

Universidad Nacional de Río Negro



Trabajo Final de Carrera:
Contador/a Público/a

“La responsabilidad del Contador Público en su rol de Síndico Societario y/o Auditor Externo, respecto al delito de Balance Falso, desde la mirada de los Contadores independientes de la provincia de Río Negro”

Autora: Acevedo, Lucila Michelle

Director: Cr. Lapi, Juan Pablo

Viedma, Río Negro. Diciembre 2023

Agradecimientos

Primeramente, quiero agradecerles a mis papás por haberse esforzado tanto a lo largo de todos mis años de estudios para que este trabajo final de carrera hoy sea posible. Han servido de ejemplo que, con trabajo honesto, con dedicación, disciplina y amor por lo que uno hace, se puede salir adelante. Si no fuera porque ustedes están, yo no estaría acá. Gracias de corazón.

A Dios, por guiarme por el camino, darme las fuerzas para seguir adelante y no dejarme caer ante las adversidades, no hay ningún momento de mi vida en que no esté conmigo. Salmos 37:5.

A mi director de trabajo final de carrera, el Cr. Juan Pablo Lapi, por su paciencia, su predisposición, su constante motivación y acompañamiento. Ha sido un honor contar con su ayuda y guía.

A mi compañero de vida, Ezequiel, quien ha sabido animarme incansablemente para que realice todas las metas que me propongo, por creer que soy capaz y convencerme, que ha sido incondicional y leal, me acompaña en cada paso y celebra conmigo mis triunfos, los cuales obviamente son nuestros.

Gracias a mi universidad, pública y gratuita, por haberme permitido formarme como profesional. A todas las personas que directa o indirectamente fueron parte de este camino, a mis compañeros en especial por su amistad, apoyo y acompañamiento, hicieron este proceso una experiencia hermosa.

Agradezco finalmente a quien lee este apartado, este es un momento muy especial para mí y espero que perdure en el tiempo, no solo en aquellos a quienes les agradecí, sino también a quienes invirtieron su tiempo en aprobar el proyecto y trabajo final de carrera, han sido partícipes en la culminación de mi paso por esta carrera.

ÍNDICE

Capítulo I – Introducción	03
1. Tema de investigación con indicación del problema	03
2. Objetivos	05
3. Metodología del trabajo	06
4. Marco normativo	06
Capítulo II – Desarrollo	08
A. Marco teórico	08
1. Regulación y control del ejercicio de los profesionales en ciencias económicas	08
2. Funciones y ámbito de actuación del síndico societario	10
3. Funciones y ámbito de actuación del auditor externo	15
4. Artículo 300 del Código Penal de la Nación Argentina	19
5. Responsabilidad Penal del Síndico Societario	25
6. Responsabilidad Penal del Auditor	26
B. Encuesta	30
1. Metodología para la recolección y el procesamiento de los datos	30
2. Resultados derivados del análisis realizado	31
Capítulo III – Conclusiones	45
Referencias bibliográficas	49
Anexo I – Modelo de encuesta	50

Capítulo I - Introducción

1. Tema de investigación con indicación del problema

El presente trabajo, que corresponde a la carrera de Contador Público dictada en la Universidad Nacional de Río Negro, Sede Atlántica, se realizó con el propósito de analizar la responsabilidad penal a la que se enfrenta un graduado en ciencias económicas, específicamente el contador público en el ejercicio de sus funciones de síndico societario de los estados contables de una organización, ante la figura delictiva de balance falso y considerar a su vez la implicancia de que el contador en su rol de auditor externo de dichos estados emita un informe falso, todo ello teniendo en cuenta que el ejercicio de la profesión del contador público resulta de interés colectivo dado los alcances de su título habilitante.

Precisamente, la carrera de Contador Público se encuentra incorporada en el artículo 43 de la Ley de Educación Superior N° 24.521 a través de la Resolución del Ministerio de Educación N° 1723/2013, por tal es una carrera considerada de “interés público”.

El problema se fundamenta en que la formación deficiente de los contadores públicos compromete el interés público poniendo en riesgo de modo directo los derechos patrimoniales de los actores sociales.

En primer término, cabe mencionar que las funciones de síndico son compatibles con otros servicios profesionales realizados por el contador público, en la medida que estos cumplan con las condiciones de independencia respecto de la Sociedad. Particularmente, son compatibles las funciones de síndico y de auditor externo. Puede suceder que el síndico no sea auditor de la sociedad o que, sea síndico y auditor en forma simultánea.

La comunidad en general deposita sobre la auditoría externa de estados contables un grado de confianza, al momento de considerar de gran utilidad dicha información adicional para poder tomar decisiones, esto es así ya que muchas de las veces éstas decisiones impactan directamente sobre los intereses de los múltiples usuarios de dicha información y como ellos no participan en la elaboración de los estados contables, es lógico precisar de una mirada independiente y externa que le brinde una opinión que logre aumentar la confiabilidad o credibilidad de la información.

Es acá donde ingresa la actuación de un Contador Público como Auditor Externo de estados contables, la cual si se ejecuta negligentemente o se informa inadecuadamente se ve cargada de tres tipos de responsabilidad: profesional, civil y penal.

Por otra parte, la Ley General de Sociedades (LGS) N° 19.550 dispone que las sociedades que se encuadran en los supuestos que establece el artículo 299¹, tienen la obligación de designar un síndico societario, siendo optativa la designación en las demás sociedades restantes. La persona o sociedad que lleva a cargo esta función la hace bajo la figura de síndico societario, que para poder serlo, de acuerdo con el texto de la LGS deberá ser contador público o abogado, o una sociedad civil compuesta exclusivamente por estos profesionales, designados por la asamblea de accionistas de la sociedad.

La LGS le encarga al síndico que verifique el cumplimiento de las obligaciones dentro de las cuales, dependiendo de la sociedad pueden ser más extensas en algunos casos pero que pueden variar entre impositivas, laborales, previsionales, legales, aduaneras, con los acreedores, con los bancos, con las autoridades

¹ Se refiere a las Sociedades Anónimas, que:

Hagan oferta pública de sus acciones o debentures;

Tengan capital social superior a pesos argentinos quinientos (\$a 500), monto éste que podrá ser actualizado por el Poder

Ejecutivo, cada vez que lo estime necesario; (por art. 1° de la Resolución N° 10/2024 del Ministerio de Justicia, B.O. 8/2/2024,

se fija en PESOS DOS MIL MILLONES (\$2.000.000.000) el monto del capital social a partir del cual las sociedades anónimas

quedan sujetas a fiscalización estatal permanente, conforme la previsión del presente inciso)

Sean de participación estatal, ya sea por la participación del Estado nacional, los estados provinciales, la Ciudad Autónoma de

Buenos Aires, los municipios y/o los organismos estatales legalmente autorizados al efecto. (Inciso sustituido por art. 49 del

Decreto N° 70/2023 B.O. 21/12/2023.)

Realicen operaciones de capitalización, ahorro o en cualquier forma requieran dinero o valores al público con promesas de

prestaciones o beneficios futuros;

Exploten concesiones o servicios públicos;

Se trate de sociedad controlante de o controlada por otra sujeta a fiscalización, conforme a uno de los incisos anteriores.

Se trate de Sociedades Anónimas Unipersonales. (Inciso incorporado por punto 2.26 del Anexo II de la Ley N° 26.994 B.O.

08/10/2014 Suplemento. Vigencia: 1° de agosto de 2015, texto según art. 1° de la Ley N° 27.077 B.O. 19/12/2014).

estatales, con el medioambiente, con los clientes, por hacer mención de las más comunes en el funcionamiento de una sociedad.

Entonces, como la función de síndico societario sólo puede ser llevada a cabo por un profesional, en este caso el que me interesa, un Contador Público, que además de las responsabilidades que la LGS le demanda, es susceptible a ser autor del delito de balance falso, tipificado en el Código Penal, encuentro que es interesante para el presente trabajo explicar la función de la sindicatura societaria y por qué resulta vinculada con el tema de investigación.

En resumen, el trabajo se focaliza en funciones y competencias que son de suma importancia para el Contador Público en su ámbito de actuación, como son las de síndico societario y auditor externo de estados financieros y sus responsabilidades.

Asimismo, en el desarrollo del trabajo, se identificarán las implicancias de los delitos tipificados en el Código Penal de la Nación, haciendo hincapié en el artículo 300.

Todo ello, con el fin de arribar a las conclusiones con un panorama más realista acerca de la percepción que tienen los contadores públicos que ejercen la profesión dentro de la provincia de Río Negro respecto al delito de balance falso y las implicancias de emitir un informe falso.

2. Objetivos

Objetivo general:

Indagar sobre el grado en que los Contadores Públicos que ejercen el rol de síndicos societarios y/o auditores externos en la provincia de Río Negro, conocen sus responsabilidades frente al delito de balance falso y la figura de informe falso.

Objetivos específicos:

- a) Relevar las normas profesionales vigentes que rigen las funciones de síndico societario y auditor externo en la República Argentina.
- b) Identificar los tipos de responsabilidades penales y sus consecuencias de las que pueden ser susceptibles los Contadores Públicos por ejercer como síndico societario y/o auditor externo.
- c) Conocer la opinión/ percepción de los Contadores Públicos rionegrinos en relación a la responsabilidad penal por la cual pueden estar alcanzados en su

rol de síndico societario y/o auditor externo y comprender los mecanismos, acciones o procedimientos empleados para resguardarse de dichas figuras delictivas.

- d) Identificar las características profesionales y personales que tienen mayor incidencia en la percepción que se detalla en el objetivo general.

3. Metodología del trabajo

El propósito de la investigación es indagar sobre el grado en que los Contadores Públicos de la provincia de Río Negro, que ejercen o ejercieron funciones de síndicos societarios y/o auditores externos, conocen sus responsabilidades frente al delito de balance falso y la figura de informe falso.

Es por ello que se opta por una investigación exploratoria descriptiva porque explica un fenómeno y sus causas, y a la vez sincrónica porque tendrá una mirada reducida en el tiempo, ya que el fenómeno se presenta en la actualidad.

En ese sentido, para su consecución, se utilizaron las siguientes técnicas cualitativas para la recolección de datos y análisis de la información:

- Una revisión bibliográfica con información de distintos autores y un análisis documental de normativa nacional y provincial tales como leyes, resoluciones, etc.
- Una encuesta estructurada a Contadores Públicos que ejercen su profesión en la provincia de Río Negro. Para ello, se utilizó un modelo de encuesta como guía, más precisamente, un formulario de preguntas con respuestas de múltiple opción para completar facilitado por el sitio Google Forms, buscando a través de ella, recopilar información mediante un cuestionario previamente diseñado, sin modificar el entorno ni el fenómeno donde se recoge la información con el fin de establecer conclusiones sobre el tema elegido.

4. Marco normativo²

2 Si bien el trabajo trata sobre la responsabilidad penal del contador público, se circunscribe específicamente a sus funciones de síndico societario y auditor externo, centrandose su análisis en el delito de balance falso. Por tal motivo quedan fuera del alcance la Ley Penal Tributaria N.º 24.769 y la Ley de Encubrimiento y Lavado de Activos de origen delictivo N.º 25.246.

El marco normativo se encuentra constituido por la Constitución de la Nación Argentina, el Código Penal y el Código Civil y Comercial de la Nación.

Asimismo, son de aplicación las leyes nacionales N° 19.550 Ley General de Sociedades y la N° 20.488 Ley de ejercicio profesional. En tanto que a nivel provincial rige el Decreto Ley N° 199/66.

Por otra parte, también es pertinente mencionar las Normas Profesionales Argentinas emitidas por la Federación Argentina de Concejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) de Auditoría (Res. Técnicas 37 y 53) y Sindicatura (Res. Técnicas 15, 45 y 55).

En función de lo anteriormente mencionado, esta normativa resulta aplicable para los contadores públicos independientes, en su carácter de síndicos societarios o auditores externos de estados contables.

