien resulta perjudicado como consecuencia de la violación de un deber jurídico preexistente, pues los individuos están sometidos a un orden jurídico, con el doble alcance de observar el deber de cumplir las normas o atenerse a las consecuencias derivadas del incumplimiento, que consiste en la indemnización de los daños y perjuicios.

El responsable de un hecho ilícito es aquél individuo que debe sufrir las consecuencias de sanción que al hecho ilícito se imputan, sea o no el dañador, puesto que, puede ser responsable un sujeto que debe responder por otro y que no ha causado el daño personalmente.

VII.1.2.2.- Responsabilidad Penal. Concepto

Le Tourneau ha expresado que *“el delito penal es el hecho que afecta al interés público, que vulnera suficientemente los valores juzgados fundamentales para la sociedad para que su autor sea penado por ello, en ocasiones, con la pérdida de su libertad personal o ambulatoria”*.⁶

La responsabilidad penal aparece como una sanción a los autores de hechos que causen un daño a la sociedad, es decir, que amenacen el orden social. Este castigo será más severo cuanto más grave fuera la perturbación social.

⁵-SCBA, 22/04/86, “Gonzalez, Luis Arnoldo c. Centenera Fábrica Sudamericana de Envases”, AyS 1986 – I, pag. 464.

⁶-LE TOURNEAU – CADIET, Droit de la responsabilité, cit., p. 31, N° 76.

En el ámbito penal ninguna acción puede ser castigada sin que exista un texto que la prohíba: *nulla poena sine lege*, sin este principio, la libertad individual dejaría de ser garantizada.

Además para acusar a un individuo es necesario que su conciencia le reproche el acto que ha cometido. La responsabilidad penal exige, en principio, la responsabilidad moral y, por consiguiente, un análisis subjetivo del estado de ánimo del agente. Cuanto más grande sea la responsabilidad moral, más severo deberá ser el castigo. Sin embargo, hay casos en los que la necesidad del mantenimiento del orden obliga al legislador a reprimir el acto fuera de toda investigación subjetiva, como las contravenciones y los delitos de imprudencia.

VII.1.2.3.- Distinción entre responsabilidad Civil y Penal.

Es Fundamental la distinción y la delimitación de los alcances de estos dos tipos de responsabilidades.

“La diferencia más neta entre responsabilidad civil y penal la marca el hecho de que la responsabilidad civil puede recaer sobre personas diferentes de aquellas que han cometido el delito, mientras que en la responsabilidad penal, la imposición de una sanción requiere inexcusablemente haber participado, en algún grado, en la comisión del ilícito”.⁷

Esta diferencia trae aparejada una consecuencia muy importante: una persona puede ser absuelta en cuanto a su responsabilidad penal, pero igual puede ser pasible de responsabilidad civil.

⁷QUINTERO OLIVARES, Gonzalo, Las personas civilmente responsables, en QUINTERO OLIVARES, Gonzalo – CAVANILLAS MUGICA, Santiago – DE LA LLERA SUAREZ – BARCENA, Emilio, La responsabilidad civil ex delicto, Aranzadi, Navarra, 2002, p.145.

Adoptando sobre este tema la didáctica y clara conceptualización que realiza Marcelo López Mesa, se considera que la diferencia entre ambas está dada teniendo en cuenta a quien afecta el daño producido:

- para el caso en que el daño afecte a la sociedad en su conjunto, se dice que existe responsabilidad penal.
- en cambio para el caso en que el daño incida directamente sobre una persona determinada se entiende que existe responsabilidad civil.

Por lo tanto, la responsabilidad penal afecta, incide, sobre intereses y valores públicos de la sociedad en su conjunto, configura un perjuicio social, razón por la cual para quien realiza conductas tipificadas como delitos, se imponen sanciones.

La responsabilidad civil, en cambio, al causar concretamente daños privados, no tiene por objeto la sanción o penas a quien comete el acto antijurídico, sino tiende a la reparación del perjuicio causado.

Otra diferencia radica en que, en materia de responsabilidad civil no es necesario que un texto prevea especialmente el perjuicio sufrido por la víctima para que ésta pueda demandar reparación. Es decir, no se requiere el cumplimiento estricto del principio de tipicidad, que en materia penal es de cumplimiento indiscutible.

Se concluye en este punto teniendo presente que en la responsabilidad civil, siempre existe un daño; ello puede no acaecer en la responsabilidad penal.

VII.1.2.4.- Responsabilidad Administrativa. Concepto

A este tipo de responsabilidad, pertenecen aquellos actos o hechos que sin tipificarse como un delito, perturban el normal, cabal y adecuado cumplimiento de las funciones asignadas a la persona.

La acción u omisión de las funciones de una persona, que de una u otra manera perjudique el correcto desempeño de un determinado ente, conlleva una responsabilidad

y una sanción disciplinaria, sanción que será gradual según la gravedad o levedad de la falta, y de las consecuencias de ésta.

Corresponde a los Consejos Profesionales dentro de sus respectivas jurisdicciones cuidar que se cumplan los principios de ética que rigen el ejercicio profesional de Ciencias Económicas.

Cualquier Código de Etica debería, como mínimo, enunciar los principios que han de guiar la conducta de las personas comprendidas en su ámbito normativo y facilitar el eventual juzgamiento de tales conductas. Adicionalmente, el código podría incluir normas de actuación coherentes con dichos principios.

VII.1.3.- La responsabilidad de los profesionales liberales en nuestro Código

La responsabilidad profesional es aquella en la que incurre el que ejerce una profesión, al faltar a los deberes especiales que ésta le impone, requiriendo para su configuración de los mismos elementos comunes a cualquier responsabilidad civil.

En general los Códigos del siglo XIX no contemplaron específicamente en sus normas la temática de la responsabilidad de los profesionales en general ni, menos aun, de los contadores en especial.

El derecho argentino vigente no contiene normas que regulen la responsabilidad de los profesionales, ni aspectos tan esenciales de la misma como el alcance del deber de información que les es exigible a éstos respecto de sus clientes, de la índole de la obligación que contraen (si es de medios o resultado), etc.

La responsabilidad de los profesionales en el Código Civil Argentino, desde su sanción hasta nuestros días se presenta borrosa y llena de interrogantes. El legislador se ha mostrado, también a lo largo del siglo XX, elusivo respecto de su regulación.

Es así que la magistratura y la doctrina han tratado de llenar los vacíos dejados por la legislación, realizando elaboraciones carentes de uniformidad.

Por lo expuesto, cabe decir que la importancia de la responsabilidad de los profesionales no se condice con esta pasividad, inacción o prescindencia legislativa, siendo urgente revertir esta cuestión.

VII.1.4.- La responsabilidad profesional y el Proyecto de Código Civil y Comercial de la Nación

El Proyecto de Código Civil y Comercial (Comisión de Reformas – Decreto 19/2011) aborda el tema de los profesionales liberales en el marco de la Sección Novena titulada “Supuestos especiales de responsabilidad”. En su art. 1.768 legisla la actividad del profesional liberal, ajustándolo a las reglas de las obligaciones de hacer y destacando que se trata de una responsabilidad subjetiva, salvo que se haya comprometido a un resultado concreto.

Art. 1.768: La actividad del profesional liberal está sujeta a las reglas de las obligaciones de hacer. La responsabilidad es subjetiva excepto que se haya comprometido un resultado concreto. Cuando la obligación de hacer se preste con cosas, la responsabilidad no está comprendida en la Sección 7ª, de este Capítulo, excepto que causen un daño derivado de su vicio. La actividad del profesional liberal no está comprendida en la responsabilidad por actividades riesgosas previstas en el artículo 1.757.

De acuerdo a este Proyecto, las obligaciones de hacer son aquellas cuyo objeto consiste en la prestación de un servicio o en la realización de un hecho, en el tiempo, lugar y modo acordado por las partes.

La prestación del servicio puede consistir en realizar cierta actividad, con la diligencia apropiada, independientemente de su éxito; o en procurar al acreedor cierto resultado concreto, con independencia de su eficacia; o en procurar el resultado eficaz prometido. Se relacionan con el ejercicio de los profesionales liberales y su incumplimiento se encuentra sometido a las reglas generales.

La clave se centra en la diligencia apropiada, más aún en los casos en que el profesional se haya comprometido a obtener un resultado concreto, no alcanzarlo es demostración suficiente del incumplimiento, sin perjuicio de la demostración de eximentes del deber de responder.

Asimismo, el art. 1.768 refiere a que *cuando la obligación de hacer se preste con cosas, la responsabilidad no está comprendida en la Sección 7ª, de este Capítulo*, es decir que solo quedará comprometida la responsabilidad del profesional en tanto y en cuanto al utilizar una cosa se cause daño derivado de su vicio (entendido éste como una anomalía que torna impropia a la cosa para su destino).

De esta manera, el Proyecto de Código Civil y Comercial de la Nación disipa dudas e incertidumbres que el tratamiento específico de las responsabilidades profesionales pueda originar sobre quienes se dedican a tales actividades.

VII.1.5.- La responsabilidad de los profesionales en Ciencias Económicas

La responsabilidad de los profesionales en ciencias económicas es una parte de la responsabilidad civil, el segmento de ella que abarca la responsabilidad en que incurren quienes poseen conocimientos específicos en la rama contable, derivados de una formación universitaria.

*“La responsabilidad civil profesional es, en suma, la que deriva de una infracción típica de ciertos deberes propios de la actividad profesional de que se trate”.*⁸ Quien se desempeña en una profesión debe poseer los correspondientes conocimientos teóricos y prácticos, y obrar con ajuste a las reglas y métodos pertinentes, y con la necesaria diligencia y prudencia.

Los profesionales pueden ejecutar actos o incurrir en omisiones perjudiciales para quienes requirieron sus servicios y aun para terceros; puesto que la obtención de un diploma universitario no garantiza que la gestión profesional haya de ser siempre correcta y eficiente.

⁸TRIGO REPRESAS, Félix A. – LOPEZ MESA, Marcelo J., Tratado de la responsabilidad civil, cit., T II, pp. 277.

La responsabilidad profesional ha pasado en los últimos años de ser un tema de gabinete o mero interés académico, a constituir una materia de práctica frecuente para abogados, y no siempre como asistentes letrados, sino muchas veces como demandados.

Aunque existen muchos litigios contra diversas clases de profesionales, en nuestro país los más corrientes son aquellos en que los médicos son demandados, y en segundo lugar se encuentran los casos en que se demanda a abogados y escribanos por diversos déficit en la prestación de sus servicios profesionales. Sin embargo, en el extranjero, los juicios más importantes en lo atinente a cuantía económica dirigidos individualmente contra profesionales, son los iniciados contra los auditores de compañías quebradas en dudosas circunstancias como ENRON, WORLDCOM o PARMALAT.

Si se tiene en cuenta que la responsabilidad civil profesional es tan sólo un capítulo dentro del concepto genérico de responsabilidad civil, no se puede dejar de observar que, en la actualidad, al ejercicio de la profesión de contador público, cada día le son impuestas mayores obligaciones y responsabilidades en su accionar, producto de la complejidad de las leyes vigentes.

Cabe señalar que luego de los fraudes provocados en grandes empresas, Estados Unidos aprobó en el año 2002 una ley de Gobierno de Empresa (llamada ley Sarbanes-Oxley), en la que penaliza con veinticinco años de cárcel efectivos para los fraudes accionarios, e impone multas de hasta cinco millones de dólares para los administradores que, con dolo, falseen la contabilidad o manipulen la información contable.

Además establecieron para todas las empresas que cotizan sus acciones o emiten obligaciones negociables en el mercado de EEUU, una serie de obligaciones para sus directivos, y medidas de seguridad para los entes contables, debiendo separar las funciones de auditoría y consultoría para evitar conflictos de intereses cuando una firma de auditoría realice trabajos de consultor para una empresa. Esto reduce la posibilidad

que el auditor cuestione, a la gerencia, registros contables que no considere como fiables.

Se pretende en consecuencia, con la regulación y delimitación de las responsabilidades, crear un marco jurídico adecuado de protección hacia los terceros en la sociedad actual.

En países como Inglaterra y Estados Unidos se constata un panorama de alta conflictividad relacionada con la labor de los profesionales en ciencias económicas.

Por ello se mencionaba que en nuestro país no era frecuente escuchar que los contadores públicos podrían ser pasibles de demandas por daños y perjuicios, ante presuntas fallas en los estados contables sobre los cuales han emitido dictamen.

En la actualidad se observa, por el contrario, tanto en doctrina como en la jurisprudencia, que la tendencia está orientada hacia la profundización y agravamiento de la responsabilidad civil y penal del contador público, y no hacia su exclusión, de allí que se considera importante asumir el compromiso y el esfuerzo de valorar el conocimiento exacto y preciso de las normas sobre el tema.

Tratar y resaltar la relevancia y rol del contador público, pone de relieve, el aspecto más importante del tema, que es la responsabilidad que les cabe frente a sus clientes y terceros.

Se observa que, en el escenario de las responsabilidades, el ejercicio de la profesión de contador público (de conformidad con las incumbencias profesionales otorgadas por el Estado), se rige por normas legales y reglamentarias, que dictan los Consejos Profesionales que los nuclean y la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas.

Las citadas entidades, en tanto cumplen un rol legal importante al delegarle los Estados Provinciales el control de la matrícula, deben extremar su accionar en la emisión

y consideración de instrumentos y directivas técnicas que tiendan a evitar acciones disvaliosas de sus colegiados, ya que ello redundará en beneficio de toda la sociedad.

Sin duda alguna el conocimiento de las normas de ética profesional, y el dictado de resoluciones técnicas marcan pautas importantes y lineamientos imprescindibles, pero se estima que la complejidad del mundo de hoy unido a la hiperinflación de normas jurídicas que imponen obligaciones hacia el profesional contador público, amerita un repensar del tema, por parte de quienes se encuentran involucrados en la temática.

En la práctica, las situaciones, conflictos, juicios y controversias concretas, se presentan junto a un abanico complejo de diferentes normas y prelación jurídicas, en ordenamientos disímiles lo que puede generar confusión, diferentes criterios en cuanto a la aplicación de sanciones, o bien desmedidas, o a absolver de las mismas ante una deficiente actuación profesional generadora de responsabilidades.

Por tal motivo, se considera que el contador público, debe extremar los cuidados y las diligencias en la realización de su tarea profesional. No sólo en la observancia de las resoluciones técnicas que le impone el ejercicio de su profesión, sino de todo el plexo del derecho vigente, previendo y evitando los posibles daños que, con su accionar, puede generar a sus clientes y/o terceros.

A tal fin es necesario una constante capacitación y extremo cuidado en la prestación de su tarea, sin dejar de lado el rol que sobre el punto tiene el Poder Judicial, en tanto tiene la trascendental función de determinar, en última instancia, la responsabilidad que, con la acción u omisión, pudo generar el profesional en ciencias económicas.

El Dr. Carlos Gherzi, especialista en temas atinentes a “Responsabilidad Civil”, y en un certero diagnóstico sobre el tema, lo resume acabadamente cuando dice: “la complejidad en los mercados, y las relaciones económicas entre las empresas y las socioeconomías, entre éstas y los consumidores, se han vuelto cada día más complejas;

de allí que los distintos profesionales de Ciencias Económicas puedan desempeñar un rol y cumplir funciones esenciales para la menor asunción de riesgos y optimizar la eficiencia empresarial y la eficacia en las relaciones de mercado, así como mejorar y valorar el consumo y consumidores. Dada esta importancia y trascendencia profesional, es necesario y hasta imprescindible, generar conductas éticas y responsabilidades administrativas, civiles y penales pues la valoración social de las conductas es el pilar de toda organización de tal forma que el funcionamiento de instituciones públicas y privadas se jerarquice”.

VII.1.6.- Ley 20.488. El Ejercicio Profesional del Contador Público

Por lo mencionado en párrafos anteriores, es de vital importancia poder circunscribir el concepto de *“ejercicio de la profesión”*, para poder delimitar, demarcar con precisión, su responsabilidad *“en el ejercicio de la profesión de contador público”*, teniendo en cuenta cada una de las tareas que puede cumplir, según la incumbencia profesional que ostenta, a tenor de la Ley Nacional N° 20.488/73. Dicha Ley, modificada por el decreto 240/99, configura la normativa general que rige las incumbencias profesionales y el ejercicio de las profesiones egresadas de las facultades de Ciencias Económicas (ANEXO 1). A su vez, en la Provincia de Misiones la actividad del profesional en ciencias económicas está regulada por la Ley N° 34 (ANEXO 2).

Se considera que los profesionales en Ciencias Económicas ejercen la profesión cuando realizan actos que supongan, requieran o comprometan la aplicación de conocimientos de tales personas, ejemplo: dictámenes, pericias, presupuestos, informes, liquidaciones impositivas, ejercicio de la sindicatura societaria y concursal, como así todos aquellos actos, que por ley o reglamentación dictada en consecuencia, ostenten incumbencia profesional. Son características propias de la profesionalidad, la autonomía

técnica, la habitualidad, la reglamentación, la habilitación, la presunción de onerosidad, sujeción a normas reglamentarias y éticas.

Como sostiene Mariano Yzquierdo Tolsada, se está ante un profesional liberal, cuando ejerce su actividad con independencia y aceptando el riesgo de la eventualidad de sus propios ingresos, como así también cuando no exista subordinación del profesional a su cliente.

En la exposición de motivos del proyecto de la Ley 20.488, se expresó, en mayo de 1973, la importancia y el rol del profesional en ciencias económicas, y se establecieron sus incumbencias: "... parece ocioso destacar la trascendencia que dicha rama del saber tiene en las múltiples actividades del quehacer nacional, que se vinculan tanto con la elevación del nivel científico y cultural del país, como con el de los fines de contralor y organización en los aspectos económicos y financieros. Los profesionales en Ciencias Económicas intervienen en la mayor parte de las actividades de la economía tanto en la esfera pública como en la privada, brindando apoyo técnico a otras profesiones y actividades mediante los estudios inherentes al quehacer económico... Es una realidad que la evolución tecnológica y social ha avanzado rápidamente en el orden de las Ciencias Económicas, tan ligadas a fenómenos de carácter político y social. En respuesta a tales requerimientos, las Universidades han ido ampliando sus planes de estudio para emprender nuevas especialidades profesionales adaptadas a las exigencias socioeconómicas del país....La ley proyectada será un eficiente instrumento para el mayor desarrollo del patrimonio nacional, tanto en su aspecto económico como cultural..."

El art. 13º de la citada norma legal expresa las tareas para las cuales se requiere título de Contador Público o equivalente.

En todos los dictámenes, deben respetar las normas reglamentarias que a tales efectos aprueben las agrupaciones profesionales que los nuclean.

De la lectura de las incumbencias profesionales del contador público, nadie puede tener dudas hoy de la relevancia y de las dificultades por las que atraviesa la profesión.

VII.1.7.- El rol del Contador Público en la emisión de dictámenes

De conformidad a lo normado en el art. 3º de la Ley 20.488, el Contador Público Nacional puede realizar informes técnicos, auditorías y evacuar consultas en la materia.

Estos dictámenes de contadores públicos pueden ser consecuencia de la solicitud que un particular realice, o bien como consecuencias de normas jurídicas que lo imponen.