En la búsqueda bibliográfica de trabajos relacionados con la responsabilidad del Contador Público en su rol de Síndico Societario y/o Auditor Externo se reconocieron varios trabajos finales de grado de Universidades como la Universidad Nacional de Cuyo, Universidad FATSA y Universidad Empresarial Siglo 21 que mencionan las responsabilidades pertinentes o a los Auditores Externos de Estados Contables, o a los Síndicos Societarios, tratándose de trabajos por separado, además de ser trabajos de investigación más generales llegando, por ejemplo a analizar en su totalidad las responsabilidades del Auditor Externo, sin hacer hincapié y estudiar en detalle respecto al delito de Balance Falso.

Además, en el repositorio de la Universidad de Río Negro, se halló un trabajo final de carrera, con autoría de Germán Carranza (2022) donde se investigó respecto al alcance del secreto profesional y la responsabilidad del Contador Público frente al delito de Lavado de Dinero.

Por otro lado, se observó un artículo publicado en Linked in por Daniel Lucca en el año 2021, titulado “El delito de balance falso – Responsabilidad de los emisores (socios administradores, directores, socios gerentes, etc.), síndicos y de los auditores.”, un breve análisis localizado en los art. 300, art. 45 y 46 donde se consulta a tres autores William Chapman, Antonio Juan Lattuca y Rotman Edgardo, todos citados en las referencias bibliográficas del presente trabajo.

Por último, respecto a la existencia de trabajos que investiguen cual es la percepción que tienen los contadores públicos de la provincia de Río Negro respecto al delito de Balance Falso, es nula.

Capítulo II – Desarrollo

A. Marco teórico

1. Regulación y control del ejercicio de los profesionales en ciencias económicas

En Argentina, la regulación del ejercicio de los profesionales en ciencias económicas, en este caso los Contadores Públicos, es de naturaleza estatal, delegando el control en los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

Tratándose de un país federal, cada una de las 24 provincias que lo integran ha constituido su propio Consejo, organismos de derecho público no estatal, con competencia en su jurisdicción. “En el seno de estos Consejos Profesionales, surge la creación de una entidad de segundo grado, que es la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), formalizada el 10 de agosto de 1973, entidad que nuclea a más de 120.000 profesionales.” (*Collacciani, Rumitti Di Clemente, 2017, p. 12*).

Dentro de los objetivos que detallan los estatutos de la FACPCE encontramos que está facultada para dictar normas técnico-profesionales de aplicación en el ejercicio de la profesión.

Bajo la dirección de la FACPCE funciona un centro de estudios científicos y técnicos (CECyT) que trata temas inherentes a la profesión y así puede emitir pronunciamientos técnicos que son propuestas que se comunican a los CPCE que la componen. De estos pronunciamientos surgen las resoluciones técnicas (RT), interpretaciones de resoluciones técnicas, resoluciones de su Junta de Gobierno, resoluciones de su mesa directiva, circulares de adopción de Normas Internacionales de Información financiera (NIIF).

En lo que concierne a las Normas Contables Profesionales (NCP), pueden tratar de cuestiones generales o específicas, siempre y cuando aludan a reglas de reconocimiento y medición contable o reglas de preparación y presentación a terceros de estados contables.

A nivel nacional, la Ley N° 20.488 que entró en vigencia a partir del año 1973, establece las normas de carácter general referentes al ejercicio de las profesiones relacionadas a las ciencias económicas.

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 de 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.

Específicamente en lo inherente a la profesión de Contador Público el artículo 13 de la ley establece su ámbito de actuación, diferenciando incumbencias en materia económica y contable como en materia judicial.

Asimismo, enumera que se considera ejercer la profesión, como es el uso del título, detalla las sanciones para aquellos que ejerzan en forma irregular la profesión, los consejos profesionales y sus facultades, etc.

A nivel provincial, el Decreto Ley N° 199/66 que entró en vigencia a partir del año 1966, establece las normas de carácter general para el ejercicio de las actividades de los graduados en Ciencias Económicas en todo el territorio de la Provincia de Río Negro.

Específicamente en lo inherente a la profesión de Contador Público el artículo 6° inciso B) del decreto establece su ámbito de actuación, diferenciando incumbencias en materia extrajudicial, judicial, bancaria y ante la administración pública.

Asimismo, expone qué se entiende por actividad profesional, por quienes pueden ser ejercidas dichas actividades, el uso del título, las disposiciones especiales a cada título profesional, la exigencia de una matrícula para ejercer, las asambleas del Consejo, cómo se compone el Consejo Directivo y el Tribunal de Ética y cuáles son sus atribuciones y poderes disciplinarios, cómo fijar honorarios, el requerimiento de la autenticación de firma por parte del CPCE, etc.

A nivel internacional, existe la Federación internacional de Contadores (IFAC por sus siglas en inglés), la cual se dedica a servir al interés público mediante el fortalecimiento de la profesión y contribuyendo al desarrollo de economías internacionales fuertes. Del IFAC, depende la Junta de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB por sus siglas en inglés) que es el organismo encargado de emitir las Normas Internacionales que tratan de auditoría (NIA), de encargos de aseguramiento (NIER), control de calidad (NICC), servicios relacionados (NISR). A su vez, del IFAC también depende la Junta Internacional de Normas de Ética (IESBA, por sus siglas en inglés), organismo que tiene a su cargo la emisión de normas éticas aplicables a los contadores que ejercen la práctica pública o privada, entre ellos, el auditor.

Como mencionaba anteriormente, dentro de las facultades que los Consejos Profesionales han encargado a la FACPCE, se halla la elaboración de proyectos de normas técnicas para su posterior aprobación y puesta en vigencia dentro de sus jurisdicciones, por esto actualmente en Argentina encontramos diversas Resoluciones Técnicas referidas a Auditoría y a la actuación como Síndico Societario por parte de un Contador Público.

2. Funciones y ámbito de actuación del síndico societario

La Ley General de Sociedades N.º 19.550 demanda la existencia de un órgano de fiscalización en las sociedades anónimas y de responsabilidad limitada. La persona o sociedad que lleva a cargo esta función la hace bajo la figura de síndico societario.

Las sociedades que se encuentran especificadas en el artículo 299 de la LGS, deben contar obligatoriamente con un síndico societario, por lo que para las restantes sociedades que no son mencionadas en el artículo, la designación es optativa. La figura de síndico societario puede tomar parte en una única persona o en un grupo de ellas, siendo entonces una comisión fiscalizadora.

Los requisitos que establece la ley para poder ser síndico societario se encuentran en el artículo 285 el cual especifica:

- Ser abogado o contador público, con título habilitante, o sociedad con responsabilidad solidaria constituida exclusivamente por estos profesionales;

- Tener domicilio real en el país.

En tanto que, en la Resolución Técnica N° 55, titulada “Modificación de la RT N° 15: Normas sobre la actuación del Contador Público como Síndico Societario. Derogación RT N° 45” podemos encontrar las normas aplicables al desarrollo de la actividad de síndico societario por parte de un Contador Público, conteniendo por un lado aquellas normas que tratan los controles contables en general, y en particular, a la auditoría de los estados contables, como las que se refieren a los controles de legalidad que emanan de la ley.

Además, en el cuerpo de la Resolución Técnica N° 55, se detalla: “El síndico debe ser independiente de la Sociedad y de los restantes órganos que la componen, condición básica que se deriva de la aplicación de las normas de auditoría vigentes en la realización de los controles contables requeridos por la Ley General de Sociedades.”

Y, a la vez, las funciones de síndico son compatibles con otros servicios profesionales realizados por el contador público, en la medida que estos cumplan con las condiciones de independencia respecto de la Sociedad, descriptas en la Resolución Técnica N° 37, en la Resolución Técnica N° 34 si se dieran las circunstancias, y el Código de Ética Profesional aplicable. **Particularmente, son compatibles las funciones de síndico y de auditor externo.**

A su vez, además de los requisitos antes expuestos, el síndico no debe tener ninguna de las incompatibilidades que se exigen a los directores de la sociedad establecidas en el artículo 264, como poder ejercer el comercio, no podrán los fallidos por quiebra, los condenados con accesoria de inhabilitación de ejercer cargos públicos, los condenados por hurto o robo, defraudación, o los funcionarios de la administración pública cuyo desempeño se relaciones con el objeto de la sociedad, tampoco podrán ser síndicos los directores, gerentes y empleados de la misma sociedad o de otra controlada o controlante y los cónyuges o parientes con consanguinidad en línea recta, los colaterales hasta el cuarto grado, inclusive y los afines dentro del segundo de los directores y gerentes generales, así lo expresa el artículo 286.

El artículo 294 de la LGS describe las funciones del síndico societario, sin perjuicio de los demás que esta ley determina y los que le confiera el estatuto:

1º) Fiscalizar la administración de la sociedad, a cuyo efecto examinará los libros y documentación siempre que lo juzgue conveniente y, por lo menos, una vez cada tres (3) meses;

2º) Verificar en igual forma y periodicidad las disponibilidades y títulos valores, así como las obligaciones y su cumplimiento; igualmente puede solicitar la confección de balances de comprobación;

3º) Asistir con voz, pero sin voto, a las reuniones del directorio, del comité ejecutivo y de la asamblea, a todas las cuales debe ser citado;

4º) Controlar la constitución y subsistencia de la garantía de los directores y recabar las medidas necesarias para corregir cualquier irregularidad;

5º) Presentar a la asamblea ordinaria un informe escrito y fundado sobre la situación económica y financiera de la sociedad, dictaminando sobre la memoria, inventario, balance y estado de resultados;

6º) Suministrar a accionistas que representen no menos del dos por ciento (2%) del capital, en cualquier momento que éstos se lo requieran, información sobre las materias que son de su competencia;

7º) Convocar a asamblea extraordinaria, cuando lo juzgue necesario y a asamblea ordinaria o asambleas especiales, cuando omitiere hacerlo el directorio;

8º) Hacer incluir en el orden del día de la asamblea, los puntos que considere procedentes;

9º) Vigilar que los órganos sociales den debido cumplimiento a la ley, estatuto, reglamento y decisiones asamblearias;

10) Fiscalizar la liquidación de la sociedad;

11) Investigar las denuncias que le formulen por escrito accionistas que representen no menos del dos por ciento (2%) del capital, mencionarlas en informe verbal a la asamblea y expresar acerca de ellas las consideraciones y proposiciones que correspondan. Convocará de inmediato a asamblea para que resuelva al respecto, cuando la situación investigada no reciba del directorio el tratamiento que conceptúe adecuado y juzgue necesario actuar con urgencia.

La enumeración que hace el artículo precedente hace denotar que las funciones que le corresponden a la sindicatura son esencialmente de control contable, financiero y de legalidad de las acciones de los demás órganos sociales y en ningún caso tienen facultades en la gestión empresarial.

De las atribuciones y deberes del síndico, hay dos que son provechosas para el trabajo en cuestión y me interesa extenderme:

5º) *“Presentar a la asamblea ordinaria un informe escrito y fundado sobre la situación económica y financiera de la sociedad, dictaminando sobre la memoria, inventario, balance y estado de resultados”*

Como se puede apreciar, esta función del síndico le ordena emitir un informe sobre los estados contables de la sociedad tal como un auditor externo del ente, además de emitir su opinión sobre la memoria, el inventario y el balance de la sociedad.

2º) *“Verificar en igual forma y periodicidad (3 meses) las disponibilidades y títulos valores, así como las obligaciones y su cumplimiento; (...)”*

En este caso, la LGS le encarga al síndico que verifique el cumplimiento de las obligaciones dentro de las cuales, dependiendo de la sociedad pueden ser más extensas en algunos casos pero que pueden variar entre impositivas, laborales, previsionales, legales, aduaneras, con los acreedores, con los bancos, con las autoridades estatales, con el medioambiente, con los clientes, por hacer mención de las más comunes en el funcionamiento de una sociedad. Entonces, es tarea del síndico efectuar arqueos de caja y títulos valores, revisar las conciliaciones bancarias, controlar el cumplimiento de obligaciones, analizar las variaciones de significaciones en las cuentas patrimoniales y de resultados entre las fechas de cada revisión trimestral, estar al tanto de los contratos importantes que surjan de las reuniones de la Dirección, de informes gerenciales, de los análisis de las operaciones de la Sociedad, leer los informes periódicos de la Gerencia sobre la situación y evolución de la sociedad, etc.

“El síndico, para poder cumplir con los controles contables (que abarcan tanto la auditoría de los estados contables de la Sociedad como las revisiones contables periódicas o circunstanciales que se desprenden de la ley o de requerimientos de los organismos de control), debe aplicar los procedimientos establecidos en las normas de auditoría vigentes. Por lo tanto, la naturaleza, momento de realización y alcance de los procedimientos específicos que se aplicarán dependerán del objeto de su trabajo (las revisiones trimestrales previstas en la ley, los estados contables anuales, la memoria de la Dirección, la distribución de dividendos anticipados, el aumento o reducción del capital social, etc.), las características de la Sociedad, la estructura y

sistema de control interno de la Sociedad, las circunstancias particulares del caso y el riesgo involucrado.” (FACPCE, *Resolución Técnica N° 55, 2022*).

Es por esto que, la función del síndico con la responsabilidad que acarrea, le demandaría llevar a cabo una estructura de control y gestión permanente para poder desempeñarse con éxito en su puesto.

En concordancia con estas atribuciones y deberes, al síndico le cabe una responsabilidad equivalente a la de los miembros del Directorio.

En el artículo 296 LGS se determina la responsabilidad de los síndicos y expresa que son ilimitada y solidariamente responsables por el incumplimiento de las obligaciones que le imponen la ley, el estatuto y el reglamento. Asimismo, el artículo 297 indica que también son responsables solidariamente con los directores por los hechos y omisiones de los mismos cuando el daño no se hubiera cometido si los síndicos hubieran actuado de acuerdo a lo establecido en la ley, el estatuto, el reglamento o las decisiones asamblearias.

Según Rubén Rusenias, si bien el síndico tiene funciones específicamente de control societario, a la vez lo obligan a tener funciones muy similares a las de un auditor. Asimismo, comenta que “el síndico sólo debe ser responsable por lo que él expresa en su informe, ya que ese es el documento que éste emite y acompaña a los estados contables y a la memoria, que son documentos expuestos por los directores o administradores de una sociedad. El síndico cumple la función de dictaminar sobre dichos instrumentos, lo que no significa que los hace suyos”. (Rubén Rusenias, *“Balances falsos e incompletos”, 2002, pág. 119*).

Es importante aclarar que el síndico se limita a emitir una opinión sobre los estados contables de una sociedad comercial y no a publicar, autorizar o certificar, como lo expresa el artículo 300, inc. 2° del Código Penal. Puede darse el caso de que estos estados contables, que son confeccionados y autorizados por el Directorio, resulten falsos o incompletos, pero esto no quiere decir que el informe del síndico deba seguir la misma suerte.

Según Enrique Fowler Newton, explica que las leyes argentinas prevén diferentes órganos de fiscalización interna cuyos deberes incluyen la emisión de informes sobre los estados contables, los cuales requieren su auditoría. Algunos de estos órganos de fiscalización interna deben, a su vez, ejecutar otras tareas técnicas que requieren un dominio en el área de auditoría de los estados contables como

examinar los registros contables o verificar el efectivo disponible. Es por esto que dichas tareas deberían estar a cargo de contadores públicos. (*Enrique Fowler Newton; "Cuestiones fundamentales de Auditoría", 1989.*). No obstante, la LGS requiere que para ser síndico se debe ser contador público o abogado.

Según Alberto Verón, esta institución requerida por la LGS involucra indiscriminadamente a dos profesiones (abogacía y contador público) en responsabilidades frente a disposiciones civiles, profesionales, administrativas y además también en la sanción penal prevista en el artículo 300 del Código Penal. (*Alberto Verón; "La sindicatura y el delito de balance falso", 1981.*)

3. Funciones y ámbito de actuación del auditor externo

La auditoría es uno de los servicios que un contador público puede ofrecer a sus clientes, el cual no solo consiste en la revisión de la información contable, sino que debe ser vista como un valor agregado a esta información.

La tarea de auditar consiste en poder emitir una opinión independiente y fundamentada acerca de la información que se examina. Es decir, es el proceso de formación de un juicio (examen), llevado a cabo por un profesional que cumple con las condiciones necesarias para el ejercicio de la auditoría de estados contables (sujeto examinador), en pos de proporcionar en un informe (producto principal), destinado a la comunidad en general, sus conclusiones en relación a si la información contenida en los estados contables (objeto examinado) ha sido preparada, o no conforme a las disposiciones contenidas en un determinado juego de normas contables (normas de referencia). (*Enrique Fowler Newton, "Tratado de Auditoría", 2004, pág. 8.*)

El trabajo de auditar puede ser llevado a cabo por contadores independientes o por empleados del ente, determinando entonces, dependiendo del sujeto que audite, si es una auditoría externa, cuando es un contador independiente el sujeto, o una auditoría interna si es un empleado de la organización o un tercero contratado para tal fin.

En orden de brindar credibilidad a los procedimientos y operaciones que realiza un ente, se contratan los servicios de contadores independientes a los intereses de la administración del propio ente.

Si bien la función del auditor es la de revisar y examinar la información de las transacciones del ente, no incluye la tarea de investigar y detectar errores o fraudes.

Por medio del progreso del encargo de aseguramiento, el auditor debe reunir los elementos de juicio válidos y suficientes que avalen su opinión con respecto a la información dispuesta en los estados contables que son objeto de su examen. Estos elementos de juicio deben estar plasmados en sus papeles de trabajo.

El auditor puede dictaminar sobre la razonabilidad de los estados contables cuando los mismos han sido preparados en concordancia con un marco de normas contables profesionales.

Según la RT 37 modificada por la RT 53 “Modificación de la Resolución Técnica N° 37 Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificaciones, Servicios Relacionados e Informes de Cumplimiento”, se deben cumplir con dos condiciones para que un sujeto pueda brindar los servicios que la resolución prevé, el primero es tener el título universitario de Contador Público (profesional matriculado) y el segundo es contar con independencia, tanto mental como aparente³.

Enumera a su vez los supuestos donde un Contador no tiene independencia aparente, como puede ser cuando estuviera en relación de dependencia con respecto al ente que emite la información que debe auditar, cuando fuera el cónyuge o equivalente, o pariente por consanguinidad, en línea recta o colateral hasta el cuarto grado inclusive, o por afinidad hasta el segundo grado, de alguno de los propietarios, directores, gerentes o administradores del ente, cuando es propietario, director, gerente o administrador del ente, o de los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquel, o cuando tuviera intereses significativos en el ente, o cuando la remuneración fuera contingente o dependiente de las conclusiones o resultados de su tarea, o cuando la remuneración fuera pactada sobre la base del resultado del período u otra variable a que se refieren los estados contables u otra materia objeto del encargo. Por otra parte, el Código de Ética Unificado de la FACPCE, además de las mencionadas agrega que cuando el profesional hubiese intervenido decidiendo o asesorando a una parte en un asunto conflictivo, haciéndolo

3 La actitud mental independiente y la independencia aparente son necesarias para lograr imparcialidad, objetividad y veracidad y ser reconocido como que realiza su tarea sin prejuicios, libre de conflicto de intereses o de influencia indebida de terceros.

posteriormente a la contraparte, salvo que hayan transcurrido 2 años de finalizada su actuación, o por circunstancias que afecten la independencia en la actuación judicial y/o en controversias, o cuando acepte bienes, servicios y cortesías impropias, o cuando existiere una relación conflictiva o litigiosa entre el profesional y el ente cuya información es objeto de la actuación profesional.

Para poder emitir su opinión sobre los estados contables de un ente o abstenerse de emitirla, el contador debe desarrollar su tarea siguiendo los pasos que la Resolución Técnica le sugiere:

1. Conocimiento adecuado del ente emisor de los EECC.
2. Identificar el objeto del examen: los EECC y sus afirmaciones.
3. Evaluar la significatividad de lo que se debe examinar, teniendo en cuenta su naturaleza, la importancia de las posibles incorrecciones y el riesgo involucrado.
4. Identificar y valorar los riesgos de incorrección significativa, tanto en los EECC en su conjunto como en las afirmaciones relativas a tipos de transacciones, saldos contables o información a exponer, con la finalidad de proporcionar una base para el diseño y la implementación de respuestas a tales riesgos.
5. Obtener un conocimiento del control interno relevante para la auditoría, que será aquel que, a juicio del contador, sea necesario obtener para valorar los riesgos de incorrección significativa y para diseñar los procedimientos posteriores de auditoría que respondan a tales riesgos.
6. Determinar el efecto de las evaluaciones realizadas, para definir la naturaleza, extensión y momento de realización de los procedimientos posteriores de auditoría a aplicar.
7. Planificar en forma adecuada el trabajo de auditoría y dependiendo de la importancia, preparar programas detallados.
8. Reunir los elementos de juicio (evidencias) válidos y suficientes mediante la aplicación de procedimientos de auditoría.
9. Controlar la ejecución de lo planificado con el fin de verificar el cumplimiento de los objetivos fijados y, en su caso, realizar en forma oportuna las modificaciones necesarias a la programación.

10. Evaluar la validez y suficiencia de los elementos de juicio examinados que le permitan al contador formarse un juicio sobre las afirmaciones contenidas en los estados contables y respaldar su trabajo.
11. Sobre la base de los elementos de juicio obtenidos, el Contador debe formarse una opinión acerca de la razonabilidad, en todos los aspectos significativos, de la información que contienen los EECC en su conjunto, o acerca de si fueron preparados, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con el marco de información aplicable, o concluir que no le ha sido posible la formación de tal juicio.

Al respecto, los posibles tipos de opinión son:

- a) Opinión no modificada (favorable).
- b) Opiniones modificadas:
 - a. Opinión con salvedades.
 - b. Opinión adversa.
 - c. Abstención de opinión.
12. Emitir el informe teniendo en cuenta las disposiciones legales, reglamentarias y profesionales que fueran de aplicación.

El informe que emita el auditor debe contener, entre otros, párrafos importantes que tratan la responsabilidad de la dirección en relación con los estados contables, la responsabilidad del auditor, los fundamentos de la opinión, también un párrafo de énfasis para destacar ciertas manifestaciones de la dirección incluidas en los estados contables, un párrafo sobre otras cuestiones para una mejor comprensión del trabajo que realizó el auditor o del contenido del informe, entre otros.

Es importante mencionar que, en todos los casos, la preparación de la información o de los estados contables que son objeto de examen son responsabilidad del ente y no del auditor.

El auditor va a utilizar elementos de juicio de auditoría que permitan formar una opinión sobre la razonabilidad de las afirmaciones contenidas en los EECC, para ello se van a aplicar pruebas o procedimientos de auditoría.

Los tipos de pruebas pueden ser:

- Pruebas de cumplimiento: aquellas que se utilizan para validar el funcionamiento de los controles.

- Pruebas sustantivas: aquellas que se realizan directamente sobre los saldos.

Dentro de las cuales tenemos:

- Revisiones analíticas sustantivas.
- Pruebas de detalle.

Resulta necesario mencionar en qué consiste el proceso de auditoría, cómo y qué contiene el informe resultante del desarrollo de la tarea del auditor, porque una interpretación inadecuada por parte de terceros puede llegar a hacerlos concluir en que el auditor está “dando fe” de la información que brinda el ente, cuando en realidad lo que la Resolución Técnica le exige al auditor externo es emitir una opinión, o abstenerse de opinar, sobre si los estados contables objeto de su revisión han sido razonablemente preparados y presentados adecuadamente según las normas contables aplicadas por el ente emisor, después de haber planificado y ejecutado procedimientos y así llegar a determinar en una opinión conforme con los elementos de juicio que ha reunido a lo largo de su labor.