Según William Leslie Chapman, el dictamen “es la expresión de un juicio acerca de un tema, emitido con razonamientos fundados en las conclusiones emergentes de una tarea técnica, efectuada de acuerdo con normas básicas establecidas”.⁹

En la elaboración de los dictámenes, deben observarse las normas establecidas por las Resoluciones Técnicas, a fin de dotarlos de veracidad e independencia.

Se considera que en la tarea de elaboración de los mismos, el profesional contador, deberá extremar los cuidados y la diligencia, porque su tarea no termina en simplemente transcribir lo que observa en los libros.

Su pericia, conocimientos y preparación sobre los temas que observa y analiza, lo capacita para informar, sobre todo cuanto observa, y opinar con fundamento, solvencia técnica, objetividad e independencia, sobre los puntos sometidos a su consideración.

No se mensura, muchas veces, desde la práctica de la profesión de contador público, los daños que puede generar la conducta, ya sea positiva u omisiva del profesional, reñida con normas éticas y legales.

En efecto, no sólo puede incurrir en responsabilidad respecto del cliente, en virtud de un dictamen que inobserva normas o bien omite la consideración de puntos

⁹CHAPMAN, William Leslie. Responsabilidad del profesional en ciencias económicas. Editorial Macchi, Buenos Aires, 1979, pág. 12.

relevantes, sino también puede ocasionar daños y perjuicios a terceros que hayan tenido en cuenta su dictamen, por ejemplo a la hora de celebrar una determinada operación financiera.

Efraín Hugo Richard traza un panorama respecto de la responsabilidad de los profesionales en las Ciencias Económicas que ocupan posiciones ya sea de síndicos, comisiones fiscalizadoras, auditores, revisores de cuentas y sostiene que han tomado especial relevancia en la actualidad por los escándalos advertidos y al cuestionamiento de un sistema que funcionó, en muchos casos como una fachada normal.

Afirma este prestigioso jurista que, muchas veces los profesionales en Ciencias Económicas se amparan en las legislaciones que ellos mismos producen y que les permite, de esa manera, eludir responsabilidad a través de notas o reservas o explicaciones confusas.¹⁰

Es importante resaltar que la emisión de dictámenes debe ser una verdadera labor investigativa y de contralor, alertando sobre eventuales irregularidades e informando de manera veraz, objetiva e independiente, tal como lo disponen los art. 15 y 39 del Código de Ética Unificado para los Profesionales en Ciencias Económicas de la República Argentina.

VII.1.8.- Auditoría. Concepto y características

La importancia de la labor profesional del auditor, amerita una revisión de los conceptos y definiciones que, caracterizada doctrina, nos brinda.

“La auditoría es un control externo asumido contractualmente por un profesional, depositario de la fe pública, absolutamente independiente de la empresa, cuya situación patrimonial, económica y financiera deberá dictaminar”¹¹.

¹⁰ RICHARD, Efraín Hugo “En torno a la responsabilidad de los profesionales en ciencias económicas”. WWW. Acader.com.ar

¹¹ CARLINO, Bernardo “Acerca de la sindicatura de la sindicatura optativa”. Revista La Información Tomo XLIX marzo de 1984 pág. 595.

Por su parte, Ernesto Martorell, considera que *“Auditar, en términos generales es poner en marcha un proceso de revisión y verificación (de datos y/o información y/o comprobantes) que se realiza mediante procedimientos y técnicas establecidas científicamente, para emitir una opinión profesional sobre la materia que es objeto de ella”*¹².

La auditoría de los estados contables consiste en el examen de los mismos por parte de un profesional independiente, con el propósito de emitir una opinión técnica a su respecto. Su objeto es *“añadir credibilidad a las manifestaciones de la gerencia en los estados contables”*.¹³

“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 solo 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”.¹⁴

Es decir que, *“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”*.¹⁵

Garreta Such ha enunciado los presupuestos de la auditoría: *“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*

¹²-MARTORELL, Ernesto *“Nuevamente sobre la responsabilidad de los auditores. ¿Por qué buenos contadores efectúan pésimas auditorías? Revista la Ley del 13-10-02 pág. 1.*

¹³-LOPEZ MESA, Marcelo J., *La responsabilidad civil de los auditores, en L.L. del 20-10-2003, p. 1, Nº II.*

¹⁴-Tribunal Supremo de España; Sala 3ª, Secc. 3ª, 16/2/95, ponente: Sr. Martínez Sanjuán, Rep. La Ley (España), 1995, Nº 7143, citado por LOPEZ MESA, ob. Cit., p. 1, Nº II, nota 12.

¹⁵-Audiencia Provincial de Barcelona, Secc. 16ª, 31/7/2000, ponente: Sr. Foncillas Sopena, en Sist. Infor. El Derecho (España), caso 2000/41.262, citado por LOPEZ MESA, ob. Cit., p. 2, Nº III y nota 17.

revisada para la elaboración de su contabilidad y evaluar así la fiabilidad que se desprende de ella.

VII.1.9.- El Auditor. Concepto

Puede definirse la función del auditor, como el examen de los libros, comprobantes registros de contabilidad de un ente público o privado, con la finalidad de averiguar la corrección o incorrección de sus registraciones.¹⁶

Es fundamental que el auditor posea *independencia* con relación al sistema objeto de la auditoría.

Se sostiene que el auditor debe planear y desarrollar la auditoría, tratando de lograr una expectativa razonable de que detectará los errores que, individualmente o en su 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 sobre 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 de los estados contables.¹⁷

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

a) decisiones de los organismos a cuyo cargo esté la vigilancia del ejercicio profesional (consecuencias profesionales emergentes de una responsabilidad profesional);

¹⁶ FERNANDEZ, Luis Omar "Vocabulario de la Hacienda Pública" Editorial La Ley Buenos Aires, 2003, pág. 14.

¹⁷ Comisión de estudios de auditoría, Consejo profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal, Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, Dr. Armando Casal, Coordinador, Buenos Aires, 1992, pág. 15)

b) la aplicación de leyes civiles que obliguen a pagar indemnizaciones por perjuicios (consecuencias patrimoniales derivadas de una responsabilidad civil);

c) sentencias penales aplicadas por actuaciones delictivas, en cuyo caso existiría una responsabilidad penal que podría tener consecuencias personales (prisión), patrimoniales (multas y resarcimientos de daños) o profesionales (inhabilitación temporal o definitiva del título).

VII.2.- RESPONSABILIDAD CIVIL DEL AUDITOR DE ESTADOS CONTABLES

Enrique Fowler Newton define a la auditoría de estados contables, como el examen de un juego de estados contables, hecho con el propósito de emitir una opinión que indique si, en sus aspectos significativos, fueron preparados aplicando determinadas normas contables.

En cuando a la consideración de la responsabilidad de los auditores, Enrique Fowler Newton sostiene que los mismos deben reparar los daños que causen:

- Al cliente por los incumplimientos de contratos.
- Al cliente o a cualquier tercero por negligencia o dolo en la ejecución de la tarea o en la preparación de su informe.

Expresa además, que en la lista de posibles demandantes, se incluye a todo tercero porque los auditores no deben olvidar que su informe puede ser utilizado por cualquier persona y que la responsabilidad es frente a toda la sociedad.

En estos casos la responsabilidad civil se rige por las normas que rigen en el lugar donde se prestó el servicio.¹⁸

¹⁸ FOWLER NEWTON, Enrique, "Responsabilidad del auditor de Estados Contables por su mala praxis (primera parte)". Revista Enfoques, Editorial La ley, Marzo de 2004 pág15.

Ahora bien, para analizar la responsabilidad del contador público, en su carácter de auditor de los estados contables, es necesario definir qué es la contabilidad, y el concepto de estados contables.

Como contabilidad se entiende *“... el lenguaje de los negocios, por lo cual no importa el enfoque que adoptemos siempre vamos a concluir que el sistema contable en lo que atañe a la subfunción de generar informes para terceros es un medio, cuyo fin debe ser representar lo más fielmente posible, conforme el marco técnico disponible de la realidad económico financiera de las empresas. Con una característica trascendental: la calidad de la información debe ser imbuída de una cualidad de confiabilidad aún sacrificando otro aspecto cualitativo informativo esencial como lo es la pertinencia.”*¹⁹

En tanto, los Estados contables *“... son documentos que se confeccionan con determinados fines, mediante una adecuada recopilación y ordenamiento sintético de datos registrados en la contabilidad. El objeto de estos informes contables es brindar información principalmente cuantitativa sobre el ente emisor utilizable por los usuarios más comunes para la toma de decisiones económicas y financieras”*.²⁰

Esos estados contables, deben reunir determinadas características.

Son preparados por un ente para su presentación ante terceros, a modo de rendición de cuentas (ante acreedores, entes de fiscalización, etc), y la información que consigna emana de la contabilidad del ente.

Son habitualmente utilizados por los receptores para la toma de decisiones de inversión o para el ejercicio de actividades de supervisión o inspección.²¹

Rusenás afirma que no constituyen un fin en sí mismo, sino que representan un medio, a través de cuyo desarrollo e integración se puede llegar a la base o sustento de

¹⁹-RIGLOS, Miguel Esteban “Análisis e interpretación de los Estados Contables, enfocado a empresas en crisis, infracapitalización empresarial y limitación de la responsabilidad patrimonial. Editorial la Ley Bs, As, 2002, pág. 24.

²⁰-FERNANDEZ, Luis Omar, “Vocabulario de la Hacienda Pública”. Editorial la Ley, Bs. As. 2003, pág. 75.

²¹-FOWLER NEWTON, Enrique, “Tratado de Auditoría” tercera Edición. Editorial La Ley, Buenos Aires, 2004 Tomo I, pág. 3

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

Sostiene, además, que la información de los estados contables no necesariamente debe ser exacta, ya que incluye algunos conceptos y valores basados en estimaciones o en la posibilidad de acaecimiento de hechos o sucesos futuros.

Concluye que los estados contables también son falsos o incompletos cuando lo que expresan cualitativa y cuantitativamente no está respaldado por los bienes físicos a que se refieren, así como también los títulos que aseguren la titularidad de la propiedad.²²

Para que una actividad pueda encuadrarse como de auditoría, y con ello pueda evaluarse una eventual responsabilidad civil de quien la realiza, debe observarse:

1) Actividad de análisis 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;

2) Realizada por una persona calificada de *independiente*; estando establecido en la Resolución técnica N° 7 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, normativa del Banco Central y el art. 18 del reglamento de la Comisión de Valores, los requisitos que se consideran relevantes para acreditar la

²²-RUSENAS, Rubén Oscar "Balances Falsos e Incompletos. Responsabilidades de directores, síndicos y auditores" La Ley, Buenos Aires, 2002, pág. 131/159/165 y sgtes.

independencia. Se trata de una actividad profesional y además independiente de quien contrató sus servicios de revisión y verificación;

3) El objeto de la auditoría es la *emisión de un informe* que concluye con la opinión responsable de los documentos contables examinados, teniendo en cuenta que la finalidad de la auditoría de cuentas es la de emitir informes con eficacia precisamente frente a terceros haciendo fe de la veracidad de los asientos contables auditados.

4) El profesional que expresa la opinión es *responsable* de la misma y de los datos contenidos en ella y de los daños que genere la información que no refleje la realidad que corresponde.²³

Como corolario de lo expuesto, el auditor responde civilmente por los daños que causa, al incumplir obligaciones que emergen del contrato celebrado con el ente que audita, por ejemplo cuando no emite el informe de auditoría, su presentación es tardía o defectuosa.

También responde frente a terceros cuando incumple el deber genérico de no dañar, y su conducta es antijurídica. Responde asimismo cuando su informe no refleja la realidad o situación patrimonial del ente auditado, o bien por no vigilar correctamente, o ejercer el control.

En el caso en que los administradores del ente hayan cometido delitos, y no sean denunciados por el auditor, debe meritarse si el auditor es cómplice, y en tal caso sería de aplicación el art. 1.081 del Código Civil.

Para el caso que el auditor, haya actuado con dolo (intención de dañar), en la emisión de su informe, es solidariamente responsable por los daños producidos ante los ilícitos que debió auditar y denunciar, siendo aplicables los arts. 1.072; 1.073; 1.077; 1.078; 1.079; 1.081 y 1.082 del Código Civil.

²³-LOPEZ MESA ; Marcelo "Responsabilidad Civil y Penal de los profesionales en ciencias económicas". Editorial la ley, Buenos Aires 2005 y siguientes.

La responsabilidad civil del auditor puede clasificarse también en **contractual** o **extracontractual**.

La responsabilidad en el derecho civil se define como contractual si está motivada en el incumplimiento de un contrato legal y como extracontractual cuando deviene un perjuicio ajeno a todo ligamen convencional.

Se considera que la responsabilidad del auditor puede ser contractual, en el caso que el perjuicio lo sufra su cliente.

En este caso son de aplicación los arts. 519 a 522 del Código Civil, y en cuanto al plazo de prescripción es de diez (10) años, de conformidad al art. 4.023 del mismo Código.

Las situaciones más habituales, y que se dan en la práctica, lo son por falta de cumplimiento del informe en tiempo y forma, o bien por cumplimiento defectuoso o erróneo, por ejemplo cuando la contabilidad no es auditada de conformidad a las normas legales y reglamentarias vigentes, o no detectando fraudes, o errores, ocasionándose con ello un daño a su cliente.

La responsabilidad del auditor será extracontractual frente a los terceros. Se da fundamentalmente cuando éstos toman decisiones financieras o de inversión, sobre la base de la auditoría realizada, y sufren perjuicios como consecuencia de un informe de auditoría defectuoso, o sin los estándares reglamentarios correspondientes.

En este caso, el plazo de prescripción es de dos años, mientras que el régimen legal aplicable está dado por los arts. 1.109 del Código Civil, en cuanto expresa: *“Todo el que ejecuta un hecho que por su culpa o negligencia, ocasiona un daño a otro, está obligado a la reparación del perjuicio. Esta obligación es regida por las mismas disposiciones relativas a los delitos del derecho civil”*.

Por otro lado, crítico con el desempeño de los auditores, el Dr. Ernesto Martorell, considera que las obligaciones que asume el auditor son obligaciones de RESULTADOS

e indica cuáles son algunos de los supuestos que pueden generar responsabilidad civil para los auditores, a saber:

“a) ocultamiento u omisión, en el dictamen o informe, de la existencia de pasivos ocultos o falta de previsión de obligaciones, con posibilidad de ser exigidas.

b) invocar que se actúa por muestreo, sin incluir áreas claves donde los ilícitos fueron cometidos y la información falsa fue suministrada.

c) alegación de que los hechos que podrían variar la información suministrada por los estados contables, ocurrieron ya concluidas las tareas de campo y que por ello no fueron reflejadas en el informe.

d) actuar sin la adecuada profesionalidad, y en violación a normas como la ley penal tributaria, contrato de trabajo etc.

e) realizar una auditoría liviana, dando por efectuado que está todo correcto y acertadas las afirmaciones de los estados contables y certificando que está todo correcto.

f) cometer errores en la identificación de afirmaciones relevantes a ser examinadas o cotejadas con otros elementos.

g) insuficiencia de control, o emisión de informes en términos confusos etc.²⁴

Por su parte, Enrique Fowler Newton recomienda para evitar actuaciones disvaliosas en lo que respecta al accionar de los auditores de estados contables:

- *Investigar la integridad de los administradores potenciales, ya que su mala conducta puede aumentar el riesgo de fraude contable.*

- *Documentar por escrito las obligaciones asumidas con el cliente mediante contratos o intercambio de correspondencia.*

- *Contratar seguro de responsabilidad por un importe adecuado al nivel de actividad y a los riesgos asumidos.*

²⁴-MARTORELL, Ernesto, “De auditores, auditorías, y escándalos corporativos: visión actual de la actividad desde la perspectiva del derecho” En Revista de Derecho de Daños Editorial Rubinzal Culzoni, Santa Fe tomo 2004-I-pág. 235.

• *Conservar la evidencia de las auditorías efectuadas mientras la responsabilidad civil no haya prescrito*.²⁵

Sobre la base de las consideraciones expresadas, y reuniéndose los presupuestos exigidos para configurar la responsabilidad civil, y probado debidamente el daño, el auditor puede ser condenado a resarcir los daños y perjuicios derivados de su accionar a título de dolo o culpa.

Se considera que la producción de informes imprecisos, carentes de independencia (en tanto elemento esencial de la labor del auditor), tratando de deslindar responsabilidades a través de anotaciones o reservas genéricas, y dando lugar a una información no ajustada a la realidad, constituyen presupuestos aptos para dar lugar a acciones de responsabilidad civil, ya sean contractuales, cuando las inicia el cliente, y bien extracontractuales cuando son los terceros los perjudicados.²⁶

Sobre el punto, es sumamente interesante la lectura de las consideraciones técnicas realizadas por Enrique Fowler Newton rebatiendo las realizadas por el Dr. Ernesto Martorell, sobre los alcances, deberes y responsabilidades del auditor de estados contables.

La visión del jurista sumamente crítica de la regulación y tratamiento de la actividad del auditor, por parte de la Federación que los nuclea, es en mira a tender hacia una regulación por medio de una ley precisa de la materia, para la protección de derechos de terceros.

Se pregunta incluso, cuales son las razones por las cuales en nuestro país los tribunales se encuentran sobredimensionados con reclamos por mala praxis médicas,

²⁵-FOWLER NEWTON, Enrique, "Responsabilidad del auditor de Estados Contables por su mala praxis" (primera Parte) Revista Enfoques, Editorial la Ley, marzo de 2004, pág. 16

²⁶-Enrique Fowler Newton sostiene que las afirmaciones del dictamen deben ser completas y cumplir con las normas aceptadas sobre dictámenes, por lo que corresponde exigir que se descarte el uso de frases imprecisas o difusas que implican omitir una opinión afirmativa. FOWLER NEWTON, Enrique "Tratado de auditoría", Ediciones Contabilidad Moderna Buenos Aires, 1977, tomo II, pág. 1118.

desconociéndose precedentes reveladores de planteos judiciales de responsabilidad a estudios de auditores.²⁷

Se ha relevado un precedente de la Cámara Nacional Civil, sala F, de fecha 9 de noviembre de 1.984 que considera que las obligaciones a las que se sujeta un auditor de estados contables son de resultados. Sostiene la Cámara: *“... En la auditoría debe existir un resultado, que es el informe de auditoría, dándose las condiciones que establece el art. 1.629 y siguientes del Código Civil que establece que: Puede contratarse un trabajo o la ejecución de una obra, conviniendo que el que ejecute ponga sólo su trabajo o su industria, o que también provea la materia principal”*²⁸

VII.2.1.- Auditoria de sociedades que hacen oferta pública de sus acciones o títulos valores

Especial meritación y consideración técnica deben tener los informes de auditores de estados contables de sociedades que efectúan oferta pública de acciones o títulos valores (art. 16, ley 17.811).