4. Artículo 300 del Código Penal de la Nación Argentina

En Argentina, de acuerdo a lo establecido en el Código Penal (Ley 11.179), el Contador Público que actúe como Síndico Societario o Auditor Externo puede resultar responsable penalmente principalmente por tres delitos:

- balance falso (art. 300);
- defraudación al cliente (art. 172); o
- defraudación a terceros (art. 172)

En todos los casos se analiza el posible grado de participación del profesional, como:

- agente directo o sujeto activo (en calidad de autor del delito);
- cómplice primario (art. 45); o
- cómplice secundario (art. 46)

Seguidamente será tratado el primero de los delitos mencionados.

El delito penal de balance falso, está tratado en el Código Penal, en el libro II, Título XII “de los delitos contra la fe pública” Capítulo V “de los fraudes al comercio y a la industria” (art. 300 inc. 2). Cabe mencionar que la fe pública es la confianza que

la sociedad deposita en los documentos a los cuales el Estado atribuye valor probatorio.

Al respecto el Código Penal en su parte pertinente expresa lo siguiente:

Artículo 300. – “Serán reprimidos con prisión de seis (6) meses a dos (2) años:

2º. El fundador, director, administrador, liquidador o síndico de una sociedad anónima o cooperativa o de otra persona colectiva, que a sabiendas publicare, certificare o autorizare un inventario, un balance, una cuenta de ganancias y pérdidas o los correspondientes informes, actas o memorias, falsos o incompletos o informare a la asamblea o reunión de socios, con falsedad, sobre hechos importantes para apreciar la situación económica de la empresa, cualquiera que hubiere sido el propósito perseguido al verificarlo”.

En base al análisis del inciso 2º del Código Penal, se puede vislumbrar varios detalles:

1. Los autores del delito: el autor del delito solo puede ser el fundador, director, administrador, liquidador o síndico de una persona jurídica. En determinados casos, además podemos encontrar la participación en el hecho punible de cómplices.
2. La acción: el inciso determina que la conducta que el Código Penal incrimina es la de publicar, certificar o autorizar un documento falso o incompleto, o informar con falsedad.
3. El objeto material con que se consuma el delito: el inciso enumera inventario, balance, cuenta de ganancias y pérdidas, informes, actas y memorias.
4. El inciso también devela el tipo de delito, formal, donde la ley no exige, para considerarlo consumado, los resultados, sino la simple acción del autor.
5. El delito es de peligro abstracto porque basta con la posibilidad de que se genera un efecto, pero se consuma, aunque no se genere un daño o cause un perjuicio económico.
6. Cuando se menciona en el inciso “a sabiendas” el Código determina que es necesario que el autor del delito sepa de la falsedad o incompletud de los documentos contables o informes y actúe con intencionalidad.

7. El delito que enuncia el inciso es un delito pluriofensivo porque afecta a la fe pública, al patrimonio del fisco, a los socios o accionistas, a los acreedores de la sociedad o los terceros interesados, y a la actividad económica general.
8. El delito se produce por acción porque puede incorporarse a los estados contables un dato falso, o por omisión, que es cuando no se comunica un dato importante, para el análisis de los estados contables.

El delito de balance falso o incompleto, en la doctrina penal, es clasificado como un “delito especial propio”, porque puede ser consumado por un conjunto limitado de autores y solo por ese conjunto. Por lo que se entiende que el autor del delito debe reunir ciertas cualidades como ser fundador, director, administrador, liquidador o síndico.

Por su parte, el delito de balance falso, es caracterizado como “doloso”, ya que en el artículo se aclara expresamente el término “a sabiendas”, dejando excluida la posibilidad de punición de figuras imprudentes o negligentes.

El delito de balance falso contemplado en el Código Penal, en el artículo 300 en su inciso 2, se localiza sistemáticamente entre los delitos contra la fe pública, porque no solo afecta este accionar delictivo a la fe pública sino, particularmente a los socios, accionistas, acreedores, órganos de control y al comercio empresarial en general.

En la legislación penal argentina, este término genérico hace referencia a la confianza general que promueven los instrumentos impuestos por el Estado como también las formas materiales que revisten determinados actos jurídicos.

La ley 20.488 que regula el ejercicio profesional de los contadores establece la obligatoriedad de la intervención de los mismos en los casos en los que los estados contables corresponden con una finalidad legal específica y concreta según lo enuncia el artículo 13. Entonces la normativa insiste, mediante la obligatoriedad, que el destinatario de los estados contables pueda confiar.

El inciso 2° del artículo 300 del Código Penal busca resguardar el derecho a la información completa y veraz. El inciso no se limita a la información contenida únicamente en los balances, sino a todo documento que sirva para brindar información relevante respecto de la situación económica de la empresa, como bien lo menciona sean cuentas de ganancias y pérdidas, informes, actas o memorias.

El Código Penal sanciona de la misma forma a aquel que informare a la asamblea o reunión de socios con falsedad, sobre hechos importantes para apreciar la situación económica de la empresa, cualquiera que hubiere sido el propósito perseguido al verificarlo.

Un detalle que resaltan David Baigun y Eugenio Zaffaroni es que “si la falsedad o insuficiencia (del balance) no está destinada al público en general, a un número indeterminado de personas, la protección penal pierde su razón de ser y la conducta queda impune.” (*David Baigun y Eugenio Zaffaroni; Código penal y normas complementarias: análisis doctrinal y jurisprudencial.; 2013; pág.155*).

Los sujetos mencionados por el inciso 2 del artículo 300 son especiales, ya que se necesita que se cumpla en la persona la condición que establece, de otra forma no podría ser imputado por el delito mencionado en el presente trabajo.

En el derecho penal no puede haber delito sin un autor, que es quien ejecuta la conducta señalada en la norma penal y es la que debe ser castigada por dicha acción.

Se enumeran detalladamente en el inciso quienes son los sujetos que revisten el carácter de autor del delito y son el fundador, director, administrador, liquidador y síndico. A la vez, el cargo de estos sujetos debe ser legitimado y avalado por la ley, el estatuto o contrato social, de las funciones típicas de publicar, autorizar o certificar, los elementos que son el objeto material del delito.

La configuración del delito se produce cuando ocurre una acción típica. Sin embargo, antes, los autores del delito deben conocer que los elementos son falsos o incompletos para que se dé el supuesto de “a sabiendas” que expresa el artículo.

Las acciones típicas que requiere el inciso son:

1. Autorizar: la doctrina opina que el término no es claro por lo que el Dr. Spolansky afirma que puede ser entendido como el acto mediante el cual el órgano directivo de la sociedad facultado para tal acción suscribe el balance y los otros documentos a los que alude la norma. A la vez, el Dr. Rusenas manifiesta que el término no brinda gran precisión, ya que no hay una clara determinación en la doctrina, ni en la jurisprudencia. (2002, p. 58) y algunos autores comentan que, en el campo jurídico, este verbo se lo relaciona con “aprobar” o “consentir”.

2. Publicar: la ley entiende que publicar implica dar a conocer a un número indeterminado de personas el elemento falso o incompleto, haciéndolo notorio. No es necesario que se realice la publicación en diarios, folletos u hojas impresas. Por lo que el delito queda consumado cuando la acción de publicar se hace notorio para los usuarios legales en los términos que establece la Ley, el Estatuto o Reglamento. (*Rubén Oscar Rusenás, "Balances falsos e incompletos", 2002*)
3. Certificar: consiste en afirmar con certeza y veracidad sobre algo, por lo que la acción de certificar es dar por cierta la verdad de un hecho y solo pueden llevarla a cabo quienes la ley lo impone, por lo cual el director certifica la veracidad de los elementos que pone en conocimiento de los socios y de terceros al elevar un balance, por su parte el síndico societario técnicamente no certifica, ni publica ni autoriza, los estados contables e informes en los que interviene sino que emite un informe escrito y fundado sobre la situación económica y financiera de la sociedad, dictaminando sobre los estados de la sociedad. La doctrina entiende que a lo que se refiere el verbo del artículo se refiere a las actas, porque todos los autores pueden certificarlas, diciendo que es una copia fiel de lo registrado en el Libro de Actas. (*Rubén Oscar Rusenás, "Balances falsos e incompletos", 2002*)

Es por esto que aún, cuando los estados contables sean falsos, el dictamen del síndico sea precisamente falso también, puesto que éste se basa en elementos de juicio disponibles a través de mecanismos usuales y no demuestran el engaño u omisión perpetrado.

4. Informar: la acción de informar se ejecuta en el momento en que se pone en conocimiento de los accionistas o socios de una sociedad datos o documentos falsos o incompletos, que fueron elaborados por la empresa y que se referencian a hechos o sucesos importantes sobre la situación económica, patrimonial o financiera de la empresa. Entonces, informar pueden hacer todos aquellos que tienen el deber de hacerlo a la asamblea de accionistas o reunión de socios. (*Rubén Oscar Rusenás, "Balances falsos e incompletos", 2002*)

Estas acciones, en la realidad, siguen un orden en el tiempo, y es lo que marca la consumación del delito.

Primero se autorizan o se certifican los estados contables por el órgano directivo del ente, esto es cuando los estados son firmados por los directores y síndicos.

Después, se publican y se difunden los estados contables cuando hay terceros que toman conocimiento de la existencia de los mismos, cuando son presentados ante terceros. Los informes, a su vez, se consideran que son publicados cuando los que tienen la responsabilidad y facultad para informar los ponen a disposición a los interesados.

Como mencionaba anteriormente, el delito se consuma con las acciones y no hay necesidad de causar daños. Basta con autorizar o certificar para que se constituya el delito, independientemente de la publicación de los estados.

El Código Penal enuncia expresamente los elementos que son objetos materiales del delito si son falsos o incompletos:

1. Inventario.
2. Balance.
3. Cuenta de Ganancias y Pérdidas.
4. Correspondientes informes.
5. Actas.
6. Memorias.

Estos elementos se confeccionan de acuerdo a determinados requisitos dependiendo de la legislación vigente y cada uno de ellos expone información que los diferentes usuarios encuentran útil.

Un detalle que se debe tener en cuenta es que estos elementos no son identificados de igual manera en las leyes que en los tecnicismos contables, a modo de ejemplo se puede decir que el Estado de Resultados en lo contable, viene a representar lo mismo que la Cuenta de Ganancias y Pérdidas que menciona el Código Penal.

Los estados contables, según Rusenás (2002) “reflejan una exposición general del patrimonio de un ente una fecha dada, e indican sobre la situación económica, patrimonial y financiera de una empresa.” (p. 65). Es por esto que la información en ellos contenida debe ser exacta y veraz, sin errores ni omisiones.

Un estado contable se considera falso o incompleto cuando no expone con la claridad, veracidad y exactitud necesaria la situación económica, patrimonial y financiera del ente emisor.

La diferencia entre los conceptos de falso o incompleto reside en:

1. Falso: es cuando difiere de lo que es real, esto es, cuando no coincide la realidad con las transacciones de la empresa.
2. Incompleto: ocurre cuando la verdad es expuesta a medias o disfrazada, por lo que hay datos importantes ocultos o pasados por alto, lo que deriva en un engaño hacia los usuarios de los estados contables.

Existen varias razones por las cuales un estado contable puede ser falso o incompleto, entre ellas, una sobre o subvaluación de los activos o pasivos, tergiversación de las partidas, ocultamiento de la información, contabilización de hechos, bienes o transacciones inexistentes, etc.

(Rubén Oscar Rusenar, "Balances falsos e incompletos", 2002, pág. 76)

5. Responsabilidad Penal del Síndico Societario

De acuerdo con lo establecido en el artículo 300 del Código Penal, el Contador Público que actúa como Síndico Societario puede ser imputado por el delito de balance falso, ya que forma parte de los sujetos que allí son mencionados.

La sindicatura es una institución establecida por la Ley de Sociedades Comerciales y tiene a su cargo funciones de control sobre el directorio, rozando la tarea de un auditor con la diferencia de que es mucho más amplia que ésta.

La función del síndico radica en ser fiscal de los accionistas ante los órganos administradores y de gobierno de la sociedad.