Es el art. 73 de la ley 17.811, el que dispone que en las sociedades que hagan oferta pública de sus acciones, los actos o contratos que la sociedad celebre con una parte relacionada y que involucre un monto relevante, el directorio o cualquiera de sus miembros, requerirá al comité de auditoría un pronunciamiento acerca de si las condiciones de la operación pueden, razonablemente, considerarse normales y habituales del mercado; sin perjuicio de la consulta al comité de auditoría, la sociedad podrá resolver con el informe de dos firmas evaluadoras independientes. Los actos o contratos a que se refiere este artículo, después de haber sido aprobados por el

²⁷-MARTORELL, Ernesto “De auditores, Auditorías y Escandalos Corporativos” pág. 257 en Obra colectiva “Responsabilidad de los profesionales en ciencias económicas” Editorial Rubinzal Culzoni, 2004-I. y FOWLWER NEWTON “Responsabilidades del auditor de estados contables por su mala praxis, segunda parte” Revista Enfoques Editorial La Ley Marzo de 2004, pág.14 y ss.

²⁸-Publicado el fallo Revista El Derecho Tomo 113 pág. 650

directorio tendrán que ser informados conforme el art. 5 inc. a) del régimen de transparencia de la oferta pública, con indicación de la existencia de los pronunciamientos del comité de auditoría, o en su caso, de las firmas evaluadoras independientes. Asimismo, el directorio deberá poner a disposición de los accionistas el informe del comité de auditoría o los informes de las firmas evaluadoras independientes, según corresponda, en la sede social de la sociedad al día siguiente hábil de haberse adoptado la pertinente resolución del directorio, debiendo comunicarse a los accionistas tal hecho en el respectivo boletín del mercado.

Así también el art. 14 del Decreto 677/2001 de la Comisión Nacional de Valores, procede a vigilar la actividad e independencia de los contadores dictaminantes y firmas de auditoría externa de sociedades que hacen oferta pública de sus valores, en forma adicional y sin perjuicio de la competencia de los consejos profesionales, en lo relativo a la vigilancia sobre el desempeño profesional de sus miembros....”.

También es de aplicación el art. 34 del Decreto 677/2001 que dispone la obligación de abstenerse de incurrir en prácticas o conductas engañosas, que puedan inducir a error a cualquier participante en dichos mercados, en relación con la compra o venta de cualquier valor negociable en la oferta pública o de contratos a término de futuros y opciones de cualquier naturaleza, ya sea mediante la utilización de artificios, declaraciones falsas, o inexactas, o en las que se omitan hechos esenciales, o bien a través de cualquier acto, práctica o curso que pueda tener efectos engañosos.

Como sostienen Alvarez Juliá y Goldfeld, el marco de actuación de las sociedades que cotizan acciones en bolsa o emiten obligaciones negociables, determina que el desempeño de los profesionales en Ciencias Económicas sea preponderante, ya sea al remitir información financiera, efectuar balances, proyecciones u otros informes, como al integrar o realizar auditorías. Es decir que, sobre la base de información efectuada, por lo general, por estos profesionales, los terceros invertirán sumas de dinero buscando una

ganancia. Es por ello que, cuando la información brindada no resulte veraz, la responsabilidad del emisor, intermediario o cualquier otro interviniente del mercado de valores podrá verse comprometido.²⁹

VII.2.2.- La Auditoría y la Ley de Sociedades Comerciales

No se debe olvidar también una norma contemplada en la Ley de Sociedades, que es el art. 283.

En la misma se establece que, *“Cuando el estatuto organice el consejo de vigilancia, podrá prescindir de la sindicatura prevista en los artículos 284 y siguientes. En tal caso, la sindicatura será reemplazada por auditoría anual, contratada por el consejo de vigilancia, y su informe sobre estados contables se someterá a la asamblea, sin perjuicio de las medidas que pueda adoptar el consejo”*.

La norma de una ley de fondo nos da la pauta de la importancia que tiene la labor del auditor, y más cuando se puede prescindir de la sindicatura.

Debe resaltarse la importancia que ostenta la labor de auditoría. La emisión del informe, por parte del auditor de los estados contables, deberá reflejar una descripción justa y razonable de los negocios que se materializan; es una opinión profesional, y ajena a los intereses de la empresa.

Del marco legal de actuación profesional se concluye que el auditor de estados contables, incurre en responsabilidad profesional civil, por los daños que causare, cuando haya incumplido alguna de las obligaciones derivadas de su tarea (responsabilidad contractual, siendo aplicables los arts. 519 a 522 CC, con prescripción de diez años art. 4.023 del Código Civil).

29- ALVAREZ JULIA Luis y GOLDFELD, Agustín Guido en “Emisión de dictámenes y Asesoramiento”. Obra colectiva. Responsabilidad de los Profesionales en Ciencias Económicas. Editorial Rubinzal Culzoni, 2004 I, pág.- 305 y ss.

Responde asimismo, cuando, con su accionar u omisión, hubiera dañado, afectando antijurídicamente a terceros (responsabilidad extracontractual o aquiliana, siendo aplicable los arts. 1066, 1109 y cc del Código Civil, con prescripción de dos años: art. 4.027 del Código Civil).

VII.3.- RESPONSABILIDAD PENAL DEL AUDITOR

Cuando un contador público realiza una auditoría, de acuerdo con las normas legales y reglamentarias vigentes y aceptadas, debe determinar si los estados contables se ajustan a los principios de contabilidad generalmente aceptados. Esta responsabilidad exige que el auditor considere el efecto que podría tener cualquier acto ilícito o fraude en los estados contables.

Si los mismos originan, en los estados contables, una violación de las normas, el auditor debe dejar plasmada su opinión, por ejemplo ante facturas apócrifas, disminución de la utilidad contable, etc.

Armando Miguel Casal señala pautas que deben servir de guía al realizar el examen:

- los procedimientos regularmente utilizados en sus verificaciones pueden permitirle descubrir actos ilícitos y fraudes.
- El auditor debe mantener una actitud inquisitiva y alerta, y considerar objetivamente la posibilidad que el cliente cometa actos ilícitos.
- Preguntas y cuestionarios a la Dirección y a un Departamento de Asuntos Jurídicos, son medios idóneos para descubrir actos al margen de la ley, como también la evaluación del control interno.

- Todo acto ilegal debe notificarse al cliente sin demora, para asegurar medidas correctivas, y de los ajustes necesarios de los estados contables.³⁰

Cualquier persona podría ser condenada penalmente si tuviese conductas específicamente reprimidas por una ley previamente dictada. En esos casos podría sufrir:

- a) privaciones de la libertad;
- b) multas que disminuyan su patrimonio; o
- c) pérdidas temporarias o permanentes del ejercicio de un derecho (inhabilitaciones).

Las leyes penales suelen enunciar delitos que cualquier profesional podría cometer (como la violación del secreto profesional) pero es menos frecuente que se refieran a cuestiones propias de la auditoría de estados contables, como la emisión de informes:

- a) falsos (que contengan inexactitudes); o
- b) incompletos (que omitan datos requeridos por las normas profesionales o legales vigentes).

La difusión de informes que reúnan estas características debería estar castigada porque afecta a la confianza pública.

VII.3.1.- Auditoría, fraudes y errores

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

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

Tal como se lo señala en la norma internacional de auditoría (NIA) 240, la responsabilidad primaria por la prevención y la detección de fraudes y errores recae

³⁰ CASAL, Armando Miguel: El Fraude en la auditoría de los Estados contables financieros". Revista Enfoques Editorial La ley abril de 2006, pág. 10.

sobre los administradores del ente, son ellos quienes deben implantar el sistema de control interno y vigilar su funcionamiento.

Es razonable exigir que un auditor:

a) cuando planifica y ejecuta su trabajo:

1) respete las normas profesionales y legales aplicables al caso;

2) considere el riesgo de que existan fraudes o errores que afecten significativamente a los estados contables examinados, como lo requiere la citada NIA;

b) responda por su negligencia en el caso de no descubrir los fraudes o errores que un trabajo bien planificado y ejecutado debería poner en evidencia.

Si el auditor incluyera estos procedimientos en su planificación y los ejecutase cuidadosamente, el fraude debería ser descubierto. Si esto último no ocurre es porque el auditor planificó o ejecutó su trabajo inadecuadamente, en cuyo caso se le puede imputar negligencia.

Lo que no debe esperarse es que el auditor detecte todos los fraudes y errores, ya que:

a) el propósito de una auditoría de estados contables no es ése sino la emisión de una opinión acerca de la aplicación (en su preparación) de ciertas normas contables;

b) las auditorías de estados contables se realizan recurriendo a muestreos, de modo que no incluyen la revisión total de los asientos contables y de la documentación que los respalda;

c) algunos fraudes son preparados y ocultados cuidadosamente, lo que disminuye la probabilidad de que el auditor los detecte;

d) otros incluyen falsificaciones que pueden pasar inadvertidas al auditor, que no es un experto en la autenticación de documentos;

e) otros consisten en la omisión del registro de operaciones sin que queden rastros visibles de la ocultación.

Un fraude puede ser cometido por los administradores del cliente, por sus empleados o por terceros.

Los fraudes que interesan a los auditores son los que tienen efectos sobre la calidad de los estados contables

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

a) si el caso encontrado puede considerarse único o si su repetición es posible o probable;

b) si debe revisar: la planificación de la auditoría; la confianza depositada en las informaciones que le suministran los administradores y los empleados del cliente.

Los fraudes (fueren significativos o no) y los errores importantes de los que se tome conocimiento (o las sospechas de que tales fraudes o errores pudieran existir) deberían ser informados a la administración del cliente. Simultáneamente, debería requerirse que ésta que profundice la investigación del episodio e informe sus resultados al auditor, por escrito.

Por otra parte, la carta con recomendaciones sobre los controles internos debería mencionar las debilidades de los controles relacionados con la prevención o detección de fraudes.

El auditor debe cumplir las normas legales que le obligaren a informar los fraudes encontrados a determinados organismos o al público.

Una vez que las investigaciones sobre un fraude hayan sido completadas por el cliente y que sus resultados hayan sido revisados por el auditor, éste podrá:

a) evaluar el impacto del problema sobre los estados contables;

b) solicitar al cliente las correcciones (ajustes) que fueran necesarias para que éstos queden preparados de acuerdo con las normas contables del caso.

Lo mismo debería hacer si detectase errores significativos.

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

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

Si las particularidades de un fraude detectado pusiesen en tela de juicio la integridad de la administración del cliente o si ésta se negase a aceptar el informe del auditor, el profesional debería analizar la posibilidad de discontinuar su servicio.

El auditor no es un detector de fraudes ni tampoco lo es de actos ilegales

VII.3.2.- Legislación Argentina

Con respecto a las penas previstas por nuestra legislación, el art. 5° del Código Penal prevé las siguientes: reclusión, prisión, multa e inhabilitación. En esta última materia, el mismo código establece normas de cuya aplicación podría surgir la privación del uso del título de contador público:

Art. 20: la inhabilitación especial producirá la privación del empleo, cargo, profesión o derecho sobre que recayere, y la incapacidad para obtener otro del mismo género durante la condena (...)

Art. 20 bis - Podrá imponerse inhabilitación especial de seis meses a diez años, aunque esa pena no esté expresamente prevista, cuando el delito cometido importe: (...)

3° - Incompetencia o abuso en el desempeño de una profesión o actividad cuyo ejercicio dependa de una autorización, licencia o habilitación del poder público.

VII.3.2.1.- Defraudación

Si un auditor engañase a su cliente sobre el alcance de su trabajo o la forma en que lo llevará a cabo, se configuraría un caso de calidad simulada del servicio convenido, que estaría alcanzado por el art. 172 del Código Penal: será reprimido con prisión de un mes a seis años, el que defraudare a otro con nombre supuesto, calidad simulada, falsos títulos, influencia mentida, abuso de confianza o aparentando bienes, crédito, comisión, empresa o negociación o valiéndose de cualquier ardid o engaño.

VII.3.2.2.- Informe de auditoría falso o incompleto

La emisión de este tipo informes no está castigada por el Código Penal argentino pero su utilización podría justificar el procesamiento del auditor por su participación criminal en un delito de fraude. Esto ocurriría si:

a) una entidad preparase estados contables falsos para defraudar a un tercero (sea: el fisco o un prestamista potencial);

b) el auditor colaborase en la maniobra emitiendo un informe favorable sin salvedades sobre dichos estados.

En tal caso, serían de aplicación las siguientes disposiciones del Código:

Art. 45 - Los que tomasen parte en la ejecución del hecho o prestasen al autor o autores un auxilio o cooperación sin los cuales no habría podido cometerse, tendrán la pena establecida para el delito (...).

Art. 46 - Los que cooperen de cualquier otro modo a la ejecución del hecho y los que presten una ayuda posterior cumpliendo promesas anteriores al mismo, serán reprimidos con la pena correspondiente al delito, disminuida de un tercio a la mitad (...).

Nótese que no se trataría de una complicidad en un delito de balance falso sino en uno de fraude.

VII.3.2.3.- Estados Contables falsos

Cabe analizar si un auditor podría verse vinculado con el delito comúnmente conocido como de balance falso, que tiene un alcance más amplio. Según resulta de lo contemplado por el Código Penal en su art. 300, inc.3: será reprimido con prisión de seis meses a dos años: *“... el fundador, director, administrador, liquidador o síndico de una sociedad anónima o cooperativa o de otra persona colectiva que, a sabiendas, publicare, certificare, o autorizare un inventario, un balance, una cuenta de ganancias y pérdidas o de los corrientes informes, actas o memorias, falsos o incompletos o informare a la asamblea o reunión de socios con falsedad o reticencia, sobre hechos importantes para apreciar la situación económica, cualquiera hubiere sido el propósito perseguido al verificarlo”*.

Del texto surgen las características del delito:

- a) sólo puede ser perpetrado por los autores citados en la norma (fundadores, administradores, etcétera), sin que su enumeración pueda ser ampliada mediante analogías;
- b) debe ser ejecutado a sabiendas (intencionalmente);
- c) consiste en publicar, certificar o autorizar cierta información falsa o incompleta;
- d) tal información debe referirse a hechos importantes para apreciar la realidad económica (requisito de significación);
- e) carece de importancia el propósito de los autores (engañar al fisco, a los accionistas, a una entidad financiera, etcétera) bastando que el hecho sea idóneo para causar perjuicios.

Tomando una interpretación estricta de la norma del Código Penal, y teniendo en cuenta el principio de tipicidad y de reserva de ley que rige en el derecho penal argentino, puede decirse que el auditor de estados contables, no es sujeto pasivo a tenor de la lectura de los sujetos indicados en el art. 300 inc. 3 del Código Penal. Únicamente podría ser considerado el auditor como participante en carácter de instigador o cómplice primario o secundario³¹.

Debe señalarse que tanto la doctrina como la jurisprudencia, son contestes en que, para la configuración de esta figura delictual, se requiere el dolo, la intención de dañar.

En cuanto a la característica indicada en el punto la c), debería establecerse cuándo una información puede ser considerada falsa o incompleta; y si el auditor de los estados contables podría intervenir en la publicación, certificación o autorización de tal información, condición necesaria para que se lo pueda considerar autor del delito.

Los estados contables deberían considerarse falsos o incompletos cuando no ha sido preparado de acuerdo con las normas contables legales. Es decir:

- a) no expresen con veracidad y exactitud compatible con su finalidad, la situación financiera a su fecha;
- b) no expresen con verdad y evidencia los resultados del período;
- c) no estén expresados en moneda de poder adquisitivo de la fecha a la cual corresponden;
- d) no muestren las partidas de información especialmente requeridas por los arts. 62 a 65 de la Ley de Sociedades Comerciales (ANEXO 1);
- e) no respeten las normas sobre reconocimiento, medición y exposición contable contenidas en resoluciones de los organismos de control con jurisdicción en el caso.

³¹ Sobre el punto puede consultarse ABRALDES, Sandro "Delito de Balance Falso" (inc. 3 del art. 300C.P.) Implicancias para el Profesional en Ciencias Económicas. Revista Enfoques, Editorial La Ley pág.912/913.

Al aplicar estos criterios, no debería exigirse veracidad o exactitud porque la contabilidad debe necesariamente recurrir al empleo de estimaciones. Mejor que eso sería tener en cuenta la caracterización del requisito de la información contable de aproximación a la realidad, así descrito en RT 16:

Aproximación a la realidad: Para ser creíbles, los estados contables deben presentar descripciones y mediciones que guarden una correspondencia razonable con los fenómenos que pretenden describir, por lo cual no deben estar afectados por errores u omisiones importantes ni por deformaciones dirigidas a beneficiar los intereses particulares del emisor o de otras personas.

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

- a) la identificación de las operaciones y otros hechos que los sistemas contables deben medir no está exenta de dificultades;
- b) un número importante de acontecimientos y circunstancias (como la cobrabilidad de los créditos, la vida útil probable de los bienes de uso o el costo de satisfacer reclamos por garantías postventa) involucran incertidumbres sobre hechos futuros, las cuales obligan a efectuar estimaciones.

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

Esencialidad (sustancia sobre forma): Para que la información contable se aproxime a la realidad, las operaciones y hechos deben contabilizarse y exponerse basándose en su sustancia y realidad económica. Cuando los aspectos instrumentales o las formas legales no reflejen adecuadamente los efectos económicos de los hechos o transacciones, se debe dar preeminencia a su esencia económica, sin perjuicio de la información, en los estados contables, de los elementos jurídicos correspondientes.

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

Para que los estados contables sean neutrales, sus preparadores deben actuar con objetividad.

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

Resumiendo, el auditor no puede ser condenado por la comisión del delito de balance falso porque:

- a) el art. 300 no lo incluye en la lista de posibles autores;
- b) no realiza ninguna de las actividades necesarias para que se configure el delito (autorizar, certificar o publicar).

Sin embargo, Rusenás (en 2002) y Abrales (en 2000) han opinado que el auditor podría llegar a recibir pena por vía de la participación criminal (como instigador o cómplice primario o secundario). En 1974, Rotman opinaba que el contador certificante podría ser acusado de complicidad en cuanto intervenga en la hechura del documento contable, agregando: se trata de determinar en cada caso, la incidencia de la acción del contador en la preparación del balance tildado de falso, ya que la certificación en sí misma, no es punible. La jerarquía de tal función, consistente en una declaración pública de certeza, acerca de los hechos y documentos contables revisados, impone en una

futura reforma la ampliación de la figura penal en examen, de modo que abarque las certificaciones maliciosas.³²

VII.3.2.4.- Violación del secreto profesional

En la Argentina, la violación del secreto profesional es delito cuando:

- a) el violador tuvo noticia del secreto en razón de su estado, oficio, profesión o arte;
- b) su divulgación puede causar daño; y
- c) el secreto se revela sin justa causa.

Hay consenso en admitir que un profesional revele conocimientos adquiridos con motivo de una auditoría:

- a) cuando tiene la obligación legal de hacerlo; o
- b) para su defensa en actuaciones judiciales, administrativas (a cargo de oficinas gubernamentales) o disciplinarias, en cuyo caso:
 - 1) antes de divulgar información del cliente deberían considerarse los otros medios de defensa que estuvieren disponibles;
 - 2) la divulgación de información sólo debería alcanzar a la que fuere imprescindible para alcanzar el fin perseguido.

El auditor debe requerir la conformidad escrita del cliente para exhibir papeles de trabajo y otras evidencias a cualquier tercero. Entre estos terceros podrían encontrarse:

- a) los nuevos auditores de un ex cliente;
- b) el auditor de los estados consolidados de un grupo empresario del cual el cliente forma parte;
- c) el auditor de los estados contables de la casa matriz, cuando el cliente es una sucursal;

³² ROTMAN, Edgardo. Los fraudes al comercio y la industria. Editorial Abeledo – Perrot, pag 199.

d) una bolsa de comercio o un organismo estatal de control que tuvieran la facultad de examinar la documentación reunida en una auditoría, ya sea:

1) en el marco de una investigación administrativa; o

2) como parte de una tarea de control de calidad;

e) un par del auditor que haya sido contratado por éste para opinar sobre la calidad de auditorías que ya ha efectuado, en cuyo caso el segundo tendrá acceso a las evidencias que respaldan los trabajos que integren la muestra que selecciona.

Cuando la evidencia de auditoría sea exhibida (con permiso del cliente) a otro profesional, debería obtenerse de éste una declaración que indique que:

a) no tiene intereses significativos en empresas competidoras del cliente;

b) no divulgará la información obtenida con motivo de la exhibición;

c) no utilizará en provecho propio o de otras personas la información así conocida.

La exhibición de evidencias de auditoría a terceros debería ser efectuada en el lugar que se convenga, pero siempre bajo el control del auditor, de modo que no puedan afectarse ni la integridad de la documentación examinada ni la confidencialidad de la información contenida en ella.

Fuera de los casos indicados, no debería divulgarse ningún secreto del cliente que haya sido obtenido durante la auditoría.

VII.3.2.5.- La "Ley Penal Tributaria"

La ley 24.769 (promulgada en 1997) tipifica ciertos delitos tributarios y previsionales. Además, establece el artículo 15: el que a sabiendas:

a) Dictaminare, informare, diere fe, autorizare o certificare actos jurídicos, balances, estados contables o documentación para facilitar la comisión de los delitos previstos en esta ley, será pasible, además de las penas correspondientes por su

participación criminal en el hecho, de la pena de inhabilitación especial por el doble del tiempo de la condena (...)

Quedaría alcanzado por esta norma el contador público que a sabiendas emitiese un informe de auditoría para facilitar alguno de los delitos previstos en la ley.

Otros incisos del mismo artículo se refieren a lo que podría caracterizarse como una asociación ilícita especial, por cuanto reprimen con varios años de prisión a quien, a sabiendas:

a) concurriere con dos o más personas para la comisión de alguno de los delitos tipificados en la ley; o

b) integrare organizaciones compuestas por tres o más personas que habitualmente cometieren cualquiera de ellos.

Un contador público sólo podría participar en la comisión del delito de balance falso si participase en la hechura de los estados contables falsos o suministrase ideas para su falseamiento, pero en tal caso no lo haría en carácter de auditor sino como tenedor de libros o como asesor.

VII.3.3.- Jurisprudencia

Se puede relevar jurisprudencia, y ya comienza a avizorarse, en el horizonte judicial, fallos relativos a la responsabilidad penal del auditor.

Sobre el tema se encuentra el fallo de la Sala B de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, en la causa “*Seguridad y Custodia S.R.L.*”, de fecha 30 de mayo de 2.005, donde se dispuso el procesamiento con prisión preventiva del Contador Público Auditor de la sociedad, y decretándose además el embargo de sus bienes, por considerarlo partícipe necesario en el delito de evasión tributaria (arts. 1º y 2º de la Ley Nº 24.769 - Régimen Penal Tributario), por haber realizado la auditoría externa y firmado los estados contables de una sociedad acusada de tal delito.

En dicho pronunciamiento la Cámara sostuvo que *“La conducta del contador consistió en prestar ayuda a los autores del hecho (los integrantes de la sociedad) en la comisión de aquél”*.

La certificación de los balances de la empresa y la correspondiente auditoría, por parte de un contador público nacional, supone un control de aquella, siendo el balance uno de los primeros documentos a verificar al momento de determinar la realidad de los datos volcados en las declaraciones juradas.

Agrega además el fallo, que el contador fue partícipe necesario en la evasión de tributos en que incurrió la sociedad, toda vez que favoreció, materialmente, la acción de los autores a través de un auxilio indispensable.

Sostuvo que el contador se encuentra obligado a cotejar la información con los registros contables y/o con otra documentación de respaldo e informar las discrepancias que surgieran de ese cotejo, revelando de este modo, la falsedad de los gastos imputados.

El fallo consigna que, constituyen obligaciones del auditor externo, entre otras, las siguientes:

- * Revisar selectivamente la emisión de facturas;
- * Aplicar procedimientos con el fin de tratar de detectar engaños para ocultar, modificar, disimular o no revelar la real situación del ente; y constatar que los elementos y datos utilizados en la preparación de las declaraciones juradas presentadas durante el ejercicio auditado son los que resultan de la información auditada;
- * Aplicar procedimientos para tratar de identificar si existen erogaciones (gastos) sin comprobantes.

Lo abultado de los gastos declarados, la magnitud de la evasión, el tiempo en el cual aquella se desarrolló, el conocimiento que supone el ejercicio de la profesión de

contador y las obligaciones que ella conlleva, impide suponer que el profesional no haya advertido la falsedad de los datos.

Todas estas consideraciones, merituadas en el pronunciamiento, evidenciaron que el contador tenía conciencia de la actividad delictiva que se estaba desarrollando y que su actuación supone la aceptación del resultado lesivo, que favoreció con su aporte. Consideraron, los jueces intervinientes, como posible, la existencia de un engaño al Organismo recaudador, sobre la base de declaraciones juradas falaces y no encontrándose acreditada una manifestación objetiva de una voluntad de evitar o prevenir aquel resultado, concluyeron que el contador habría actuado con dolo eventual, y participado, el contador, de la evasión de los tributos.

Atendiendo a que el inc. e) del art. 8º de la Ley N° 11.683 (Procedimiento Fiscal) establece la responsabilidad en forma personal y solidaria con los deudores del tributo de "...los terceros que, aún cuando no tuvieren deberes tributarios a su cargo, faciliten por su culpa o dolo la evasión del tributo", consideraron procedente decretar el embargo sobre sus bienes.

Cabe señalar que de la lectura de este fallo, se desprende que la Cámara imputa al profesional contador la existencia de dolo eventual que dictamina sobre los estados contables de una sociedad que ha cometido el delito de evasión tributaria, siempre teniendo en cuenta la totalidad de los hechos de la causa.

La doctrina expresa que hay dolo eventual cuando el sujeto puede conocer el resultado de probable producción y, aunque no quiera producirlo, sigue actuando, admitiendo así su eventual realización.

El dolo eventual aparece como frontera entre el dolo y la culpa.

Es importante esta consideración, ya que alerta a los profesionales contadores, a actuar con la debida diligencia, respetando el ordenamiento jurídico.

Debe saber el profesional, contador público, que los hechos que él puede amparar, de manera culposa o dolosa, traen consecuencias directas en el ámbito de su responsabilidad e incluso ésto devenir en sanciones de naturaleza disciplinaria ante el Consejo Profesional que lo nuclea.

No sólo arriesga su patrimonio, arriesga su solvencia profesional.

La Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), ante el fallo citado, consideró que los ilícitos de la Ley 24.769 son dolosos, pero de dolo directo y no de dolo eventual, razón por la cual no compartió los alcances del fallo respecto del auditor.

Ante ello, la FACPCE consideró que los auditores pueden tener responsabilidad a título de dolo directo (probada que sea su participación en el ilícito), pero no admite su imputación a título de dolo eventual, porque ello implica juzgarlo por “portación de título”.

No obstante ello recomendó a todos los profesionales en ciencias económicas, que actúen como auditores que, en el ejercicio de su rol profesional, adopten los recaudos necesarios tendientes a deslindar su responsabilidad ante la auditoría de balances de sociedades cuyos administradores resulten pasibles de ser acusados por la comisión de delitos tributarios.

En otra oportunidad, la Cámara en lo Penal Económico, en fallo del año 1.966, expresó: *“No se configura el delito previsto en el art. 300, inc. 3 del Código Penal, si puede considerarse aceptable, como normal, el criterio económico contable, utilizado en la confección del balance autorizado por los integrantes del directorio de una empresa, sin que puedan tacharse de falsas sus constancias. Con referencia al delito de publicación o autorización de balance falso, los términos, cualquiera que hubiere sido el propósito perseguido al verificarlo consignados en el art. 300, inc. 3o. del Cod. Penal, no excluyen la exigencia de la comprobación de dolo, en el obrar de la gente, porque se está en presencia de una conducta criminosa, basada en una falsedad. Tal dolo consiste, en el*

*caso, en el conocimiento de que se falsean los datos del balance y que, no obstante, se lo autoriza y se exterioriza poniéndolo en conocimiento de terceros y no se exige otro efecto, porque ese obrar ya ha generado el peligro de lesión a la fe pública.*³³

En referencia a la actuación del auditor se ha dicho: “1 - La calificación de falso o incompleto a que se refiere el art. 300 inc. 3 del Código Penal, puede manifestarse tanto en el balance como en los informes que lo acompañan, habida cuenta que el balance se integra y complementa con la cuenta de resultados, planillas anexas y con la memoria que ilustra situaciones, aclara hechos y cifras, a lo que hay que añadir las notas aclaratorias que se pone al pie del balance y que sirven para ilustrar lo que está expresado en un guarismo en el balance mismo. - 2 - Si todos aquellos elementos forman un conjunto integrado que no puede interpretarse o juzgarse separadamente si se quiere arribar a un correcto juicio sobre la veracidad y exactitud del balance, idéntico criterio debe seguirse para analizar la conducta de aquel que, como auditor externo, sólo concretó un control analítico del documento en cuestión, expidiéndose sobre su razonabilidad. - 3 - Si bien es cierto que para la precedencia de la prisión preventiva sólo es menester que los elementos probatorios colectados demuestren semiplenamente la existencia del delito y que haya indicios suficientes para creerlos responsables del hecho al procesado, difiriendo el examen integral de la culpabilidad a la sentencia definitiva, no lo es menos que aquel juicio provisorio debe contener la pertinente fundamentación asentada en el análisis y valoración de los elementos de convicción arrojados al proceso”.³⁴

³³-C.N. Penal Económico Sala I 56.403 Graziosi, Cayetano y otros Revista - LA LEY BS. AS. 29-9-66, PAG. 10.

³⁴-Cámara en lo Penal Económico Sala 3, Reg. De Fallo 218/1989 - 1989.06.15 \Fallo en causa OTERO, JUAN s/Balance Falso. MAGISTRADOS: ROLDAN - SUSTAITA. (Texto 's/Sistema Lex Doctor)

VII.4.- RESPONSABILIDAD PROFESIONAL DEL AUDITOR

"Las normas y principios éticos tienen su fundamento último en la responsabilidad de los profesionales hacia la sociedad. Constituyen la guía necesaria para el cumplimiento de las obligaciones contraídas con la casa de estudios en que se graduaron, con la profesión, con sus colegas, con quienes requieren sus servicios y con terceros." (Preámbulo del Código de Ética del CPCECF)

El propósito del citado Código es enumerar los principios y normas que deben regir la conducta y actividad de los profesionales inscriptos en el correspondiente Consejo Profesional de Ciencias Económicas, en razón de su estado profesional y en el ejercicio de su profesión.

El auditor externo que no actúe éticamente puede ser pasible de las penas impuestas por la legislación profesional aplicable.

Las medidas disciplinarias que, cada Consejo Profesional de Ciencias Económicas, pueden imponer a sus matriculados, son normalmente las siguientes: a) advertencia; b) amonestación privada; c) apercibimiento público; d) suspensión en el ejercicio profesional, de un mes a un año, pudiendo darse a publicidad; y e) cancelación de la matrícula. Sin perjuicio de las sanciones citadas, además pueden aplicarse multas. Existe el derecho de defensa del profesional y las apelaciones del sancionado.

Para establecer las características y el alcance de la responsabilidad profesional es menester analizar las disposiciones del Código de Ética y los fallos del Tribunal de Disciplina.

Para evitar las demandas por mala praxis, considera que el auditor debe ser independiente, ajustar su conducta a las normas establecidas en el Código de ética profesional y respetar las normas establecidas en materia de auditoría por la profesión y la ley.

VII.4.1.- Jurisprudencia

La justicia confirma sanción del Consejo Profesional en Ciencias Económicas.

Sanción de apercibimiento público. Actuación como auditor externo. SANCIÓN DISCIPLINARIA. Elemento subjetivo

Hechos: Un contador público fue sancionado por el Tribunal de Ética Profesional con apercibimiento público por haber actuado como auditor externo de una sociedad que estaba económicamente vinculada con otra de la cual era accionista. Apeló ante el Consejo, quien rechazó su recurso. Por ello, interpuso recurso directo en sede judicial. La Cámara de Apelaciones desestima la presentación.

1. — Es procedente rechazar el recurso de revisión interpuesto por un contador público sancionado con apercibimiento público por haber actuado como auditor externo de una sociedad que estaba económicamente vinculada con otra de la cual era accionista, pues si bien alega haber cometido un error al no haber podido percibir en forma correcta la realidad de su conducta, omitió demostrar que el supuesto error fuese excusable, para lo cual debió haber acreditado un obrar diligente y que, pese a ello, no tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de su conducta.

2. — Si bien la aplicación de sanciones administrativas requiere la existencia de un elemento subjetivo, de ello no se sigue que dicho elemento se reduzca al dolo, pues también una conducta culposa o negligente puede justificarla.

Contencioso administrativo y Trib., Ciudad Autónoma de Buenos Aires, sala I, 2011/11/18. – C., C. M. c. Consejo Profesional de Ciencias Económicas. [Cita on line: AR/JUR/76979/2011]

En cuanto a la responsabilidad profesional del Contador Público, en su función de auditor y comprendido dentro de las normas de la ética profesional, queremos destacar la importancia de la actuación, deberes y responsabilidades que tienen los Consejos

Profesionales en Ciencias Económicas de cada Provincia, que son de manera indudable, organismos de Derecho Público.

La propia Corte Suprema de Justicia de la Nación ha expresado que "El colegio es un órgano de naturaleza pública destinado al cumplimiento de funciones igualmente públicas, tales como el gobierno de la matrícula de los abogados y el control del ejercicio profesional, el dictado de normas éticas, y el resguardo de dicho ejercicio". (Corte Suprema, junio 26-986 - Ferrari, Alejandro M. c/ Gobierno Nacional - La Ley T. 1986-E, pág. 754)

Estas entidades, -Colegios Profesionales- tienen la responsabilidad que le confiere la delegación que por ley le efectúa el Estado Provincial, del control de la Matrícula y del Ejercicio Profesional.

Es atinente a esa responsabilidad, el correcto ejercicio de la profesión, y no sólo en lo referido a la ética, sino a la calidad de la prestación profesional, para lo cual está obligado a exigir y controlar debidamente el correcto ejercicio de la actividad.

El Estado le ha conferido una facultad de Derecho Público, cual es el contralor: de la matrícula profesional y en virtud de ello se le confiere el resguardo del correcto ejercicio y la ética profesional, merced a la acción del derecho disciplinario.

La actuación de los Consejos Profesionales en Ciencias Económicas deben tender a trascender de la mera defensa de los intereses legítimos de sus colegiados, porque su función más valiosa radica en proteger el interés general, el bien común. Deben ser consideradas como entidades de derecho público, creadas por ley, a las cuales el Estado les ha transferido potestades que devienen del principio democrático de descentralización administrativa del poder de policía.

Para ello el Estado Provincial, le ha DELEGADO EL CONTROL DE LA MATRICULA, Y DEL EJERCICIO DE LA PROFESION para buscar y exigir el logro de excelencia científica y técnica, y de ética profesional de los matriculados.

VII.5.- RESPONSABILIDAD DE LOS ADMINISTRADORES Y DEL AUDITOR

Las responsabilidades del auditor no deben confundirse con las de los administradores de su cliente. Estas últimas incluyen:

a) la implantación del sistema de control interno, que debe prever el establecimiento de un sistema contable y la determinación de los criterios de reconocimiento, medición y exposición contable;

b) la vigilancia de su funcionamiento;

c) la responsabilidad primaria y directa por las informaciones contenidas en los estados contables y en otros documentos difundidos al público.

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

a) su independencia;

b) la realización de su trabajo;

c) la preparación de su informe;

d) las comunicaciones que deba efectuar a su cliente o a otros entes;

e) la conservación de la evidencia que respalda el contenido de su informe.

Esta división de responsabilidades surge del sentido común y, a veces, de normas expresas.

VIII.- CONCLUSIONES

Se comparte plenamente lo expresado en cuanto a que: "No se trata de que la finalidad de la auditoría sea la de descubrir fraudes, pero tampoco puede ser la de dejar de ponerlos de relieve cuando ello sea razonablemente posible, a través de una adecuada labor técnica de comprobación —control interno y pruebas sustantivas— de los datos que conforman la situación real de la empresa". Audiencia Provincial de Barcelona, Sec. 16ª, 31/7/2000, Ponente: Sr. Focillas Sopena, en Sist. Inform. El Derecho (Esp.), caso 2000/41262, p. 8. (el subrayado es propio)

No menos cierto, es que se constata una gran cantidad de normas que deben ser observadas por el profesional en ciencias económicas cuando cumple su labor de auditor de estados contables, y la responsabilidad civil, penal y profesional que genera su actividad cuando no es cumplida esa labor de conformidad a la normativa vigente. Ello amerita que el tema sea abordado por los Consejos Profesionales y las Universidades, como un aspecto estratégico y urgente en la agenda de ambas organizaciones.

El Contador Público Nacional, debe estar preparado y formado para ejercer su profesión con diligencia, pericia, seguridad, solvencia técnica e idoneidad en el desempeño de las mismas. De la sólida formación científica y en valores éticos que impartan las Unidades Académicas podrán tomarse las herramientas y estrategias necesarias para minimizar los riesgos de incurrir en responsabilidad civil y penal.

Sería aconsejable que en los programas de estudios en la enseñanza de grado, y especialmente a lo referido a práctica profesional, se pudieran integrar conocimientos contables y jurídicos que faciliten el accionar y la labor profesional de los contadores públicos que actúan como auditores, para evitar generar responsabilidad civil y penal. Incentivar desde los espacios denominados "áreas integradas" el análisis de situaciones dentro del marco práctico anticipando los problemas venideros, para mantener e incentivar así la actualización, revalorizando de ese modo el ejercicio profesional. Es ya

en la enseñanza de grado, y no solo en estudios de posgrado, donde debe abordarse con profundidad y seriedad el tema de la responsabilidad civil, penal y profesional del Contador Público. Acceder a ese conocimiento, enriquece la mirada de los graduados y de los alumnos en un tema tan sensible y relevante para el ejercicio de la profesión.

Estimo importante el conocimiento de los diversos pronunciamientos judiciales que vienen dictándose sobre la temática, porque entiendo que es en última instancia el Poder Judicial, quien se expide sobre la responsabilidad civil, penal y/o ética de los citados profesionales.