Como se comenta en el capítulo II, sección 2, los síndicos son ilimitada y solidariamente responsables por el incumplimiento de las obligaciones que les imponen la ley, el estatuto y el reglamento, según el artículo 296 de la LGS, y su responsabilidad se hará efectiva por decisión de la asamblea. Además, los síndicos son responsables solidariamente con los directores por los hechos y omisiones de estos, cuando el daño no se hubiera producido si hubieran actuado de conformidad con lo establecido en la ley, estatuto, reglamento o decisiones asamblearias, de acuerdo con el artículo 297.

El síndico, conforme con sus facultades y atribuciones establecidas en el artículo 294, no certifica ni autoriza ni publica los estados contables e informes en los que interviene. Lo que realiza el síndico es un informe escrito y fundado acerca de la

situación económica y financiera de la sociedad. Por lo que solo se limita a dictaminar sobre la memoria, inventario, balance y estado de resultados. Llegado el caso de que dichos estados fueran falsos o incompletos, no significa que el informe del síndico societario deba seguir la misma suerte.

Cuando se quiera denunciar falsedad sobre los estados contables e informes al síndico, se deberá demostrar que este tenía conocimiento de la falsedad o incompletud.

Siguiendo lo que enuncia el artículo 300 del Código Penal, el síndico interviene en forma directa solo cuando dictamina con respecto a los elementos del delito, e interviene de manera indirecta en las actas. En este último caso, el síndico es responsable de las actas por sus deberes de concurrencia y contralor.

El código penal le requiere al síndico que tenga un conocimiento previo de la falsedad o incompletud de los estados contables e informes, sin que sea necesario la intención dolosa que se buscó.

Para que el síndico pueda ser imputado por el delito de balance falso o incompleto debe tener su cargo legitimado, esto es tener que llevar a cabo las funciones de acuerdo a los que establece la ley general de sociedades y el estatuto social.

6. Responsabilidad Penal del Auditor Externo

La responsabilidad penal es aquella que es establecida por el derecho positivo vigente y está referida a las obligaciones que el profesional adquiere de acuerdo a las leyes nacionales o provinciales, que impactan en el desarrollo de sus tareas, por lo que se encuentra regulada por el Código Penal (Ley 11.179).

Entonces, la responsabilidad penal es considerada una consecuencia por la comisión de un hecho ilegítimo por un sujeto imputable. Como el derecho penal es de aplicación restrictiva, o sea que solo se aplica si está expresamente determinado en alguna fuente del derecho, el hecho antijurídico por el cual el sujeto, en este caso el contador, es responsable penalmente, debe encontrarse tipificado en una ley y tener establecidas las sanciones. En los procesos penales se aplica el principio de “in dubio pro reo”, esto quiere decir que, ante la duda, se beneficia al acusado, es decir predomina el principio de inocencia.

(Antonio Juan Lattuca, "Compendio Auditoría, 2004, pág. 26)

En este tipo de responsabilidad entran en juego conceptos como el principio de legalidad, delito, dolo, penas, defraudación y una figura del derecho que es de importancia en este trabajo, como es el delito del balance falso y su relación con el contador público cuando actúa como auditor externo.

Análisis del delito de balance falso:

Si se analizan los sujetos activos del delito de balance falso mencionados en el inciso 2 del artículo 300 del CP, se puede notar que el auditor no es una figura que es encuadrada expresamente para ser calificado como posible autor del delito.

Si fuera síndico y auditor, entonces la situación cambiaría y sería responsable, pero por su condición de síndico y no por ser auditor. Es decir que, si el contador público sólo es auditor externo no puede ser imputado como autor del delito de balance falso.

Dado el hipotético caso de que el auditor mediante su tarea de auditoría hubiera obtenido evidencias válidas y suficientes para determinar la falsedad de los estados contables, y no obstante hubiera emitido un dictamen favorable sin salvedades, sería un informe falso y sobre este instrumento el Código Penal no regula al respecto. La emisión de un informe falso no posibilita la configuración de delito de balance falso porque el delito no necesita del informe para consumarse.

Entonces en el caso de que un Contador Público se desempeñe como Auditor Externo en una sociedad donde sus documentos resultaron ser falsos o incompletos a la vista del Código, no le cabe culpabilidad bajo este inciso ya que primeramente no está mencionado en los sujetos y también porque dentro de las acciones necesarias mencionadas para que se configure el delito, el auditor tampoco las realiza.

Sin embargo, por aplicación de las reglas de la Parte General del Código Penal, el profesional puede verse implicado cuando colabore o ayude en la confección de un balance falso o incompleto y puede ser castigado con la misma pena que el autor principal del delito, bajo la figura de cómplice.

Para ello, se debe analizar cómo se define la figura de cómplice en el Código Penal:

Artículo 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. En la misma pena incurrirán los que hubiesen determinado directamente a otro a cometerlo.

Lo que el Código define en este artículo es la figura de cómplice primario que es aquel que presta la ayuda necesaria, sin la cual el delito no se hubiera podido llevar a cabo y explica que le cabe la misma pena que al autor del delito.

Artículo 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.

En este caso, la figura que se expone es la de cómplice secundario que es aquella persona que ha colaborado de alguna manera en la comisión del delito, pero que, si esta ayuda no hubiera existido, el delito hubiera sucedido igual.

Entonces, si se considera que el auditor externo no participa en la elaboración de los estados contables, que él de acuerdo a sus tareas lo que hace es emitir un informe y que la emisión de un dictamen falso no posibilita la consumación del delito de balance falso porque el mismo se puede realizar sin la existencia del dictamen en cuestión, se puede decir que el Auditor Externo no puede ser incriminado por el delito de balance falso en grado de complicidad.

Sin embargo, en ciertos casos principalmente referidos a pequeñas empresas, podría ocurrir que, por aplicación de la norma II.A.2.1 (In fine) de la RT 37 de la FACPCE⁴, el auditor externo a su vez sea el contador de la empresa, el cual prepara los estados contables que resulten falsos usando de sus conocimientos técnicos y, en tal situación, el juez entienda que ha prestado a los autores del delito, en este caso los directores de la empresa, un auxilio o cooperación sin los cuales el delito no habría podido cometerse. Por lo tanto, en este caso, podría ser acusado de cómplice primario.

⁴ No se considera que existe relación de dependencia cuando el contador tiene a su cargo el registro de documentación contable, la preparación de los estados contables y la realización de otras tareas similares remuneradas mediante honorarios, en tanto no coincidan con funciones de dirección, gerencia o administración del ente cuyos estados contables o informaciones son objeto del encargo.

Análisis de la figura del informe (dictamen) falso:

Por otra parte, si bien como se dijo anteriormente, la emisión de un dictamen falso por parte del auditor externo no afecta la consumación del delito de balance falso, existen determinados casos donde el auditor puede llegar a ser cómplice del delito de defraudación, ya que su dictamen falso puede ser calificado como un medio para disfrazar el delito.

Para ello, se debe considerar lo dispuesto en el artículo 172 del Código Penal, que legisla sobre la defraudación en general:

Artículo 172: Será reprimido con prisión de un mes a seis años, el que defraudare a otro con nombre supuesto, calidad simulada, falsos títulos, influencia mentida, abuso de confianza o aparentando bienes, crédito, comisión, empresa o negociación o valiéndose de cualquier otro ardid o engaño.

Lo que el Código define en este artículo es la figura de defraudación y el auditor externo al emitir un informe falso sobre un balance falso para que su cliente obtenga un préstamo bancario, por ejemplo, podría ser calificado como un intento para encubrir el delito de balance falso y de esta manera caer en el delito de defraudación a terceros en calidad de cómplice primario. Se supone que, si el dictamen hubiese sido correcto, el banco hubiera conocido de la falsedad de los estados financieros y no hubiera concedido el préstamo. Por lo tanto, el informe falso fue un medio eficaz para que el delito de defraudación se produjera. En tanto que, el fundamento de la acusación al auditor implicaría la aplicación del artículo 45, puesto que sin su intervención el delito no habría podido cometerse. (*Antonio Juan Lattuca, "Compendio Auditoría, 2004, pág. 134/5*)

Por último, cabe mencionar que las responsabilidades civiles y profesionales que podrían caer sobre el auditor externo por emitir un informe falso no son estudiadas en este escrito.

B. Encuesta

1. Metodología para la recolección y el procesamiento de los datos.

Ante la necesidad de conocer la opinión de los Contadores Públicos independientes que se desempeñan en la provincia de Río Negro acerca de la responsabilidad que se les puede atribuir en relación al delito de balance falso o la figura del informe falso, al ejercer sus funciones de Síndico Societario y/o Auditor Externo respectivamente, se utilizó un instrumento de relevamiento denominado “encuesta”.

El diseño de la encuesta mencionada anteriormente tuvo como objetivo recolectar información que permita acercarse a un diagnóstico inicial y general sobre la percepción que tienen los contadores públicos acerca del tema objeto de estudio.

En el desarrollo del trabajo final de carrera se analizaron los resultados de la encuesta para emplearlos como una herramienta y de esta manera poder entender la situación actual a la que los profesionales se enfrentan día a día.

La metodología de la encuesta consistió en elaborar un formulario online a través del siguiente link <https://forms.gle/fpgj3tKXnmsSc7y9A>.

La encuesta fue difundida a través de los referentes locales del Consejo Provincial de Ciencias Económicas de Río Negro (CPCERN) y del colegio de Graduados en Ciencias Económicas Zona Atlántica (CGCEZA), como así también entre contactos personales.

El formulario estuvo disponible durante 20 días, (desde el 17/10/23 hasta el 05/11/23), recolectando un total de 46 respuestas, las cuales son la muestra de la presente investigación.

El diseño de la encuesta está encabezado por una presentación de mi persona y mi condición de estudiante e investigadora, prosiguiendo con la exposición de las preguntas contenidas en el formulario. La misma se adjunta como Anexo I.

A continuación, se explica la estrategia metodológica utilizada:

1. Reuniones con el director del TFC, con el secretario técnico de la Delegación Viedma del CPCERN Cr. José Luis Collinao para comentarle el objetivo de la encuesta y la posibilidad de su distribución entre los matriculados.

2. Se remitió por e-mail a los referentes locales (CPCERN) y (CGCEZA) el enlace de acceso a la encuesta, desarrollada en un formulario en línea (Google Forms), para ser distribuido entre sus matriculados y colegiados.
3. Los profesionales que participaron de la encuesta, lo hicieron de forma anónima y respondieron un total de 15 preguntas.
4. Las respuestas cargadas en el formulario impactaron automáticamente en una tabla (Google Sheets) que permitió analizar, filtrar y procesar los datos obtenidos.
5. La pregunta 1 permite una sola respuesta.
6. Las preguntas 2, 3, 4, 5, 7, 8, 9, 10 y 11 son de opción múltiple, de las cuales solo las preguntas 5 y 11 permiten seleccionar más de una opción.
7. Las preguntas 6, 7, 8, 12, 13 y 14 son del estilo verdadero o falso, cuyas respuestas son: Sí/No.
8. La pregunta 15 es la única de redacción libre.
9. En todas las preguntas a excepción de la 15, se procesaron los datos a fin de plasmar información en tablas y gráficos que permitan un análisis simple y directo.
10. La última pregunta de la encuesta no fue objeto de procesamiento ya que la información obtenida fue utilizada para retroalimentar las conclusiones.
11. Los resultados de la encuesta en general me permitieron cumplir con el objetivo general y con 2 de los 4 objetivos específicos.
12. Las respuestas 1 a 14 contienen comentarios y apreciaciones personales.
13. Las respuestas 14 y 15 son utilizadas exclusivamente para las conclusiones del presente trabajo.

2. Resultados derivados del análisis realizado

1. Indique la Universidad en la que se graduó.

Tabla 1.