Considero que la creación del Sistema Federal de Actualización Profesional aprobado por la Junta de Gobierno de la F.A.C.P.C.E, a través de la Resolución N° 345/06, es un aporte invaluable para mejorar los servicios profesionales mediante la actualización de los conocimientos adquiridos, en tanto importa un compromiso ético.

La temática de la responsabilidad civil y penal del contador público, es un tema de aristas complejas, donde está comprometido el interés público.

Los poderes públicos, - en el marco de las atribuciones y competencias otorgados a cada uno-, las Universidades, a través de sus claustros en virtud de la autonomía universitaria consagrada constitucionalmente, y los organismos de contralor de la matrícula y ejercicio profesional, vía delegación del Estado, deben bregar día a día por un ejercicio profesional responsable, que tienda al cumplimiento del bien común, debiendo debatirse sobre las normas contables y la responsabilidad de los contadores públicos.

El proyecto de unificación civil y comercial y los nuevos fallos judiciales, que asoman en el horizonte de la temática, constituyen una buena oportunidad que nos invita a un debate profundo y serio que permita posicionar a nuestra profesión como garantes de la confianza, cumplimentando en todo momento el rol social que debe perseguirse a través de un digno y ético ejercicio de la profesión.

BIBLIOGRAFIA

- BELASIO, Alfredo. "Responsabilidad profesional y penal del contador público". Doctrina tributaria ERREPAR. Tomo XXXIII. Enero 2012.
- CARLINO, Bernardo. "Acerca de la sindicatura optativa". Revista La Información. Tomo XLIX marzo de 1984.
- CASAL, Armando Miguel. "El Fraude en la auditoría de los Estados contables financieros". Revista Enfoques. Editorial La ley, abril de 2006.
- CASAL, Armando Miguel. "Responsabilidad del auditor de estados financieros". Profesional y Empresaria (D&G). Tomo XII. Junio 2011.
- CHAPMAN, William Leslie. "Responsabilidad del profesional en ciencias económicas". Editorial Macchi, Buenos Aires, 1979.
- CRUZ Manuel. "Los filósofos y la responsabilidad moral". La responsabilidad en el derecho, Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid, Nº 4, Madrid 2000.
- FERNANDEZ, Luis Omar. "Vocabulario de la Hacienda Pública". Editorial La Ley Buenos Aires, 2003.
- FOWLER NEWTON, Enrique. "Responsabilidad del auditor de Estados Contables por su mala praxis (primera y segunda parte)". Revista Enfoques, Editorial La ley, Marzo de 2004.
- FOWLER NEWTON, Enrique. "Tratado de auditoría". Ediciones Contabilidad Moderna Buenos Aires, tomo II, 1977.
- FOWLER NEWTON, Enrique. "Tratado de Auditoría". Tercera Edición. Editorial La Ley, Buenos Aires, tomo I, 2004.
- LE TOURNEAU – CADIET, Droit de la responsabilité, Nº 76.
- LE TOURNEAU, Philippe – CADIET, Loic, Droit de la responsabilité, Nº 2.

• LOPEZ MESA ; Marcelo. "Responsabilidad Civil y Penal de los profesionales en ciencias económicas". Editorial la ley, Buenos Aires, 2005.

• LOPEZ MESA, Marcelo. "La responsabilidad civil de los auditores", La Ley, 2003, Nº II.

• LOPEZ MESA, Marcelo. "La responsabilidad de los profesionales en ciencias económicas. Civil y Penal". La Ley. 2005.

• MARTORELL, Ernesto. "De auditores, Auditorías y Escándalos Corporativos". Obra colectiva "Responsabilidad de los profesionales en ciencias económicas". Editorial Rubinzal Culzoni, 2004.

• MARTORELL, Ernesto, "De auditores, auditorías, y escándalos corporativos: visión actual de la actividad desde la perspectiva del derecho". Revista de Derecho de Daños. Editorial Rubinzal Culzoni, Santa Fe tomo 2004-I.

• MARTORELL, Ernesto. "Nuevamente sobre la responsabilidad de los auditores. ¿Por qué buenos contadores efectúan pésimas auditorías?". Revista la Ley del 13-10-02.

• MARTORELL, Ernesto. "Nuevos paradigmas en materia de responsabilidad de los auditores". La Ley. Julio 2011.

• QUINTERO OLIVARES, Gonzalo. "Las personas civilmente responsables". 2002.

• REGLERO CAMPOS, Fernando. "Tratado de responsabilidad civil". Aranzadi, Navarra, 2002.

• Revista de Derecho de Daños. "La responsabilidad de los profesionales en ciencias económicas". Editores Rubinzal – Culzoni. 2004.

• RICHARD, Efraín Hugo. "En torno a la responsabilidad de los profesionales en ciencias económicas". WWW. Acader.com.ar

• RIGLOS, Miguel Esteban "Análisis e interpretación de los Estados Contables, enfocado a empresas en crisis, infra capitalización empresarial y limitación de la responsabilidad patrimonial". Editorial La Ley. Bs, As, 2002.

• ROTMAN, Edgardo. "Los fraudes al comercio y la industria". Editorial Abeledo – Perrot.

• RUSENAS, Rubén Oscar "Balances Falsos e incompletos. Responsabilidades de directores, síndicos y auditores" La Ley, Buenos Aires, 2002.

• SANZ ENCINAR, A. "El concepto jurídico de responsabilidad en la teoría general del derecho" Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid. Nº 4.

• SLOSSE, Carlos A. & GAMONDES, Santiago, "El contador: una profesión de alto riesgo", Revista Enfoques, 2004.

• TRIGO REPRESAS, Félix A. – LOPEZ MESA, Marcelo J. "Tratado de la responsabilidad civil", T II.

Sitios web:

• <http://thomsonreuterslatam.com/jurisprudencia/08/02/2012/fallo-del-dia-sancion-de-apercebimiento-a-contador-publico-por-su-actuacion-como-auditor-externo>.

• http://www.infojus.gov.ar/pdf_revistas/DERECHO PRIVADO AI n3.pdf

• http://www.diputadosmisiones.gov.ar/digesto_juridico/documentos/500.pdf

• http://biblioteca.afip.gob.ar/gateway.dll/Normas/Leyes/ley_c_020488_1973_05_23.x

ml

• <http://www.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/25000-29999/25553/texact.htm>

ANEXOS

Anexo 1

Ley N° 20488

ASUNTO

PROFESIONALES - Normas referentes al ejercicio de las profesiones relacionadas a las Ciencias Económicas.

GENERALIDADES

TEMA

EJERCICIO PROFESIONAL-PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONOMICAS - CONTADORES PUBLICOS-LICENCIADOS EN ECONOMIA -LICENCIADOS EN ADMINISTRACION-ACTUARIOS-COLEGIO PROFESIONAL -CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONOMICAS-TITULO PROFESIONAL

En uso de las atribuciones conferidas por el artículo del Estatuto de la Revolución Argentina, el Presidente de la Nación Argentina Sanciona y promulga con fuerza de Ley:

SANCIONA:

TITULO I - DEL EJERCICIO PROFESIONAL

ARTICULO 1 - En todo el territorio de la Nación el ejercicio de las profesiones de licenciado en Economía, Contador Público, Licenciado en Administración, Actuario y sus equivalentes queda sujeto a lo que prescribe la presente Ley y a las disposiciones reglamentarias que se dicten. Para tales efectos es obligatoria la inscripción en las respectivas matrículas de los Consejos Profesionales del país conforme a la jurisdicción en que se desarrolle su ejercicio.

ARTICULO 2 - Las profesiones a que se refiere el Artículo 1 sólo podrán ser ejercidas por:

a) Personas titulares de diplomas que expiden las Universidades Nacionales siempre que su otorgamiento requiera estudios completos de enseñanza media previos a los de carácter universitario.

b) Personas con títulos habilitantes expedidos por el Estado Nacional, en las condiciones establecidas en las Leyes 14.557, 17.604 y decretos reglamentarios, y por Universidades Provinciales, siempre que el otorgamiento de tales títulos requiera estudios completos de enseñanza media, previos a los de carácter universitario y que acrediten haber cubierto requisitos y conocimientos no inferiores a los impartidos en las respectivas disciplinas en las universidades nacionales.

c) Personas titulares de diplomas expedidos por universidades o instituciones profesionales extranjeras, revalidados por una universidad nacional o que lo fueren en lo sucesivo, siempre que reúnan los siguientes requisitos:

1. Que el diploma extranjero haya sido otorgado previo ciclo completo de enseñanza media y que acredite haber cubierto requisitos y conocimientos no inferiores en extensión y profundidad a los impartidos en las respectivas disciplinas en las universidades nacionales.

2. Tener una residencia continuada en el país no menor de Dos (2) años, salvo que el titular del diploma sea argentino.

d) Personas titulares de diplomas expedidos por escuelas superiores de comercio de la Nación o convalidados por ella, antes de la sanción del Decreto-Ley 5.103/45 (Ley 12.921).

e) Personas titulares de diplomas de graduados en Ciencias Económicas expedidos por las autoridades nacionales o provinciales con anterioridad a la creación de las carreras universitarias, mientras no resulte modificación y/o extensión del objeto, condiciones, términos, lugar de validez u otra modalidad del ejercicio profesional, siempre y cuando estuvieren inscriptos en las respectivas matrículas antes de la sanción de la presente ley.

f) Personas inscriptas a la fecha de esta ley en el Registro Especial de No Graduados, conforme al Decreto-Ley 5.103/45 (art.7), mientras no resulte modificación y/o extensión del objeto, condiciones, término u otra modalidad de la actividad profesional.

ARTICULO 3 - A los efectos de esta Ley se considerará que las personas comprendidas en el Artículo 2 ejercen las profesiones mencionadas en el Artículo 1 cuando realizan actos que supongan, requieran o comprometan la aplicación de conocimientos propios de tales personas; especialmente si consisten en:

a) El ofrecimiento o realización de servicios profesionales.

b) El desempeño de funciones derivadas de nombramientos judiciales de oficio o a propuesta de partes.

c) La evacuación, emisión, presentación o publicación de informes, dictámenes, laudos, consultas, estudios, consejos, pericias, compulsas, valorizaciones, presupuestos, escritos, cuentas, análisis, proyectos, o de trabajos similares, destinados a ser presentados ante los poderes públicos, particulares o entidades públicas, mixtas o privadas.

ARTICULO 4 - El uso del título de cualesquiera de las profesiones enumeradas en el Artículo 1 sólo será permitido a personas de existencia visible. En todos los casos deberá determinarse claramente el título de que se trata y la Universidad que lo expidió.

Los cargos existentes o a crearse en actividades o entidades comerciales, civiles y bancarias, empresas mixtas o del Estado, no podrán designarse con denominaciones que den lugar a que quienes los ocupan utilicen indebidamente el título de profesiones a que se refiere la presente ley.

ARTICULO 5 - Las asociaciones de los graduados en ciencias económicas a que se refiere la presente ley sólo podrán ofrecer servicios profesionales cuando la totalidad de sus componentes posean los respectivos títulos habilitantes y estén matriculados.

ARTICULO 6 - Las asociaciones de profesionales universitarios de distintas disciplinas actuarán en las Ciencias Económicas bajo la firma y actuación del profesional de la respectiva especialidad de Ciencias Económicas.

ARTICULO 7 - Se considerará como uso del título toda manifestación que permita referir o atribuir a una o más personas el propósito o la capacidad para el ejercicio de la profesión en el ámbito y en el nivel que son propios de dicho título en particular:

a) El empleo de leyendas, dibujos, insignias, chapas, tarjetas, avisos, carteles o publicaciones de cualquier especie.

b) La emisión, reproducción o difusión de las palabras contador, economista, analista, auditor, experto, consultor, asesor, licenciado o similares y sus equivalentes en idiomas extranjeros, con referencia a cualesquiera de los ámbitos de las profesiones reglamentadas por esta ley.

c) El empleo de los términos academia, estudio, asesoría, oficina, instituto, sociedad, organización u otros similares y sus equivalentes en idiomas extranjeros, con referencia a cualesquiera de los ámbitos de las profesiones reglamentadas por esta ley.

ARTICULO 8 - Las personas que sin poseer título habilitante en las condiciones prescriptas por la presente ley ejercieran cualquiera de las profesiones reglamentadas por esta ley o lo hicieran no obstante haberseles cancelado la matrícula como consecuencia de sanciones dispuestas por los Consejos Profesionales, así como las personas que ofrecieran los servicios inherentes a tales profesiones sin poseer título habilitante para ello, sufrirán penas de UN (1) mes a UN (1) año de prisión sin perjuicio de las penalidades y sanciones que otras leyes establezcan.

Los que indebidamente se arroguen cualesquiera de los títulos de las profesiones reglamentadas por esta ley serán pasibles de las sanciones previstas en el Artículo 247 del Código penal.

Los profesionales que ejercieran alguna de las profesiones comprendidas en la presente ley sin la inscripción en la matrícula del respectivo Consejo Profesional del país, serán penados con multa de QUINIENTOS PESOS (\$500.-) a CINCO MIL PESOS (\$ 5.000.-).

ARTICULO 9 - Prohíbese a los establecimientos de enseñanza privada no autorizados conforme a las leyes 14.557 y 17.604 y decretos reglamentarios, otorgar títulos, diplomas o certificados con designaciones iguales, similares o que se refieren parcialmente al ámbito de las profesiones reglamentadas por esta Ley, o que de algún modo puedan confundirse con ellas. Los establecimientos infractores y solidariamente sus directores, administradores y propietarios serán pasibles de una multa de MIL PESOS (\$ 1.000.-) a DIEZ MIL PESOS por cada título, diploma o certificado expedido, sin perjuicio de la responsabilidad penal por los delitos comunes, debiendo disponerse inmediatamente la clausura de tales centros de enseñanza. Igual prohibición alcanza a la manifestación pública o privada de que en dichos establecimientos se imparte enseñanza similar, equivalente o específica de la formación profesional requerida para obtener los grados o títulos correspondientes a las profesiones reglamentadas por esta ley. Las infracciones a esta disposición serán penadas con multas de CINCO MIL PESOS (\$ 5.000.-) a CINCUENTA MIL PESOS (\$ 50.000.-)

ARTICULO 10 - Para cubrir los cargos en las entidades centralizadas y descentralizadas de la administración pública nacional, provincial y municipal, empresas del Estado y mixtas para cuyo desempeño se requiera tener conocimientos de la

especialidad de los graduados en ciencias económicas, se dará preferencia a los profesionales con título de la especialidad respectiva.

ARTICULO 11 - Se requerirá título de Licenciado en Economía o equivalentes:

a) Para todo dictamen destinado a ser presentado a autoridades judiciales, administrativas o a hacer fe pública relacionado con el asesoramiento económico y financiero para:

1.- Estudios de mercado y proyecciones de oferta y demanda sin perjuicio de la actuación de graduados de otras disciplinas en las áreas de su competencia.

2.- Evaluación económica de proyectos de inversiones sin perjuicio de la actuación de graduados de otras disciplinas en las áreas de su competencia.

3.- Análisis de coyuntura global, sectorial y regional.

4.- Análisis de mercado externo y del comercio internacional.

5.- Análisis macroeconómico de los mercados cambiario de valores y de capitales.

6.- Estudios de programas de desarrollo económico global, sectorial y regional.

7.- Realización e interpretación de estudios econométricos.

8.- Análisis de la situación, actividad y política monetaria, crediticia, cambiaria, fiscal y salarial.

9.- Estudios y proyectos de promoción industrial, minera, agropecuaria, comercial, energética, de transporte y de infraestructura en sus aspectos económicos.

10.- Análisis económico del planteamiento de recursos humanos y evaluación económica de proyectos y programas atinentes a estos recursos.

11.- Análisis de la política industrial, minera, energética, agropecuaria, comercial, de transportes y de infraestructura en sus aspectos económicos.

12.- Estudios a nivel global, sectorial y regional sobre problemas de comercialización, localización y estructura competitiva de mercados distribuidores, inclusive la formación de precios.

13.- Toda otra cuestión relacionada con economía y finanzas con referencia a las funciones que le son propias de acuerdo con el presente artículo.

b) Como perito en su materia en todos los fueros, en el orden judicial.

ARTICULO 12 - Quedan incluidos en los términos del Artículo 11 los Doctores en Ciencias Económicas que antes de la fecha de sanción de la presente ley, poseyeran el título académico correspondiente, sin haber recibido previamente el de Licenciado en Economía.

ARTICULO 13 - Se requerirá título de Contador Público o equivalente:

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

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

2.-Revisión de contabilidades y su documentación.

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

4.-Organización contable de todo tipo de entes.

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

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

7.-Liquidación de averías.

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

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

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

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

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

-Toda otra cuestión en materia económica, financiera y contable con referencia a las funciones que le son propias de acuerdo con el presente artículo.

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

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

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

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

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

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

6.-En los juicios sucesorios para realizar y suscribir las cuentas particionarias conjuntamente con el letrado que intervenga. 7.-Como perito en su materia en todos los fueros. En la emisión de dictámenes, se deberán aplicar las normas de auditoría aprobadas por los organismos profesionales cuando ello sea pertinente.

ARTICULO 14 - Se requerirá título de Licenciado en Administración o equivalente: A) Para todo dictamen destinado a ser presentado ante autoridades judiciales, administrativas o a hacer fe pública en materia de dirección y administración para el asesoramiento en:

1.-Las funciones directivas de análisis, planeamiento, organización, coordinación y control.

2.-la elaboración e implantación de políticas, sistemas, métodos y procedimientos de administración, finanzas, comercialización, presupuestos, costos y administración de personal.

3.-La definición y descripción de la estructura y funciones de la organización.

4.-La aplicación e implantación de sistemas de procesamiento de datos y otros métodos en el proceso de información gerencial.

5.-Lo referente a relaciones industriales, sistemas de remuneración y demás aspectos vinculados al factor humano en la empresa.

6.-Toda otra cuestión de dirección o administración en material económica y financiera con referencia a las funciones que le son propias de acuerdo con el presente artículo.

b) En materia judicial:

1.-Para las funciones de liquidador de sociedades comerciales o civiles.

2.-Como perito en su materia en todos los fueros.

En las designaciones de oficio para las tareas de administrador a nivel directivo o gerencial en las intervenciones judiciales, se dará preferencia a los licenciados en administración sin perjuicio de que sean tomados en consideración otros antecedentes en relación con tales designaciones.

ARTICULO 15 - Se considera título habilitante para el ejercicio de las funciones para las cuales se requiere el de Licenciado en Administración, el de los Contadores Públicos egresados con anterioridad a la vigencia de la presente Ley y que hubieran iniciado su carrera con anterioridad a la vigencia del plan de estudios de Licenciados en Administración en las respectivas Universidades.

Si la Universidad que emitió el Título de Contador Público no tuviere en vigencia la carrera de Licenciado en Administración, los egresados hasta la vigencia de la presente ley se encuentran comprendidos en las disposiciones del primer párrafo del presente artículo.

ARTICULO 16 - Se requerirá título de Actuario o equivalente:

1.-Para todo informe que las compañías de seguros, de capitalización, de ahorro, de ahorro y préstamo, de autofinanciación (crédito recíproco) y sociedades mutuales, presenten a sus accionistas o asociados o a terceros, a la Superintendencia de Seguros u otra repartición pública, nacional provincial o municipal, que se relacione con el cálculo de primas y tarifas, planes de seguros, de beneficios, subsidios y reservas técnicas de dichas compañías y sociedades.