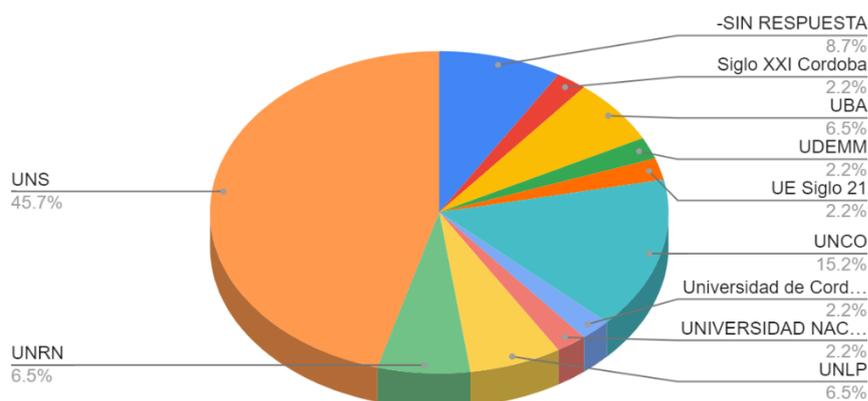
Distribución de universidades donde se graduaron los entrevistados.

<i>Indique la Universidad en la que se graduó.</i>	Respuestas
-SIN RESPUESTA	4

Siglo XXI Córdoba	1
UBA	3
UDEM	1
UE Siglo 21	1
UNCO	7
Universidad de Córdoba	1
UNIVERSIDAD NACIONAL DE LA PAMPA	1
UNLP	3
UNRN	3
UNS	21
Suma total	46

Gráfico 1.

Respuestas



El 45.7% de los entrevistados se graduó en la Universidad Nacional del Sur, el 15.2% en la Universidad Nacional del Comahue, el 8.7% no seleccionó ninguna opción, se repite el 6.5% de los encuestados en las siguientes universidades: Río Negro, Buenos Aires y La Plata, en tanto el resto de los encuestados se reparte en otras 5 facultades. Asimismo, predominan las universidades públicas por sobre las privadas.

2. ¿Con qué género se definiría?

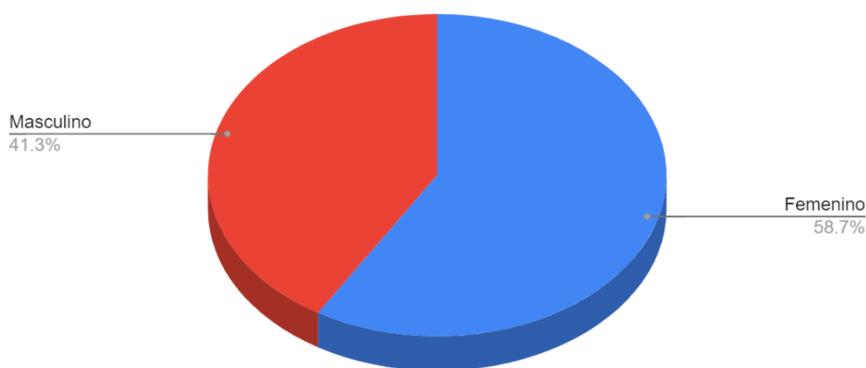
Tabla 2.

Distribución en base al género de los entrevistados.

¿Con qué género se definiría?	Respuestas
Femenino	27
Masculino	19
Suma total	46

Gráfico 2.

Respuestas



Los resultados a la pregunta N° 2 demuestran que el 58.7% de los entrevistados son mujeres y el 41.3% restante se compone de profesionales masculinos.

3. ¿Cuántos años tiene?

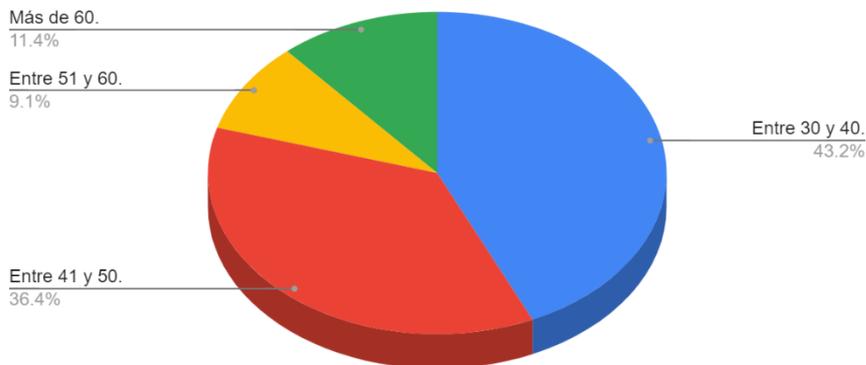
Tabla 3.

Distribución de los entrevistados en base a su edad.

¿Cuántos años tiene?	Respuestas
Entre 30 y 40.	19
Entre 41 y 50.	16
Entre 51 y 60.	4
Más de 60.	5
Menos de 30.	2
Suma total	46

Gráfico 3.

Respuestas



Dentro del rango de entrevistados predominan aquellos profesionales que tienen entre 30 y 40 años con un 43.20%, siguiéndoles los que tienen entre 41 y 50 años con un 36.40%, por lo que denota que hay un gran porcentaje de jóvenes profesionales, siguiendo con el segmento representado por aquellos profesionales que tienen más de 60 años con un 11.4% y completando la totalidad de entrevistados con un 9.1% los Contadores Públicos que tienen entre 51 y 60 años.

4. ¿Hace cuántos años ejerce la profesión?

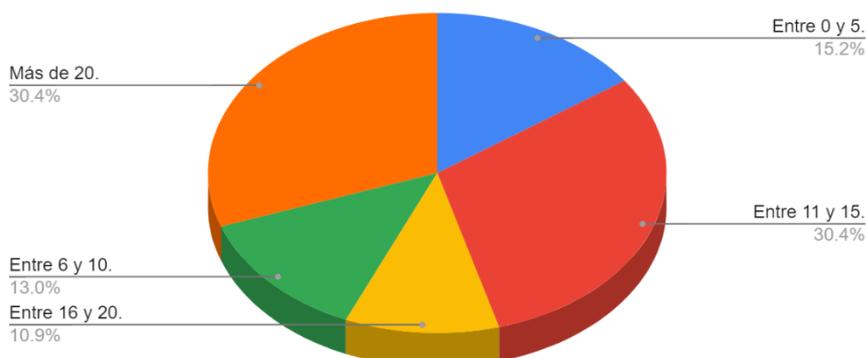
Tabla 4.

Distribución de los entrevistados en base a los años de ejercicio de la profesión.

¿Hace cuántos años ejerce la profesión?	Respuestas
Entre 0 y 5.	7
Entre 11 y 15.	14
Entre 16 y 20.	5
Entre 6 y 10.	6
Más de 20.	14
Suma total	46

Gráfico 4.

Respuestas



Catorce (14) entrevistados han respondido que entre 11 y 15 años e igual número de profesionales respondieron más de 20 años, siete (7) de los entrevistados respondieron que ejercen la profesión hace menos de 5 años, representando el 15.2% y los últimos dos segmentos se componen de aquellos que son Contadores Públicos entre 6 y 10 años con un 13%, y por último el conjunto de profesionales que cuentan con 16 a 20 años de ejercicio profesional, siendo un 10.9%.

5. Actualmente ¿en qué sector se desempeña? (Puede elegir más de una opción).

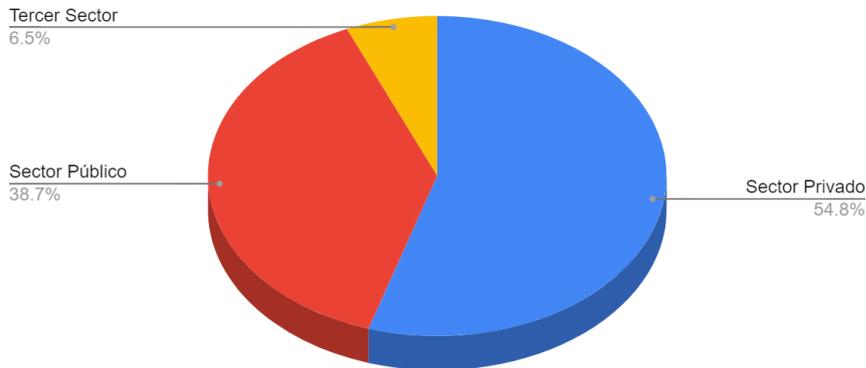
Tabla 5.

Distribución de los entrevistados de acuerdo al sector en el que trabaja.

Actualmente ¿en qué sector se desempeña? (Puede elegir más de una opción)	Respuestas
Sector Privado	34
Sector Público	24
Tercer Sector	4
Suma total	62

Gráfico 5.

Respuestas



De los 46 entrevistados, un 54.8% se desempeña en el Sector Privado siendo el segmento dominador, le sigue el Sector Público con un 38.7% y completa el Tercer Sector con un 6.5%. A modo de aclaración, esta pregunta permitía que se seleccionen más de una opción.

6. ¿Actuó alguna vez en su carrera profesional como Auditor Externo de Estados Contables?

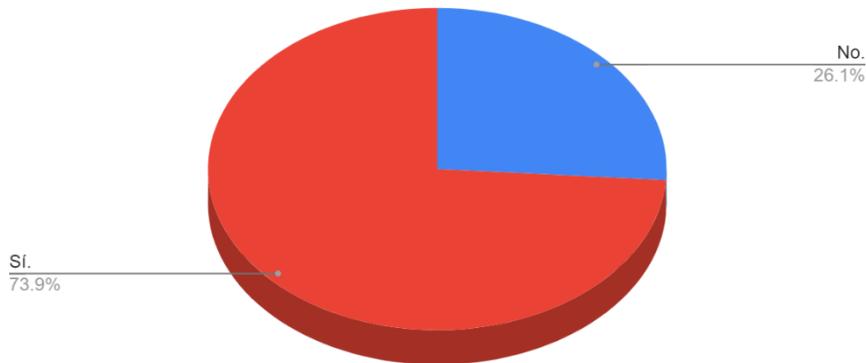
Tabla 6.

Distribución de los entrevistados de acuerdo a su desempeño como Auditor Externo de Estados Contables.

¿Actuó alguna vez en su carrera profesional como Auditor Externo de Estados Contables?	Respuestas
No.	12
Sí.	34
Suma total	46

Gráfico 6.

Respuestas



El 73.90% de los encuestados respondió positivamente, por lo que 34 personas han estado relacionadas con la labor de auditoría. Rol clave en la investigación.

7. ¿Actúo alguna vez en su carrera profesional como Síndico Societario?

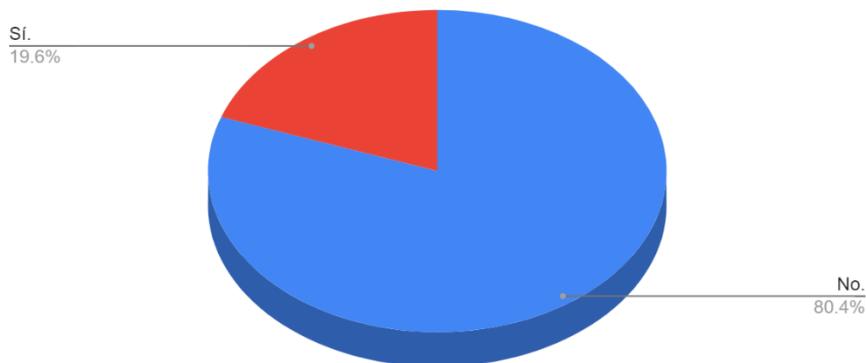
Tabla 7.

Distribución de los entrevistados de acuerdo a su desempeño como Síndico Societario.

<i>¿Actuó alguna vez en su carrera profesional como Síndico Societario?</i>	Respuestas
No.	37
Sí.	9
Suma total	46

Gráfico 7.

Respuestas



Solo el 19.60% del total de profesionales alguna vez ha sido Síndico Societario, lo que serían solo 9 contadores sobre un total de 46.

8. ¿Es compatible el ejercicio simultáneo de la auditoría y la sindicatura para los Contadores Públicos?