2.-Para dictamen sobre las reservas técnicas que esas mismas compañías y sociedades deben publicar junto con su balance y cuadros de rendimiento anuales.

3.-En los informes técnicos de los estados de las sociedades de socorros mutuos, gremiales o profesionales, cuando en sus planes de previsión y asistenciales, incluyan operaciones relacionadas con aspectos biométricos.

4.-Para todo informe requerido por autoridades administrativas o que deba presentarse a las mismas o en juicios, sobre cuestiones técnicas relacionadas con la estadística, el cálculo de las probabilidades en su aplicación al seguro, la capitalización, ahorro y préstamo, operaciones de ahorro autofinanciado (crédito recíproco) y a los empréstitos.

5.-Para todo informe o dictamen que se relacione con la valuación de acontecimientos futuros fortuitos, mediante el empleo de técnicas actuariales.

6.-En asuntos judiciales cuando a requerimiento de autoridades judiciales deba determinarse el valor económico del hombre y rentas vitalicias.

7.-Para el planeamiento económico y financiero de sistemas de previsión social, en cuanto respecta al cálculo de aportes, planes de beneficios o subsidios, reservas técnicas o de contingencia.

ARTICULO 17 - El ejercicio de las profesiones reglado por la presente ley, en lo que respecta a las actuaciones en materia judicial, queda sujeto al requisito de que el profesional sea independiente respecto de la o las partes involucradas.

Lo mismo ocurrirá cuando en cuestiones extrajudiciales haya situaciones conflictivas entre las partes.

ARTICULO 18 - Se entiende por títulos equivalentes los otorgados por las Universidades citadas en la presente Ley que se diferencien en su denominación de las expresamente citadas en el Artículo 1, pero que sean similares en las exigencias de sus

planes de estudio así como en la extensión y nivel de los distintos cursos, a juicio del respectivo Consejo Profesional previo acuerdo con el Ministerio de Cultura y Educación.

TITULO II - DE LOS CONSEJOS PROFESIONALES

ARTICULO 19 - En la CAPITAL FEDERAL, TERRITORIO NACIONAL DE TIERRA DEL FUEGO, ANTARTIDA E ISLAS DEL ATLANTICO SUR y en cada una de las provincias que así lo dispusiere funcionará un Consejo Profesional de los graduados a que se refiere el artículo 1.

ARTICULO 20 - La inscripción de un título de los reglados por la presente ley en una jurisdicción de las indicadas en el artículo 19, no obliga necesariamente a su inscripción en los otros si no se ha dado cumplimiento, a entender del respectivo Consejo Profesional con los requisitos establecidos en el artículo 2 de esta ley.

ARTICULO 21 - Corresponderá a los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas dentro de sus respectivas jurisdicciones:

a) Dar cumplimiento a las disposiciones de la presente ley y otras relacionadas con el ejercicio profesional, y sus respectivas reglamentaciones.

b) Crear, cuando corresponda y llevar las matrículas correspondientes a las profesiones a que se refiere la presente ley.

c) Honrar, en todos sus aspectos, el ejercicio de las profesiones de ciencias económicas, afirmando las normas de especialidad y decoro propias de la carrera universitaria, y estimulando la solidaridad entre sus miembros.

d) Velar para que sus miembros actúen con un cabal concepto de lealtad hacia la patria, cumpliendo con la Constitución y las leyes.

e) Cuidar que se cumplan los principios de ética que rijen el ejercicio profesional de ciencias económicas.

f) Ordenar, dentro de sus facultades, el ejercicio profesional de ciencias económicas y regular y delimitar dicho ejercicio en sus relaciones con otras profesiones.

g) Perseguir y combatir por los medios legales a su alcance, el ejercicio ilegal de la profesión.

h) Secundar a la administración pública en el cumplimiento de las disposiciones que se relacionen con la profesión, evacuar y suministrar los informes solicitados por entidades públicas, mixtas y privadas.

i) Certificar las firmas y legalizar los dictámenes expedidos por los profesionales matriculados cuando tal requisito sea exigido.

j) Aplicar las correcciones disciplinarias por violación a los códigos de ética.

Modificado por:

• [Decreto N° 240/1999](#) Artículo N° 1 (Derógase la parte del artículo 21, inciso j) de la Ley N° 20.488 que dice: " ... y los aranceles")

ARTICULO 22 - Las correcciones disciplinarias que aplicará cada Consejo Profesional a sus matriculados consistirán en:

1. Advertencia.
2. Amonestación privada.
3. Apercibimiento público.
4. Suspensión en el ejercicio de la profesión de UN (1) año.
5. Cancelación de la matrícula.

ARTICULO 23 - Las resoluciones de los Consejos Profesionales denegando la inscripción o reinscripción en la matrícula, como así también las referidas a los incisos 4 y 5 del artículo anterior darán recurso de apelación ante el Tribunal Judicial que determinan las respectivas jurisdicciones.

ARTICULO 24 - Cada Consejo Profesional, conforme a las Leyes que reglamentan su ejercicio, estará autorizado a percibir derechos de inscripción en la matrícula, de ejercicio profesional anual, de certificación de firmas y de legalización de dictámenes.

ARTICULO 25 - La presente ley comenzará a regir a partir de la fecha de su publicación.

ARTICULO 26 - El Poder Ejecutivo reglamentará la presente ley en el término de SESENTA (60) días a contar de su publicación.

ARTICULO 27 - Deróganse los artículos 1 al 14 del Decreto-Ley 5.103/45 (Ley 12.921).

ARTICULO 28 - Comuníquese, publíquese, dése a la Dirección Nacional del Registro Oficial y archívese.

ANEXO 2

LEY I ° 34 (Antes Decreto Ley 1251/80)

TÍTULO I DE LAS PROFESIONES DE CIENCIAS ECONÓMICAS

CAPÍTULO I: DEL EJERCICIO PROFESIONAL

ARTÍCULO 1.-

En todo el Territorio de la Provincia, el ejercicio de las profesiones de Licenciado en Economía, Contador Público, Licenciado en Administración, Actuario y sus equivalentes, queda sujeto a lo que prescribe la presente Ley y a las disposiciones reglamentarias que se dicte.

ARTÍCULO 2.-

Es requisito indispensable para el ejercicio de las profesiones a que ese refiere el Artículo Primero, la inscripción de las respectivas Matrículas Profesionales a cargo del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Misiones.

ARTÍCULO 3.-

Las profesiones a que se refiere el Artículo Primero solo podrán ser ejercidas por:

a) personas titulares de diplomas que se expiden por las Universidades Nacionales, siempre que su otorgamiento requiera estudios completos o de enseñanza media, previos a los de carácter universitario;

b) personas con títulos habilitantes expedidos por el Estado Nacional en las condiciones establecidas en la Leyes 24.521, 17.604 y decretos reglamentarios, y por Universidades Provinciales, siempre que el otorgamiento de tales títulos requiera estudios completos de enseñanza media, previo a los de carácter universitario y que acrediten haber cubierto requisitos y conocimientos no inferiores a los impartidos en las respectivas disciplinas en las Universidades Nacionales;

c) personas titulares de diplomas expedidos por universidades o instituciones profesionales extranjeras, revalidados por una universidad nacional o que le fueren en lo sucesivo, siempre que reúnan los siguientes requisitos:

1. que el diploma extranjero haya sido otorgado previo ciclo completo de enseñanza media y que acredite haber cubierto requisitos y conocimientos no inferiores en extensión y profundidad a los impartidos en las respectivas disciplinas en las Universidades Nacionales;

2. Tener una residencia continuada en el país, no menor de dos (2) años, salvo que el titular del diploma sea argentino;

d) personas titulares de diplomas expedidos por Escuelas Superiores de Comercio de la Nación o convalidados por ella, antes de la sanción del Decreto Ley 5.103/45 (Ley 12.921);

e) personas titulares de diplomas graduados en Ciencias Económicas expedidos por autoridades nacionales o provinciales con anterioridad a la creación de las carreras universitarias, mientras no resulte modificación y/o extensión del objeto, condiciones, término, lugar de validez y otra modalidad del ejercicio profesional, siempre y cuando estuvieren inscriptos en las respectivas matrículas antes de la sanción de la presente Ley.

ARTÍCULO 4.-

A los efectos de esta Ley, se considerará que las personas comprendidas en el Artículo Tercero, ejercen las profesiones mencionadas en el Artículo primero, cuando

realicen actos o hechos que supongan, requieran, aconsejen o comprometan la aplicación del saber técnico y/o científico de tales personas, especialmente si consiste en:

a) el ofrecimiento o realización de servicios profesionales en forma independiente o en relación de dependencia y la derivada del desempeño de cargos en la Administración Pública Nacional, Provincial o Municipal, para los cuales la legislación en vigor exija poseer título de Graduados en Ciencias Económicas;

b) el desempeño de funciones derivadas de nombramientos judiciales;

c) la emisión, evacuación, expedición o presentación de dictámenes, laudos, consultas, estudios, asesoramiento, pericias, compulsas, tasaciones, escritos, certificaciones, cuentas, análisis, proyectos o trabajos similares destinados a ser presentados a particulares o a entidades públicas o privadas;

d) el ofrecimiento de servicios o tareas en los términos que, con carácter meramente enunciativos, se expresen, ya sean utilizados en forma conjunta, separada o alternativamente, a saber: contabilidades, organización de empresas, asesoría impositiva, costos, asesoría financiera, asesoría económica.

ARTÍCULO 5.-

El uso del título de cualesquiera de las profesiones comprendidas en el Artículo primero de la presente Ley, está sometido a las siguientes reglas:

a) sólo será permitido a los titulares de los mismos;

b) las asociaciones, sociedades o cualquier conjunto de profesionales, no podrán -en ningún caso- usar los títulos de las profesiones que se reglamentan ni ofrecer servicios profesionales, a no ser que la totalidad de sus socios componentes posean los respectivos títulos habilitantes;

c) en todos los casos deberá determinarse el título de que se trata, excluyendo la posibilidad de cualquier error o duda al respecto.

ARTÍCULO 6.-

Las Asociaciones de Profesionales Universitarios de distintas disciplinas, actuarán en las Ciencias Económicas bajo la firma y actuación del profesional de la respectiva especialidad de Ciencias Económicas.

ARTÍCULO 7.-

Se considerará como uso del título toda manifestación que permita referir o atribuir a una o más personas, la capacidad para el ejercicio de la profesión en el ámbito y en el nivel que son propios de dicho título, en particular:

a) el empleo de leyendas, dibujos, insignias, chapas, tarjetas, carteles o publicaciones de cualquier especie;

b) la emisión, reproducción o difusión de las palabras: contador, economista, analista, auditor, experto, consultor, asesor, licenciado o similares y sus equivalentes en idiomas extranjeros, con referencia a cualquiera de los ámbitos de las profesiones reglamentadas por esta Ley;

c) el empleo de los términos academia, estudio, asesoría, oficina, instituto, sociedad, organización y otros similares y sus equivalentes en idiomas extranjeros, con referencia a cualquiera de los ámbitos de las profesiones reglamentadas por esta Ley.

ARTÍCULO 8.-

Las personas que sin poseer título habilitante en las condiciones prescriptas por la presente Ley, ejercieran cualesquiera de las profesiones en ella reglamentadas, o lo hicieran no obstante haberseles cancelado la matrícula como consecuencia de sanciones dispuestas por el Consejo Profesional, como así aquellas que ofrecieran los servicios inherentes a tales profesiones sin poseer título habilitante para ello o quienes

indebidamente se arroguen cualesquiera de los títulos de las profesiones cuyo ejercicio se reglamenta en la presente Ley, serán pasibles de las sanciones previstas en el Código Penal.

Los profesionales que ejercieran alguna de las profesiones comprendidas en la presente Ley -sin la inscripción en la matrícula del Consejo Profesional de la Provincia de Misiones serán penados con multas equivalentes de uno (1) a cinco (5) derechos anuales de ejercicio profesional vigente a la fecha de aplicación de la sanción.

ARTÍCULO 9.-

Prohíbese a los Establecimientos de Enseñanza -cualquiera sea su naturaleza- que no estén debidamente autorizados por el Estado Nacional para ello, otorgar títulos, diplomas o certificados con designaciones iguales, similares o que se refieran parcialmente al ámbito de las profesiones reglamentadas por esta Ley, o que de algún modo puedan confundirse con ellas. En caso de detectarse alguna infracción a este Artículo, el Consejo Profesional notificará al Ente expedidor de los certificados o diplomas, de la impropiedad de la denominación o ilegitimidad de expedición de título, otorgándole un plazo de sesenta (60) días para que regularice la situación.

Vencido dicho plazo sin que se hayan tomado los recaudos exigidos, en los establecimientos infractores y, solidariamente sus Directores, Administradores o propietarios, serán pasibles de una multa equivalente de cinco (5) a cincuenta (50) veces el derecho anual de ejercicio profesional vigente a la fecha de aplicación de la sanción, por cada título, diploma o certificado expedido sin perjuicio de la responsabilidad penal por los delitos comunes que pudiera corresponder. Asimismo se solicitará a los Organismos Estatales que hubieren otorgado la autorización para el funcionamiento de dichos establecimientos, la clausura de los mismos, hasta tanto se regularice la situación. En caso de no lograrse resultados positivos, el Consejo Profesional de Ciencias Económicas -a través de su representante legal- podrá recurrir ante los Tribunales Judiciales que corresponda, a los efectos de la aplicación de la sanción.

Igual prohibición alcanza a la manifestación pública o privada exteriorizada por los establecimientos, de que en los mismos se imparte enseñanza similar, equivalente o específica de la formación profesional requerida para obtener los grados o títulos correspondientes a las profesiones a que se refiere esta Ley.

Las infracciones a esta última disposición serán penadas con multas equivalentes de diez (10) a cien (100) veces el monto del derecho anual de ejercicio profesional vigente a la fecha de la sanción, previa intimación de cesar en la infracción por el plazo de treinta (30) días.

ARTÍCULO 10.-

Para cubrir los cargos en las entidades centralizadas o descentralizadas de la Administración Pública Provincial o Municipal o empresas donde el Estado Provincial participa con capital mayoritario, cualquiera sea su naturaleza jurídica y para cuyo desempeño se requiera tener conocimientos de la especialidad de los Graduados en Ciencias Económicas, se dará preferencia a los profesionales con título de la especialidad respectiva.

C A P Í T U L O II: DE LOS TÍTULOS Y SUS FUNCIONES

ARTÍCULO 11.-

Se requerirá título de Licenciado en Economía o equivalente:

a) para todo dictamen destinado a ser presentado ante autoridades judiciales, administrativas o a hacer fe pública relacionado con el asesoramiento económico-financiero para:

1. Estudios de mercados y proyecciones de oferta y demanda sin perjuicio de la actuación de graduados de otras disciplinas en las áreas de su competencia.
2. Evaluación económica de proyectos de inversiones sin perjuicio de la actuación de graduados en otras disciplinas de las áreas de su competencia.
3. Análisis de coyuntura global, sectorial y regional.
4. Análisis del mercado externo y del comercio internacional.
5. Análisis macroeconómico de los mercados cambiarios, de valores y de capitales.
6. Estudios de programas de desarrollo económico global, sectorial y regional.
7. Realización e interpretación de estudios econométricos.
8. Análisis de la situación, actividad y política monetaria, crediticia, cambiaria, fiscal y salarial.
9. Estudios y proyectos de promoción industrial, minera, agropecuaria, energética, comercial, de transportes y de infraestructura en sus aspectos económicos.
10. Análisis económicos del planeamiento de recursos humanos y evaluación económica de proyectos y programas atinentes a estos recursos.
11. Análisis de la política industrial, minera, energética, agropecuaria, comercial, de transportes y de infraestructura en sus aspectos económicos.
12. Estudios a nivel global, sectorial y regional sobre problemas de comercialización, localización y estructura competitiva de mercados distribuidores, inclusive la formación de precios.
13. Toda otra cuestión relacionada con economía y finanzas, con referencia a las funciones que le son propias, de acuerdo con el presente artículo.
 - b) como perito en su materia en todos los fueros, en el orden judicial.

ARTÍCULO 12.-

SE Requerirá título de Contador Público o equivalente:

- a) en materia económica y contable cuando los dictámenes sirvan a fines judiciales, administrativos o estén destinados a hacer fe pública en relación con las cuestiones siguientes:
 1. Preparación, análisis y proyección de estados contables, presupuestarios, de costos y de impuestos en empresas y otros entes.
 2. Evaluación y estudios de factibilidad en los aspectos económicos y financieros, para proyectos de inversión y radicación de capitales.
 3. Revisión de contabilidades y su documentación.
 4. Disposiciones del Capítulo III, Título II, Libro I del Código de Comercio.
 5. Organización contable de todo tipo de ente.
 6. Elaboración e implementación de política, sistemas, métodos y procedimientos de trabajo administrativo contable.
 7. Aplicación e implementación de sistemas de procesamiento de datos y otros métodos de los aspectos contables y financieros de proceso de información general.
 8. Liquidación de averías.
 9. Dirección del relevamiento de inventarios que sirvan de base para la transferencia de negocios, para la constitución, transformación, fusión, escisión, disolución y liquidación de cualquier clase de entes y cesiones de cuotas sociales.
 10. Intervención en las operaciones de transferencia de fondos de comercio, de acuerdo con las disposiciones de la Ley 11.867 a cuyo fin deberán realizar todas las gestiones que fueren menester para su objeto; inclusive, hacer publicar los edictos pertinentes en el Boletín Oficial, sin perjuicio de las funciones y facultades reservadas a otros profesionales en la mencionada norma legal.
 11. Intervención juntamente con letrados en los con tratos y estatutos de toda clase de sociedades civiles y comerciales, cuando se planteen cuestiones de carácter financiero, económico, impositivo y contable.

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

13. Toda otra cuestión en materia económica, financiera y contable con referencia a las funciones que le son propias, de acuerdo con el presente artículo.

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

1. En los concursos de la Ley 24.522 para las funciones de Síndico.

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

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

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

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

6. En los juicios sucesorios para realizar y suscribir las cuentas participatorias juntamente con el letrado que intervenga.

7. Como perito en su materia en todos los fueros.

c) en materia tributaria, para el asesoramiento en:

1. La determinación y liquidación de tributos nacionales, provinciales y municipales.

2. La evaluación de los efectos de la legislación fiscal, sobre la situación económica, financiera o patrimonial de las empresas y otros entes; y en especial en los casos de constitución, transformación, reorganización, fusión, absorción y liquidación de sociedades.

3. Los recursos a interponer ante organismos administrativos y tribunales fiscales, sin perjuicio de la intervención que corresponda a otros profesionales.

ARTÍCULO 13.-

Se requerirá título de Licenciado en Administración o equivalente:

a) para todo dictamen destinado a ser presentado ante autoridades judiciales, administrativas o a hacer fe pública en materia de dirección y administración, para el asesoramiento en:

1. Las funciones directivas de análisis, planeamiento, organización, coordinación y control.

2. La elaboración e implementación de políticas, sistemas, métodos y procedimientos de administración, finanzas, comercialización, presupuestos, costos y administración de personal.

3. La definición y descripción de la estructura y funciones de la organización.

4. La aplicación e implantación de sistemas de procesamiento de datos y otros métodos de información gerencial.

5. La referente a relaciones industriales, sistemas de remuneración y demás aspectos vinculados al factor humano en la empresa.

6. Toda otra cuestión de dirección o administración en materia económica y financiera, con referencia a las funciones que le son propias, de acuerdo con el presente artículo.

b) en materia judicial:

1. Para las funciones de Liquidador de sociedades comerciales o civiles.

2. Como perito en su materia, en todos los fueros.

En las designaciones de oficio para las tareas de administrador -a nivel directivo o gerencial en las intervenciones judiciales- se dará preferencia a los licenciados en

Administración, sin perjuicio de que sean tomados en consideración otros antecedentes en relación con tales designaciones.

ARTÍCULO 14.-

Se considera título habilitante para el ejercicio de las funciones para las cuales se requiere el de Licenciado en Administración, el de los Contadores Públicos egresados con anterioridad a la vigencia de la presente Ley y, que hubieran iniciado su carrera con anterioridad a la vigencia del plan de estudios de Licenciados en Administración, en las respectivas universidades. Si la universidad que emitió el título de Contador Público no tuviera en vigencia la carrera de Licenciado en Administración, los egresados hasta la vigencia de la presente Ley se encuentran comprendidos en las disposiciones del primer párrafo del presente artículo.

ARTÍCULO 15.-

Se requerirá título de Actuario o equivalente:

a) para todo informe que las compañías de seguros, de capitalización y ahorro, de ahorro y préstamo, de autofinanciación (crédito recíproco) y sociedades mutuales presenten a sus accionistas o asociados o a terceros, a la Superintendencia de Seguros y/u otra repartición pública nacional, provincial o municipal que se relacione con el cálculo de primas y tarifas, planes de seguros, de beneficios, subsidios y reservas técnicas de dichas compañías y sociedades;

b) para dictamen sobre las reservas técnicas que esas mismas compañías y sociedades deben publicar junto con sus balances y cuadros de rendimientos anuales;

c) en los informes técnicos de los estados de las sociedades de socorros mutuos, gremiales o profesionales, cuando en sus planes de previsión y asistenciales, incluyan operaciones relacionadas con aspectos biométricos;

d) para todo informe requerido por autoridades administrativas o que deba presentarse a las mismas o en juicios sobre cuestiones técnicas relacionada con la estadística, el cálculo de las probabilidades en su aplicación al seguro, la capitalización, ahorro y préstamo, operaciones de ahorro autofinanciadas (crédito recíproco) y a los empréstitos;

e) para todo informe o dictamen que se relacione con la valuación de acontecimientos futuros, fortuitos, mediante el empleo de técnicas actuariales;

f) en asuntos judiciales cuando a requerimiento de autoridades judiciales, deben determinarse el valor económico del hombre y rentas vitalicias;

g) para el planeamiento económico y financiero de sistemas de previsión social, en cuanto al cálculo de aportes, planes de beneficios o subsidios, reservas técnicas o de contingencias.

ARTÍCULO 16.-

Se entiende por títulos equivalentes, los otorgados por las universidades citadas en la presente Ley, que se diferencien en su denominación de las expresamente citadas en el Artículo Primero, pero sean similares en las exigencias de sus planes de estudio, así como en la extensión y nivel de los distintos cursos.

ARTÍCULO 17.-

El ejercicio de las profesiones regladas en la presente Ley -en lo que respecta a las actuaciones en materia judicial- queda sujeto al requisito que el profesional no esté comprendido por las generales de la Ley. Lo mismo ocurrirá cuando, cuestiones extrajudiciales, haya situaciones conflictivas entre las partes.

ARTÍCULO 18.-

Todos los dictámenes o informes producidos por los profesionales en Ciencias Económicas -de acuerdo a las funciones reconocidas a cada uno de ellos por la presente Ley- serán válidas para su representación ante terceros como así también ante organismos públicos y privados, cuando estén debidamente certificados y legalizados por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Misiones.

ARTÍCULO 19.-

Los profesionales cuyas actividades se regulan en esta Ley, están facultados para realizar -en nombre propio o en el de sus representados- todos los trámites y gestiones administrativas inherentes al ejercicio de las respectivas profesiones.

TÍTULO II DEL CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS DE LA PROVINCIA DE MISIONES

CAPÍTULO I: DE SUS ORGANISMOS

ARTÍCULO 20.-

Son Organismos del Consejo Profesional de Ciencias Económicas:

- a) la Asamblea;
- b) el Consejo Directivo;
- c) el Tribunal de Ética.

CAPÍTULO II: DE LA ASAMBLEA

ARTÍCULO 21.-

La Asamblea General la forman los profesionales inscriptos en las Matrículas a cargo del Consejo, que reúnan las condiciones del Artículo 27, y tendrá las siguientes atribuciones y deberes:

- a) considerar y resolver sobre la Memoria y los Estados Contables del ejercicio Económico que abarcará desde el 1 de Mayo al 30 de Abril de cada año calendario subsiguiente.
- b) sancionar o modificar el Código de Ética Profesional;
- c) juzgar la conducta de los miembros del Consejo Directivo en su actuación como tales, suspenderlos o reemplazarlos en sus cargos;
- d) autorizar todo acto de venta o afectación de bienes inmuebles de la entidad;
- e) resolver sobre la incorporación del Consejo Profesional a entidades y organismos de segundo y tercer grado;
- f) establecer aportes extraordinarios por parte de los matriculados;
- g) convocar a elecciones de los miembros del Consejo Directivo y Tribunal de Ética y designar a los miembros de la Junta Electoral.

ARTÍCULO 22.-

La Asamblea será convocada por el Consejo Directivo o a pedido de por lo menos un quinto (1/5) de los profesionales inscriptos en la Matrícula, los que lo harán por escrito, especificando los temas cuya consideración se solicite y fundamentando debidamente los motivos de la petición. La convocatoria, con indicación de Orden del Día, lugar, fecha y hora, se publicará una vez en un diario local de mayor circulación en la Provincia, con anticipación mínima de diez (10) días, sin perjuicio de emplear otros medios de difusión, debiéndose comunicar asimismo a la Dirección de Personas Jurídicas.

ARTÍCULO 23.-

La Asamblea General será convocada por lo menos una vez al año, antes del 31 de Julio, a fin de considerar los asuntos indicados en los incisos a) y g) del Artículo 21 y cualquier otro punto incorporado en el Orden del Día.

ARTÍCULO 24.-

El Orden del día expresará concretamente los puntos a tratar y no podrán considerarse otros, bajo sanción de nulidad de la Asamblea.

ARTÍCULO 25.-

El quórum requiere la presencia de la mitad más uno del total de profesionales inscriptos en condiciones de sufragar; pero una hora después de la fijada la Convocatoria, la Asamblea podrá sesionar válidamente con cualquier número de asistentes, resolviendo los asuntos por simple mayoría de los presentes; salvo de los casos de los incisos d) y e) del Artículo 21, en que se requerirá el voto afirmativo de no menos de diez por ciento (10%) de los matriculados.

C A P Í T U L O I I I : D E L A S E L E C C I O N E S

ARTÍCULO 26.-

La Asamblea convocará a elecciones de miembros titulares y suplentes bienalmente - en el mes de septiembre- fijando día y hora para la realización del acto eleccionario. Están sujetos al procedimiento de elección de los miembros del Consejo Directivo y Tribunal de Éticas. Para ser candidatos a los cargos electivos -que serán "ad-Honorem" los Matriculados deberán reunir los requisitos especiales que se establecen en este título.

ARTÍCULO 27.-

Sólo podrán votar los profesionales inscriptos en las respectivas Matrículas, que no se hallen comprendidos los siguientes causales:

- a) hallarse inhabilitado para el ejercicio de las profesiones;
- b) no estar al día en el pago del derecho profesional y demás obligaciones para con el Consejo, a la fecha de fenecido el período de tachas y observaciones. El profesional inscripto en más de una Matrícula, solo tendrá derecho a un voto.

ARTÍCULO 28.-

EL Consejo Directivo confeccionará el padrón actualizado de todos los profesionales inscriptos en las Matrículas, con veinticinco (25) días de anticipación a la fecha de las elecciones, el cual contendrá los siguientes datos: número de orden, apellido y nombres, número de matrícula, domicilio legal constituido, profesión, fecha de antigüedad en el título, indicaciones de quienes pueden ser elegidos y observaciones.

ARTÍCULO 29.-

Una copia del padrón debidamente autenticado por el Presidente y Secretario del Consejo, se enviará a una Junta Electoral, quedando otras en la sede del Consejo y en cada una de las Delegaciones del interior, a los efectos de las tachas y observaciones que sean pertinentes. Como mínimo el padrón y sus copias estará a disposición de los interesados, veinte (20) días antes de la fecha de las elecciones y cualquier observación que se formule al mismo, deberá ser hecha por escrito y presentada a la Junta Electoral con quince (15) días de anticipación al acto eleccionario. La Junta Electoral decidirá lo que corresponda en forma inapelable, en el término de setenta y dos (72) horas.

ARTÍCULO 30.-

La Junta Electoral será designada por la Asamblea del año en que deban realizarse las elecciones y estará integrada por tres (3) miembros titulares y tres (3) miembros suplentes que sean matriculados -no integrantes del Consejo Directivo- y en condiciones de poder votar. La Junta Electoral se constituirá dentro de los cinco (5) días siguientes a su designación, nombrado sus autoridades.

ARTÍCULO 31.-

Hasta cinco (5) días del acto eleccionario, la Junta Electoral oficializará las listas de los candidatos que concurren a la elección y por lo menos cuarenta y ocho (48) horas antes del mismo, serán registradas la boletas a usarse.

ARTÍCULO 32.-

Para la realización del acto eleccionario, se designará una o más mesas receptoras de votos, fiscalizadas por un miembro de la Junta Electoral o representante designado por ésta; de la Dirección General de Personas Jurídicas, si esta repartición lo dispusiera y, por un representante de cada lista oficializada.

ARTÍCULO 33.-

En el acto eleccionario se utilizarán urnas en las condiciones de seguridad y fiscalización que establezca la Junta Electoral. El voto será secreto para todos los profesionales matriculados que reúnan las condiciones exigidas por el Artículo 27.

ARTÍCULO 34.-

La votación se realizará por lista completa, no admitiéndose enmiendas o tachaduras de los candidatos, lo que involucrará la anulación del voto. Sólo se computarán las boletas oficializadas; si aparecieren boletas no autorizadas, se considerarán votos en blanco, al igual que aquellas no inteligibles o que permitan la individualización del votante.

ARTÍCULO 35.-

Los electos lo serán por simple mayoría de votos. En caso de empate, la Junta Electoral resolverá por sorteo. Si existiesen más de una lista oficializada, la que resulte en segundo término en orden de votos, y siempre que los mismos alcanzaran como mínimo el treinta por ciento (30%) del total de votos válidos emitidos, representará a la minoría en los cargos del Consejo Directivo y Tribunal de Ética que esta Ley determina. Las listas oficializadas deberán especificar los candidatos para la representación minoritaria.

ARTÍCULO 36.-

Efectuada la votación y realizado el escrutinio, se labrará el acta especificándose los resultados y las observaciones que se formulen. Suscribirán el acta los miembros de la Junta Electoral, Dirección de Personas Jurídicas y representantes de las listas oficializadas, que se hallen presentes.

ARTÍCULO 37.-

Los electos serán proclamados por la Junta Electoral y entrarán automáticamente en posesión de sus cargos dentro de los diez (10) días siguientes al del acto eleccionario.

ARTÍCULO 38.-

Para el caso en que se oficializara una única lista, la Junta Electoral proclamará sus candidatos, quedando estos designados. Los así nombrados tomarán posesión de sus cargos en la forma y fecha establecidos en el artículo anterior.

ARTÍCULO 39.-

Las situaciones no contempladas en este Título o su interpretación en caso de dudas, serán resueltas por la Junta Electoral, cuya decisión será inapelable.

CAPITULO IV : DEL CONSEJO DIRECTIVO

ARTÍCULO 40.-

EL Consejo Directivo estará constituido por nueve (9) miembros titulares y cinco (5) miembros suplentes, los que deberán ser argentinos nativos o por opción, tener residencia habitual en la Provincia y contar con una antigüedad mínima en la Matrícula, de un año.

ARTÍCULO 41.-

EL Consejo Directivo estará integrado por un (1) Presidente, un (1) Secretario, un (1) Tesorero, seis (6) Vocales y cinco (5) miembros suplentes. En el caso del Artículo 35 de la presente Ley, los vocales 4, 5 y 6 representarán a la minoría, e igual procedimiento se aplicará para los miembros suplentes 4 y 5.

ARTÍCULO 42.-

EL Consejo Directivo tendrá los siguientes derechos y atribuciones:

- a) estudiar, fundar y emitir opinión profesional relativa al análisis de los problemas del medio y cualquier asunto de interés público;
- b) designar representantes ante Federaciones, entidades profesionales y/u otros organismos permanentes o transitorios de carácter provincial, regional, nacional, o internacional que agrupen a profesionales en general o de Ciencias Económicas en particular;
- c) dar cumplimiento a las disposiciones de la presente Ley y otras relacionadas con el ejercicio profesional y, sus respectivas reglamentaciones;
- ch) crear y llevar las Matrículas correspondientes a las profesiones a que se refiere la presente Ley;
- d) autenticar las firmas y legalizar los dictámenes expedidos por los profesionales matriculados;
- e) dictar medidas y disposiciones de todo orden que estime necesario y conveniente para el mejor ejercicio de las profesiones respectivas;
- f) proponer al Poder Ejecutivo, anualmente, los aranceles correspondientes a cada profesión, así como aconsejar y dictaminar sobre la aplicación de los mismos;
- g) ordenar dentro de sus facultades el ejercicio profesional;
- h) aplicar sanciones disciplinarias por violación del Código de Ética y a las disposiciones sobre aranceles, cuando actúe en las funciones previstas en el Artículo 71 de la presente Ley;
- i) acusar, querellar y actuar en juicio, en los casos de los Artículos 8 y 9 de la presente Ley y en general, perseguir y combatir por todos los medios legales a su alcance, el ejercicio ilegal de la profesión;
- j) fijar el derecho de inscripción en la Matrícula respectiva; la cuota que deberán pagar anualmente los profesionales matriculados en concepto de derecho para ejercer la profesión, los eventuales recargos por pago fuera de los términos establecidos y fijar el porcentaje de retención reglado en el Artículo 53 de la presente Ley;
- k) recaudar y administrar todos los recursos que ingresen a su patrimonio;
- l) designar comisiones "ad-hoc", encomendar tareas y representaciones ante organismos públicos, privados y profesionales;
- ll) dictar el reglamento orgánico-administrativo;
- m) nombrar, ascender y/o remover al personal dependiente;
- n) convocar a la Asamblea General;

- ñ) proponer a la Asamblea el Código de Ética Profesional y sus modificaciones;
- o) realizar y participar en actividades culturales que tengan por objeto promover el incremento de la capacitación profesional y la expansión de los conocimientos de los problemas afines con las Ciencias Económicas;
- p) participar en la elaboración de planes de estudios universitarios;
- q) asesorar a entidades privadas y oficiales;
- r) fomentar la solidaridad y cohesión en los grupos profesionales;
- s) organizar y constituir servicios sociales, asistenciales, financieros y técnicos;
- t) coordinar los servicios sociales y asistenciales entre las entidades profesionales;
- u) defender la jerarquía y prestigio profesional;
- v) analizar la demanda actual y futura de servicios profesionales y el desarrollo y control del mercado de trabajo;
- w) regular y delimitar las áreas de actividad respecto de otras profesiones;
- x) fortalecer y desarrollar los organismos profesionales en cada jurisdicción y en el orden nacional e internacional;
- y) designar reemplazante del Presidente, Secretario y/o Tesorero, en caso de ausencia o impedimento por cualquier causa para el desempeño de sus cargos.

La enumeración que antecede es simplemente enunciativa y no limitativa, pudiendo el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Misiones, desempeñar todas las demás que considere necesarias y convenientes para el mejor logro de sus objetivos.

ARTÍCULO 43.-

Cinco (5) miembros del Consejo Directivo forman quórum legal. Las resoluciones se tomarán por mayoría de votos de los presentes. Las sesiones serán públicas, salvo resolución en contrario del propio Consejo.

ARTÍCULO 44.-

En las citaciones a reunión que no puedan llevarse a cabo por falta de quórum, el Secretario hará constar esa circunstancia en el Libro de Asistencia, con mención de los miembros ausentes.

ARTÍCULO 45.-

El miembro del Consejo Directivo que faltare sin causa justificada a tres (3) sesiones consecutivas o seis (6) alternadas durante el año, cesará automáticamente en su cargo y la Secretaría comunicará esa circunstancia al Consejo Directivo para la incorporación del suplente que deba reemplazarlo. El miembro que cesare en su cargo por causa de inasistencia, no podrá postularse como candidato a cargos electivos, hasta pasados dos (2) años de la fecha que debió cesar en su mandato.

ARTÍCULO 46.-

El Consejo Directivo podrá acordar a sus miembros licencias, y cuando estas sean por un término mayor de sesenta (60) días, incorporará provisoriamente al suplente que corresponda.

ARTÍCULO 47.-

En caso de renuncia, ausencia temporal mayor de treinta (30) días o fallecimiento del Presidente, Secretario o Tesorero, el Consejo Directivo elegirá de entre sus miembros el reemplazante, quien se desempeñará hasta el reintegro del titular o la finalización del mandato.

ARTÍCULO 48.-

El Presidente tiene la representación del Consejo Profesional, en su carácter de entidad de derecho y suscribirá refrendado por el Secretario, las actas, informes, certificaciones, comunicaciones, escritos y otros documentos.

ARTÍCULO 49.-

Son deberes y atribuciones del Presidente:

- a) representar al Consejo Profesional de Ciencias Económicas en toda clase de asuntos -oficiales, judiciales o extrajudiciales- o en las relaciones de todo orden ante las autoridades públicas, instituciones privadas o particulares;
- b) presidir las sesiones del Consejo Directivo y de la Asamblea, dirigiendo los debates;
- c) convocar las reuniones del Consejo Directivo;
- d) autorizar los gastos y pagos;
- e) resolver las cuestiones urgentes que no admitan dilación, de lo que dará cuenta al Consejo Directivo en la primera reunión que se realice;
- f) decidir con su voto, en caso de subsistir empate en segunda votación;
- g) adoptar junto con el Secretario medidas necesarias para la formación y custodia de las Matriculas Profesionales, de los otros registros que hubiere y de la correspondencia;
- h) conceder licencias, justificar ausencias e imponer sanciones al personal dependiente;
- i) las demás tareas propias del cargo.