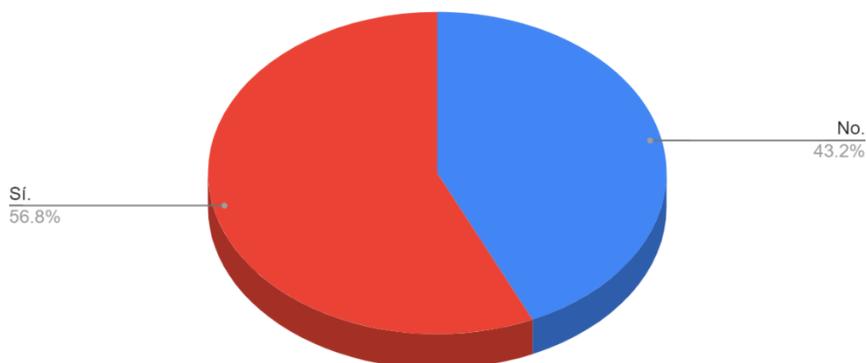
Tabla 8.

Distribución de los entrevistados en base su opinión acerca del ejercicio simultaneo de la auditoria y la Sindicatura para los Contadores Públicos.

<i>¿Es compatible el ejercicio simultáneo de la auditoría y la sindicatura para los Contadores Públicos?</i>	Respuestas
No.	19
Sí.	25
Suma total	44

Gráfico 8.

Respuestas



El 56.80% de los profesionales contestó que las funciones de síndico societario y auditor externo son compatibles, mientras que el 43.20% fue por la negativa. Por lo tanto, de los 46 profesionales, 19 de ellos piensan que no es compatible el ejercicio de la sindicatura y la auditoría cuando en realidad la RT N° 45 modificada por la RT 55 expresa que sí lo es, “las funciones de síndico son compatibles con otros servicios profesionales realizados por un Contador Público”.

9. ¿Qué tipo de responsabilidades tiene el Contador Público durante el ejercicio de su profesión?

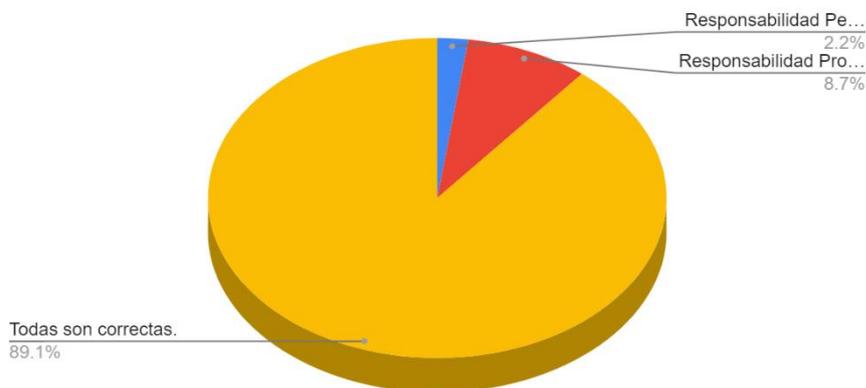
Tabla 9.

Distribución de la opinión de los entrevistados.

¿Qué tipo de responsabilidades tiene el Contador Público durante el ejercicio de su profesión?	Respuestas
Responsabilidad Penal Tributaria.	1
Responsabilidad Profesional.	4
Todas son correctas.	41
Suma total	46

Gráfico 9.

Respuestas



El 89.10% respondió correctamente al expresar que todas las responsabilidades deben ser tenidas en cuenta en el ejercicio profesional, un 8.7% se inclinó por solo la Responsabilidad Profesional y un 2.2% (solo una respuesta) consideró la opción de Responsabilidad Penal Tributaria.

10. ¿Podría indicar en dónde se encuentra tipificado el delito de balance falso?

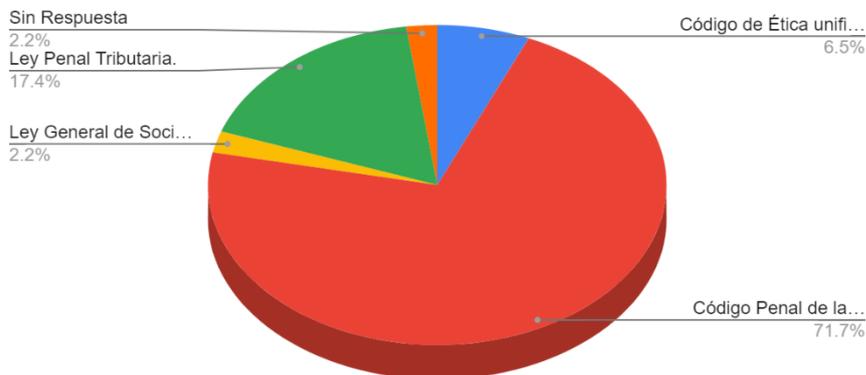
Tabla 10.

Distribución de la opinión de los entrevistados.

¿Podría indicar en dónde se encuentra tipificado el delito de balance falso?	Respuestas
Código de Ética unificado de la FACPCE.	3
Código Penal de la Nación.	33
Ley General de Sociedades N° 19.550	1
Ley Penal Tributaria.	8
Sin Respuesta	1
Suma total	46

Gráfico 10.

Respuestas



El 71.70% de los profesionales se inclinó por decir que el delito de balance falso se halla expresamente en el Código Penal de la Nación, lo cual era correcto. En cambio, el 17.40%, o sea 8 encuestados seleccionó como opción la Ley Penal Tributaria, a su vez 3 entrevistados respondieron que se encontraba en el Código de Ética Unificado de la FACPCE, representando el 6.5%, y por último un profesional respondió que creería que el delito se encontraba tipificado en la Ley General de Sociedad y hubo un profesional que no se inclinó por ninguna de las opciones.

11. Indique quienes son responsables por publicar, certificar y autorizar un balance falso o incompleto.

Tabla 11.

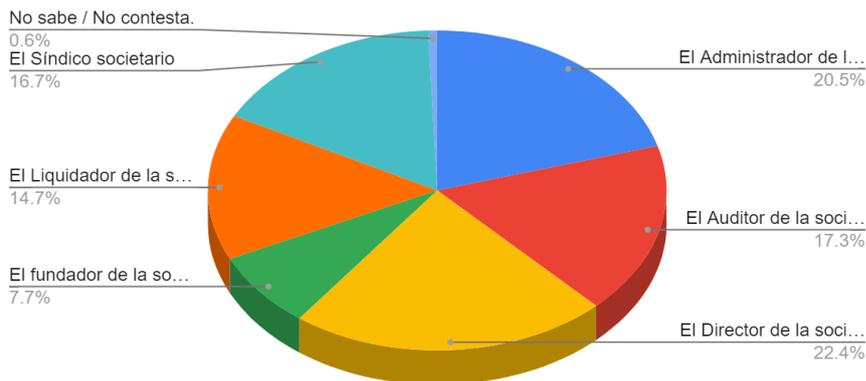
Distribución de la opinión de los entrevistados de acuerdo a quién creen que son responsables por el balance falso o incompleto.

<i>Indique quienes son responsables por publicar, certificar y autorizar un balance falso o incompleto (puede elegir más de una opción)</i>	Respuestas
El Administrador de la sociedad	32
El Auditor de la sociedad	27
El Director de la sociedad	35
El fundador de la sociedad	12
El Liquidador de la sociedad	23
El Síndico societario	26

No sabe / No contesta.	1
Suma total	156

Gráfico 11.

Respuestas



En este caso se brindaron varias opciones sobre quienes son responsables por publicar, certificar y autorizar un balance falso o incompleto. De acuerdo al artículo 300 inciso 2 del Código Penal son: el fundador, director, administrador, liquidador o síndico de una sociedad anónima o cooperativa o de otra persona colectiva, pero no así el auditor externo de Estados Contables, lo cual era una opción que fue elegida por 27 profesionales de los 46 entrevistados. Esto hace resaltar el desconocimiento del artículo cuando se hila más fino. Además, se nota una fuerte tendencia que la responsabilidad recae sobre el director de la sociedad, al haber sido escogida esta opción 35 veces en las encuestas.

12. Respecto al informe independiente del auditor externo de EECC ¿existe el delito de dictamen falso?

Tabla 12.

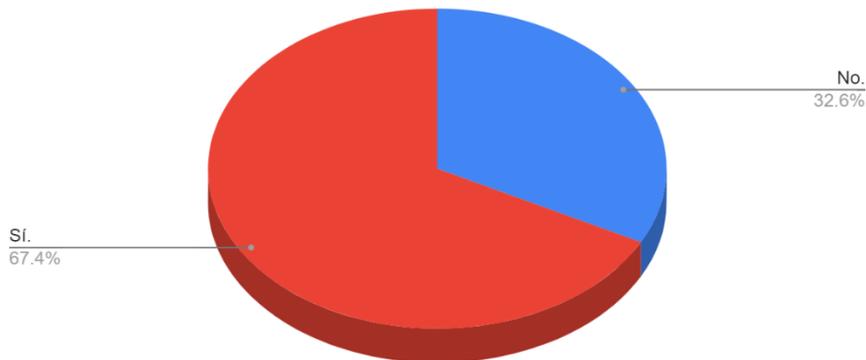
Distribución de la opinión de los entrevistados en base a la existencia del delito de dictamen falso.

<i>Respecto al informe independiente del auditor externo de EECC ¿existe el delito de dictamen falso?</i>	Respuestas
No.	15
Sí.	31

Suma total 46

Gráfico 12.

Respuestas



Erróneamente el 67.40% de los profesionales piensa que existe el delito de informe falso, solo el 32.6% respondió negativamente.

13. ¿Puede el auditor externo ser considerado cómplice de los autores del delito de balance falso?

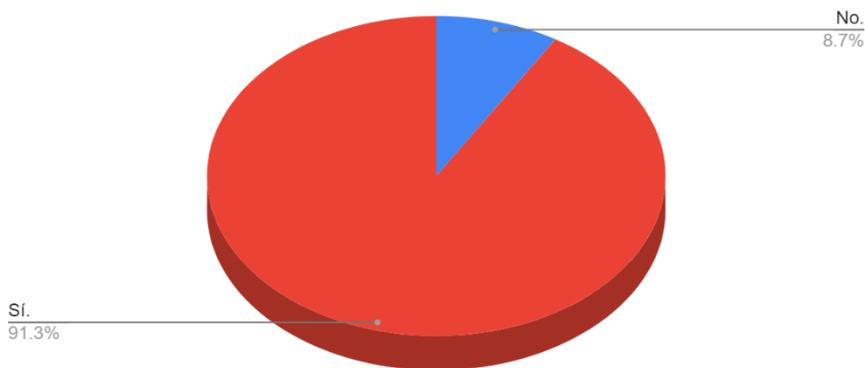
Tabla 13.

Distribución de respuestas de los entrevistados.

¿Puede el auditor externo ser considerado cómplice de los autores del delito de balance falso?	Respuestas
No.	4
Sí.	42
Suma total	46

Gráfico 13.

Respuestas



El 91.30% contestó positivamente y el 8.7% de los entrevistados respondió que no. En este caso hay que tener cierta consideración porque la pregunta puede resultar un tanto engañosa.

En principio se puede decir que el Auditor Externo no puede ser incriminado por el delito de balance falso en grado de complicidad porque no interviene en la preparación de los estados contables, siendo esta función responsabilidad de la dirección del ente, y el profesional en este caso solo se remite a emitir un dictamen sobre ellos. Sin embargo, hay una excepción y se da principalmente en las pequeñas empresas, donde el auditor externo es a su vez el contador público de la empresa, el cual se encarga de preparar los estados contables. Por lo tanto, si usa sus conocimientos técnicos y coopera con los directores para cometer el delito de balance falso, en este caso podría ser acusado de cómplice primario.

14. En su habitual desarrollo de la profesión ¿tiene en cuenta el delito de balance falso o incompleto y sus implicancias?