ARTÍCULO 50.-

Son deberes y atribuciones del Secretario:

- a) secundar al Presidente en las reuniones de la Asamblea y del Consejo Directivo;
- b) redactar las actas de la Asamblea y suscribirlas con el Presidente conjuntamente con dos inscriptos designados por la misma, al efecto;
- c) redactar las actas de las reuniones del Consejo Directivo y suscribirlas con el Presidente;
- d) organizar y dirigir las tareas administrativas de la Secretaría; redactar las citaciones a Asamblea y a reunión del Consejo Directivo, transcribiendo en ellas el Orden del Día;
- e) refrendar la firma del Presidente en toda clase de actos, comunicaciones, certificaciones y otros documentos;
- f) recibir la correspondencia e imprimirle el trámite que corresponda;
- g) las demás tareas propias del cargo.

ARTÍCULO 51.-

Son deberes y atribuciones del Tesorero:

- a) percibir y custodiar los fondos de la Institución;
- b) firmar con el Presidente las autorizaciones de pagos;
- c) supervisar la Contabilidad del Consejo Profesional;
- d) informar al Consejo Directivo sobre el movimiento de fondos y presentar los estados contables, a los fines de la Asamblea General Anual;
- e) firmar los cheques en forma conjunta con quien designe el Consejo Directivo;
- f) las demás tareas propias del cargo.

C A P Í T U L O V : DE LOS RECURSOS DEL CONSEJO

ARTÍCULO 52.-

Integran los recursos del Consejo Profesional, sin perjuicio de todo otro ingreso que surja del desempeño de su actividad normal o del manejo de su patrimonio:

- a) la percepción del "derecho único de inscripción en la matrícula", que deberá abonar todo aquel que solicite su inscripción en la misma;
- b) la percepción del "derecho anual de ejercicio profesional", que fijará el Consejo Directivo y que deberán abonar todos los profesionales matriculados;
- c) las retenciones indicadas en el Artículo 53 de la presente Ley;
- d) lo establecido en el Artículo 21, inciso f) de la presente Ley;
- e) legados y donaciones.

ARTÍCULO 53.-

Previo a toda autenticación de firmas, se depositarán a la orden del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Misiones y en la Cuenta Bancaria que determine el Consejo Directivo, el importe correspondiente a los honorarios que perciben los matriculados por el trabajo realizado. Los fondos así depositados se reintegrarán al profesional interviniente dentro del plazo -que no podrá ser mayor de treinta (30) días- que establezca el Consejo Directivo y previa deducción de un porcentaje a ser fijado por el mismo anualmente, que no podrá exceder del diez por ciento (10%) sobre los honorarios mínimos.

CAPITULO VI DEL TRIBUNAL DE ÉTICA

ARTÍCULO 54.-

El juzgamiento de la conducta de los profesionales, por aplicación de lo previsto en el Artículo 76 de la presente Ley, estará a cargo de un Tribunal de Ética que actuará como órgano jurisdiccional.

ARTÍCULO 55-

El Tribunal de Ética estará integrado por tres (3) miembros titulares con funciones de Presidente, Secretario y Vocal y tres (3) miembros suplentes. En el caso del Artículo 35 de la presente Ley, el Vocal y un Suplente representarán a la minoría. Para ser miembro del Tribunal de Ética, se requiere reunir iguales condiciones que las establecidas para ser miembro del Consejo Directivo.

ARTÍCULO 56.-

El Tribunal de Ética tendrá por objeto la corrección disciplinaria por los actos u omisiones en que incurran los matriculados, que configuren violación de los deberes inherentes al estado o ejercicio profesional de conformidad a las disposiciones del Código de Ética.

ARTÍCULO 57.-

Las infracciones a las normas de ética profesional, las juzgará el Tribunal de Ética en la forma siguiente:

- a) de oficio o por indicación del Consejo Directivo;
- b) por denuncia escrita o actuada de cualquier profesional inscripto en las Matrículas del Consejo;
- c) por denuncia escrita, actuada o comunicación de los señores Jueces o Funcionarios de la Administración Pública;
- d) a pedido escrito o actuado de cualquier profesional inscripto en la Matrícula respectiva, para que se juzgue la propia conducta del peticionante;
- e) cuando un profesional inscripto en la Matrícula fuese sometido a proceso por actos realizados en el ejercicio de la profesión.

ARTÍCULO 58.-

Las denuncias y presentaciones a que se refieren los incisos b) y c) del anterior artículo, serán recibidas por el Presidente del Consejo y cursadas al Tribunal de Ética, debiendo aquel dar cuenta al Consejo en la primera sesión que realice.

ARTÍCULO 59.-

Recibida que sea una denuncia por el Tribunal de Ética, el Secretario del mismo le pondrá cargo y le dará entrada. Toda denuncia deberá contener, indispensablemente, una mención concreta del hecho que la motiva, de las pruebas que lo demuestren o de su referencia para obtenerlas; una somera exposición del agravio que el hecho o la actividad inculpada puede significar para la profesión y la indicación de la norma ética que se considere violada.

ARTÍCULO 60.-

El Presidente del Tribunal de Ética ordenará de inmediato dar trámite a la presentación y dispondrá que se cite y emplace al denunciado y que se le corra traslado de la misma. La citación y el traslado se harán por el Secretario para que en el término de diez (10) días hábiles formule su descargo, por escrito.

ARTÍCULO 61.-

La notificación se hará por telegrama colacionado dirigido al domicilio que el profesional denunciado haya fijado en el Consejo o a los fines profesionales, con expresa mención que las copias del traslado se encuentran a su disposición en la sede del Consejo. El término correrá desde el día hábil siguiente, inclusive a aquel en que se hubiese sido notificado, y será de quince (15) días hábiles si el denunciado estuviere domiciliado fuera de la Ciudad de Posadas. En ambos casos -a pedido del interesado- podrá ampliarse el término por cinco (5) días hábiles más, por disposición del Presidente del Tribunal de Ética.

ARTÍCULO 62.-

Vencidos los términos fijados -haya comparecido o no el denunciado- y producida o no su contestación de defensa, se abrirá la causa a prueba por el término de quince (15) días hábiles, si alguna de las partes lo pidiera o fuera necesario a juicio del Tribunal, se recibirá y diligenciará, dentro de ese término, la prueba ofrecida que estime procedente. La apertura se notificará personalmente o por cédula. Vencido el término de prueba se entregará el expediente a las partes y por el plazo de cinco (5) días a cada una, sin necesidad de petición escrita y bajo su responsabilidad para que presenten -si lo creyeran conveniente- un escrito alegando sobre el mérito de la prueba. Transcurrido el plazo sin que el expediente haya sido devuelto, la parte que lo retuviere perderá el derecho de alegar, sin que se requiera intimación. Vencido el término fijado anteriormente, el Tribunal sin petición de parte, pondrá el expediente a despacho agregando los alegatos si se hubiesen presentado; acto continuo, llamará autos para resolución.

ARTÍCULO 63.-

Los miembros del Tribunal de Ética están comprendidos en las causales de excusación y recusación previstas para los miembros del Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Misiones.

ARTÍCULO 64.-

LA oportunidad para manifestar la inhibición será al avocarse el Tribunal al conocimiento de la causa, y el miembro deberá fundar la inhibición dentro de los dos (2)

días hábiles de tomado conocimiento. El Tribunal -de encontrarla procedente- dispondrá, dentro del mismo término, la intervención del Subrogante correspondiente.

ARTÍCULO 65.-

La oportunidad para manifestar la recusación, será dentro de los tres (3) días hábiles de notificado conforme al Artículo 5, o en igual lapso de la notificación del llamamiento de autos para resolución. Cuando la denuncia fuera formulada por un profesional inscripto en la Matrícula del Consejo, él mismo podrá recusar. En ningún caso se admitirá la recusación sin causa. El Tribunal correrá vista al miembro recusado, quien deberá evacuarla dentro del término de dos (2) días hábiles. Sustanciada la misma, el Tribunal -en igual término- dictará resolución, la que no será recurrible.

ARTÍCULO 66.-

Todas las resoluciones del Tribunal de Ética se adoptarán con el voto de dos (2) de sus miembros, por lo menos. Los decretos de citación y traslados, prueba, diligencias y de "autos", los dictará el Presidente, refrendada su firma por el Secretario. Las citaciones, constancias del expediente y las copias, las firmará el Secretario solamente. Las resoluciones del Tribunal de Ética deberán estar fundadas en causas y antecedentes concretos, ser individuales y por escrito, y serán transcriptas en un libro llevado al efecto, rubricado por el Presidente del Consejo. Cada fallo deberá ser firmado por quienes lo dictaren, con la manifestación de la disidencia en el caso en que ocurra.

ARTÍCULO 67.-

El Tribunal de Ética no podrá juzgar hechos o actos ocurridos más de un año antes de la fecha de recepción de la denuncia, salvo cuando se trate de un profesional de la Matrícula sometido a proceso ante la Justicia, por actos cometidos en el ejercicio de la profesión y esa circunstancia resultara de la misma denuncia.

ARTÍCULO 68.-

EL Tribunal de Ética deberá dictar su resolución dentro de los treinta (30) días hábiles de constituido, después del llamamiento de autos. Si pasaran ciento veinte (120) días hábiles desde la recepción de la denuncia por el Tribunal, sin que éste hubiera dictado su fallo, se producirá automáticamente la caducidad del proceso.

ARTÍCULO 69.-

Cuando el Tribunal de Ética pronuncie su fallo, deberá comunicarlo al Consejo Directivo, notificando a los interesados por telegrama colacionado, por cédula o por otro medio expreso.

ARTÍCULO 70.-

Dictado el fallo por el Tribunal de Ética, el inculpado tendrá derecho de pedir reconsideración fundada ante el Consejo Directivo, dentro del término de cinco (5) días hábiles, a partir de la notificación.

ARTÍCULO 71.-

EL Consejo Directivo -constituido en Tribunal de Ética- ratificará, modificará o revocará el fallo. Para reabrir el proceso a efectos de recibir nuevas pruebas -de oficio o a pedido solamente del inculpado- se requerirá el voto afirmativo de cinco (5) Consejeros.

ARTÍCULO 72.-

Cuando el Consejo Directivo se constituya en Tribunal de Ética, sus miembros no podrán ser recusados, pero deberán inhibirse por las mismas causales previstas para los

miembros del Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Misiones. De las inhabilitaciones conocerá el mismo Consejo, para admitirlas o declararlas improcedentes. Si el número de Consejeros titulares no afectado fuera menor de cinco (5), se integrará el Consejo con suplentes hasta llegara ese número, a fin de resolver las inhabilitaciones y, en su caso, fallar en los principal.

ARTÍCULO 73.-

El Consejo Directivo -como Tribunal de Ética- deberá resolver en el término de treinta (30) días hábiles, inclusive el período de diez (10) días hábiles para recepción de nuevas pruebas, si se las admitiese.

ARTÍCULO 74.-

El Tribunal de Ética en los casos de denuncias formuladas por profesionales inscriptos en las Matrículas, que fueran notoriamente infundadas, podrá al fallar el caso, aplicar al denunciante -sin otro requisito que la ratificación del Consejo Directivo- una medida de corrección disciplinaria.

C A P Í T U L O V I I : D E L O S P O D E R E S D I S C I P L I N A R I O S

ARTÍCULO 75.-

Es obligación del Consejo Directivo fiscalizar el correcto ejercicio de las funciones que se enumeran en el Título I, Capítulo II, de la presente Ley, y lo establecido en el Código de Ética.

ARTÍCULO 76.-

Son infracciones al régimen de esta Ley, sin perjuicio de las determinadas, las siguientes:

- a) pérdida de la ciudadanía;
- b) condena criminal;
- c) infracción manifiesta o encubierta a lo impuesto sobre aranceles por las disposiciones pertinentes;
- d) retardo o negligencia frecuentes o ineptitud manifiesta y omisiones en el cumplimiento de las obligaciones y deberes profesionales;

ANEXO 3

Ley de Sociedades Comerciales

SECCION IX

De la Documentación y de la Contabilidad

Aplicación.

ARTICULO 62. — Las sociedades deberán hacer constar en sus balances de ejercicio la fecha en que se cumple el plazo de duración. En la medida aplicable según el tipo, darán cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 67, primer párrafo.

Las sociedades de responsabilidad limitada cuyo capital alcance el importe fijado por el artículo 299, inciso 2) y las sociedades por acciones deberán presentar los estados contables anuales regulados por los artículos 63 a 65 y cumplir el artículo 66.

Sin perjuicio de ello, las sociedades controlantes de acuerdo al artículo 33, inciso 1), deberán presentar como información complementaria, estados contables anuales consolidados, confeccionados, con arreglo a los principios de contabilidad generalmente aceptados y a las normas que establezca la autoridad de contralor.

Principio general.

Cuando los montos involucrados sean de significancia relativa, a los efectos de una apropiada interpretación, serán incluidos en rubros de conceptos diversos. Con el mismo criterio de existiesen partidas no enunciadas específicamente, pero de significación relativa, deberán mostrarse por separado.

La Comisión Nacional de Valores, otras autoridades de contralor y las bolsas, podrán exigir a las sociedades incluidas en el artículo 299, la presentación de un estado de origen y aplicación de fondos por el ejercicio terminado, y otros documentos de análisis de los estados contables. Entiéndese por fondos el activo corriente, menos el pasivo corriente.

Ajuste.

Los estados contables correspondientes a ejercicios completos o períodos intermedios dentro de un mismo ejercicio, deberán confeccionarse en moneda constante.

Balance.

ARTICULO 63. — En el balance general deberá suministrarse la información que a continuación se requiere:

1) *En el activo:*

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

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

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

c) Los bienes de cambio, agrupados de acuerdo con las actividades de la sociedad, se indicarán separadamente las existencias de materias primas, productos en

proceso de elaboración y terminados, mercaderías de reventa y los rubros requeridos por la naturaleza de la actividad social;

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

Cuando corresponda se deducirá la previsión para quebrantos o desvalorizaciones;

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

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

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

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

2) *En el pasivo:*

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

Asimismo se mostrarán otros pasivos devengados que corresponda calcular;

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

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

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

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

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

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

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

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

4) *De la presentación en general:*

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

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

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

d) No podrán compensarse las distintas partidas entre sí.

Estado de resultados.

ARTICULO 64. — El estado de resultados o cuenta de ganancias y pérdidas del ejercicio deberá exponer:

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

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

- 1) Retribuciones de administradores, directores y síndicos;
- 2) Otros honorarios y retribuciones por servicios;
- 3) Sueldos y jornales y las contribuciones sociales respectivas;
- 4) Gastos de estudios e investigaciones;
- 5) Regalías y honorarios por servicios técnicos y otros conceptos similares;
- 6) Los gastos por publicidad y propaganda;
- 7) Los impuestos, tasas y contribuciones, mostrándose por separado los intereses, multas y recargos;
- 8) Los intereses pagados o devengados indicándose por separado los provenientes por deudas con proveedores, bancos o instituciones financieras, sociedades controladas, controlantes o vinculadas y otros;
- 9) Las amortizaciones y provisiones.

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

c) Las ganancias y gastos extraordinarios del ejercicio;

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

El estado de resultados deberá presentarse de modo que muestre por separado la ganancia o pérdida proveniente de las operaciones ordinarias y extraordinarias de la sociedad, determinándose la ganancia o pérdida neta del ejercicio a la que se adicionará o deducirá las derivadas de ejercicios anteriores.

No podrán compensarse las distintas partidas entre sí;

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

Notas complementarias.

ARTICULO 65. — Para el caso que la correspondiente información no estuviera contenida en los estados contables de los artículos 63 y 64 o en sus notas, deberán acompañarse notas y cuadros, que se considerarán parte de aquéllos. La siguiente enumeración es enunciativa.

1) Notas referentes a:

a) Bienes de disponibilidad restringida explicándose brevemente la restricción existente;

b) Activos gravados con hipoteca, prenda u otro derecho real, con referencia a las obligaciones que garantizan;

c) Criterio utilizado en la evaluación de los bienes de cambio, con indicación del método de determinación del costo u otro valor aplicado;

d) Procedimientos adoptados en el caso de revaluación o devaluación de activos debiéndose indicar además, en caso de existir, el efecto consiguiente sobre los resultados del ejercicio;

e) Cambios en los procedimientos contables o de confección de los estados contables aplicados con respecto al ejercicio anterior, explicándose la modificación y su efecto sobre los resultados del ejercicio;

f) Acontecimientos u operaciones ocurridos entre la fecha del cierre del ejercicio de la memoria de los administradores, que pudieran modificar significativamente la situación financiera de la sociedad a la fecha del balance general y los resultados del ejercicio cerrado en esa fecha, con indicación del efecto que han tenido sobre la situación y resultados mencionados;

g) Resultado de operaciones con sociedades controlantes, controladas o vinculadas, separadamente por sociedad;

h) Restricciones contractuales para la distribución de ganancias;

i) Monto de avales y garantías a favor de terceros, documentos descontados y otras contingencias, acompañadas de una breve explicación cuando ello sea necesario;

j) Contratos celebrados con los directores que requieren aprobación, conforme al artículo 271, y sus montos;

k) El monto no integrado del capital social, distinguiendo en su caso, los correspondientes a las acciones ordinarias y de otras clases y los supuestos del artículo 220;

2) Cuadros anexos:

a) De bienes de uso, detallando para cada cuenta principal los saldos al comienzo, los aumentos y las disminuciones, y los saldos al cierre del ejercicio.

Igual tratamiento corresponderá a las amortizaciones y depreciaciones, indicándose las diversas alícuotas utilizadas para cada clase de bienes. Se informará por nota al pie del anexo el destino contable de los aumentos y disminuciones de las amortizaciones y depreciaciones registradas;

b) De bienes inmateriales y sus correspondientes amortizaciones con similar contenido al requerido en el inciso anterior;

c) De inversiones en títulos valores y participaciones en otras sociedades, detallando: denominación de la sociedad emisora o en la que se participa y características del título valor o participación, sus valores nominales, de costo de libros y de cotización, actividad principal y capital de la sociedad emisora o en la que participa. Cuando el aporte o participación fuere del Cincuenta por Ciento (50 %) o más del capital de la sociedad o de la que se participa, se deberán acompañar los estados contables de ésta que se exigen en este Título. Si el aporte o participación fuere mayor del Cinco por Ciento (5 %) y menor del Cincuenta (50 %) citado, se informará sobre el resultado del ejercicio y el patrimonio neto según el último balance general de la sociedad en que se invierte o participa.

Si se tratara de otras inversiones, se detallará su contenido y características, indicándose, según corresponda, valores nominales de costo, de libros, de cotización y de valuación fiscal;

d) De provisiones y reservas, detallándose para cada una de ellas saldo al comienzo, los aumentos y disminuciones y el saldo al cierre del ejercicio. Se informará por nota al pie el destino contable de los aumentos y las disminuciones, y la razón de estas últimas;

e) El costo de las mercaderías o productos vendidos, detallando las existencias de bienes de cambio al comienzo del ejercicio, analizado por grandes rubros y la existencia de bienes de cambio al cierre. Si se tratara de servicios vendidos, se aportarán datos similares, a los requeridos para la alternativa anterior que permitan informar sobre el costo de prestación de dichos servicios;

f) El activo y pasivo en moneda extranjera detallando: las cuentas del balance, el monto y la clase de moneda extranjera, el cambio vigente o el contratado a la fecha de cierre, el monto resultante en moneda argentina, el importe contabilizado y la diferencia si existiera, con indicación del respectivo tratamiento contable.