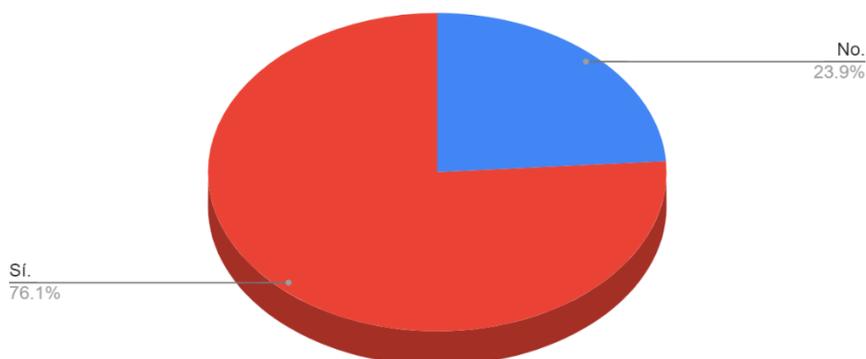
Tabla 14.

Distribución de las opiniones de los entrevistados en base a la consideración del delito de balance falso o incompleto en su ejercicio habitual de la profesión.

En su habitual desarrollo de la profesión ¿tiene en cuenta el delito de balance falso o incompleto y sus implicancias?	Respuestas
No.	11
Sí.	35

Gráfico 14.

Respuestas



El 76,10% de los encuestados dentro de su ejercicio habitual declararon que tienen en cuenta el delito de balance falso y sus implicancias, en tanto que el 23,90% de los profesionales hacen caso omiso a este delito.

15. Comente brevemente de qué forma se resguarda de verse involucrado en algunas de las figuras delictivas señaladas anteriormente, mediante la aplicación de acciones y/o procedimientos del actuar profesional.

Respecto a esta pregunta que era de libre redacción contestaron 31 personas de 46 posibles, es decir el 67.39% de los profesionales.

A modo de síntesis las respuestas más recurrentes fueron: conservar los papeles de trabajo; tener la documentación respaldatoria ordenada; tener una buena comunicación con los clientes, entre otras.

Capítulo III – Conclusiones

A modo de cierre me gustaría reflexionar y concluir sobre ciertas cuestiones consideradas claves a lo largo de esta investigación:

A nivel teórico:

¿Puede el síndico societario (contador público) que dictamino sobre estados contables falsos ser considerado penalmente responsable del delito de balance falso?

La respuesta es SI, dado que el síndico está específicamente incluido como sujeto activo o agente directo del delito de balance falso en calidad de autor según lo dispuesto en el art. 300 inciso 2° del CPN.

¿Puede el auditor externo que emitió un informe de auditoría con opinión sobre tales estados contables falsos ser considerado penalmente responsable del delito de balance falso?

La respuesta en este caso es NO, dado que el auditor externo no está específicamente incluido como agente directo del delito de balance falso según el art. 300 inciso 2° del CPN.

Ahora bien, si el auditor externo reunió elementos de juicio válidos y suficientes para confirmar la falsedad de los estados contables que ha auditado y ha emitido una opinión favorable sobre ellos, sin ningún tipo de limitaciones, podría concluirse que el dictamen que ha emitido es falso.

Entonces ¿existe el delito de dictamen falso?

La respuesta también es NO, dado que en el Código Penal de la Nación no está tipificado el delito de dictamen falso y no puede penalmente ser configurado por analogía con el delito de balance falso.

Continuando con el análisis, la pregunta que sigue es ¿puede el auditor externo ser considerado cómplice de los autores del delito de balance falso?

Como dije anteriormente el auditor externo No puede ser imputado como agente directo del delito de balance falso, pero, en determinadas situaciones, podría ser considerado como cómplice de tal ilícito, debido a que su dictamen falso podría ser calificado como un intento para encubrir el delito.

A nivel investigativo:

Por otra parte, a través de la encuesta se analizó cómo actúan los contadores públicos que trabajan en forma independiente dentro de la provincia de Río Negro, arribando a los siguientes resultados:

El 76,10% de los encuestados dentro de su ejercicio habitual declararon que tienen en cuenta el delito de balance falso y sus implicancias, en tanto que el 23,90%

de los profesionales hacen caso omiso a este delito. En Argentina los estados contables falsos no han tenido un alto impacto práctico, es decir no ha sido una cuestión de alta litigiosidad como en otros países, principalmente en los países del primer mundo. Conforme a la investigación llevada a cabo durante la elaboración de este trabajo, no se ha podido encontrar más que dos casos que han sucedido en los últimos 3 años, uno de ellos en octubre de 2023, donde se imputaron a los directivos de la empresa Fecovita⁵ por el delito en "prima facie" de autorización, certificación y publicación de balances falsos, pero como bien se menciona, se imputó a los directores de la empresa y no a un Contador Público actuando como Síndico Societario. Y el otro caso fue similar, donde se imputó a 14 ex directores de la empresa Vicentin por el delito de balance falso en concurso real por defraudación y estafa⁶.

Además, con los resultados de la encuesta se logró identificar las características profesionales y personales que tiene más incidencia en la percepción de la problemática planteada en el objetivo principal del presente trabajo. Es así que se pudo observar que, en Río Negro, el 58.7% de los entrevistados fueron mujeres y es realmente un gran número de profesionales femeninas, y que también siguiendo el análisis el 43.20% del total de encuestados tienen entre 30 y 40 años, haciendo notar un conjunto de Contadores Públicos jóvenes. Por lo tanto, con base en los datos expuestos en las tablas y gráficos, la gran mayoría de los entrevistados (89.1%) conoce y es consciente de la pluralidad de responsabilidades que afronta en el desempeño de la profesión, un 73.9% ha actuado como Auditor Externo y solo el 19.6% ha sido Síndico Societario.

Por último, se indaga acerca de si los Contadores Públicos rionegrinos aplican mecanismos, acciones o procedimientos empleados para resguardarse de dicha figura delictiva:

De la encuesta obtuve 31 respuestas de 46 posibles. Muchas de ellas eran recurrentes en conservar y llevar ordenados los papeles de trabajo y la documentación respaldatoria de las operaciones, además de que resaltaban que era

⁵ Enlace de la nota consultada. <https://www.mendoza.elpost.com/economia/fecovita-imputacion-balances-falsos/>

⁶ Enlace de la nota consultada. https://www.eldiarioar.com/economia/14-integrantes-directorio-vicentin-imputados-estafa-defraudacion_1_8433257.html

muy importante tener una buena y fluida relación con el cliente, poder conocerlos a ellos para saber cómo actúan, y también conocer sus actividades para no ser ajenos a la información que les suministran.

Otro entrevistado hacía mención a una buena aplicación de las normas de auditoría vigentes y con una actuación dentro del código de ética evitaba verse involucrado en este delito. También alguien mencionaba tener las cualidades de objetividad e imparcialidad al momento de trabajar.

Al respecto cito textualmente dos respuestas que me parecieron muy interesantes:

- *“Actuando en la tarea de Auditoría con sumo cuidado y responsabilidad y evaluando los riesgos en las situaciones supuestamente irregulares que pudieran devenir en delitos de falsedad de los Estados Contables.”*
- *“Accionar y proceder como Profesional, de acuerdo a las normas legales establecidas por las FACPCE”.*

Resalto estas dos respuestas porque considero que como futura profesional es fundamental e indispensable poder ejercer de manera responsable, con el debido cuidado, siguiendo las cualidades de un buen profesional, actuando éticamente, formándome continuamente y buscando la mayor eficiencia en pos de satisfacer al cliente y a terceros (usuarios en general), con compromiso social en mi desempeño, cumplir con las obligaciones como miembro de una sociedad buscando siempre tener un comportamiento adecuado y el bienestar de la comunidad, y de esta manera no comprometer el interés público, ni poner en riesgo los derechos patrimoniales de los actores sociales en general.

Referencias bibliográficas.

Baigun David y Zaffaroni Eugenio (2013) - Código penal y normas complementarias: análisis doctrinal y jurisprudencial – Ed. Harnmurabi S.R.L.

Chapman, William L. (1979) - Responsabilidad del profesional en Ciencias Económicas - Ed. Macchi.

Código Penal de la Nación Argentina.

Collacciani, Rumitti Di Clemente (2017) - El rol del auditor externo y del órgano de fiscalización. - XXXII Conferencia interamericana de Contabilidad.

Decreto Ley N° 199/66.

FACPCE - CECYT - Informe N° 14 del Área de Auditoría - Consideraciones del fraude y del error en una auditoría de estados contables.

FACPCE - Comparación entre la RT 15 original y la RT 15 modificada aprobada por la RT 45.

FACPCE - Funciones y responsabilidades del Contador Público - Resolución JG 575/20

FACPCE - Normas Profesionales Argentinas, de Auditoría (Res. Técnicas 37 y 53) y Sindicatura (Res. Técnicas 15 y 45).

Fowler Newton, Enrique (2004) - Tratado de Auditoría - Ed. La Ley.

González Colcerasa, Luis H. (2018) - Compendio de Auditoría - Fondo Editorial Consejo.

Lattuca, Antonio Juan (2004) - Compendio Auditoría – Ed. Termas Grupo.

Lattuca, Antonio Juan (2021) - Auditoría Conceptos y Métodos - Ed. Foja Cero.

Ley General de Sociedades N° 19.550, T.O. 1984.

Ley N° 20.488.

Martínez Vivot, María Eugenia (2005) - El delito de balance falso - Ed. Di Plácido Editor.



Montanini, Gustavo (2009) - Auditoría - Ed. Errepar.

Rotman, Edgardo (1974) - Los fraudes al comercio y la industria - Ed. Abeledo Perrot.

Rusenias, Rubén Oscar (2002) - Balances falsos e incompletos: Responsabilidades de directores, síndicos y auditores - Ed. La Ley.

Slosse, Carlos A.; Gordicz, Juan C.; Gamondez Santiago F.; Tuñez Fernando A. (2015) - Auditoría - Ed. La Ley.

Vargas, Carlos Alejandro (2006) - Balances falsos e incompletos - Ed. Dunken.

Verón, Alberto Víctor (1981) - La Sindicatura y el delito de balance falso - Ed. Astrea.

Anexo I – Modelo de Encuesta

Encuesta para Trabajo Final de Carrera: “La responsabilidad del Contador Público en su rol de Síndico Societario y/o Auditor Externo, respecto al delito de Balance Falso, desde la mirada de los Contadores independientes de la provincia de Río Negro.”

Hola, mi nombre es Lucila Acevedo y soy estudiante de la carrera Contador Público de la Universidad Nacional de Río Negro. Actualmente me encuentro elaborando el trabajo final de carrera para poder acceder al título.

Esta encuesta contribuye notablemente al trabajo final y tiene como objetivo poder conocer la perspectiva de los Contadores Públicos independientes que residen en la provincia de Río Negro acerca del delito de balance falso, específicamente de la responsabilidad que puede atribuírseles a los profesionales que se desempeñan como síndicos societarios y/o auditores externos.

A continuación, se exponen una serie de preguntas que me permitirán conocer la opinión de un grupo de profesionales con determinadas características para poder concluir acerca del tema mencionado.

Esta encuesta no le llevará más de cinco minutos, contiene preguntas de opción múltiple y para desarrollar acotadamente.

Además, este formulario se completa de manera anónima.

Su participación será de gran ayuda. Desde ya, le agradezco por su tiempo.

1) Indique la Universidad en la que se graduó.

- Completar

2) ¿Con qué género se definiría?

- Femenino
- Masculino
- Otro

3) ¿Cuántos años tiene?

- Menos de 30
- Entre 30 y 40
- Entre 41 y 50
- Entre 51 y 60
- Más de 60

4) ¿Hace cuántos años ejerce la profesión?

- Entre 0 y 5
- Entre 6 y 10
- Entre 11 y 15
- Entre 16 y 20
- Más de 20

5) Actualmente ¿en qué sector se desempeña? (Puede elegir más de una opción)

- Sector Privado
- Sector Público
- Tercer Sector

6) ¿Actuó alguna vez en su carrera profesional como Auditor Externo de Estados Contables?

- Sí
- No

7) ¿Actuó alguna vez en su carrera profesional como Síndico Societario?

- Sí
- No

8) ¿Es compatible el ejercicio simultáneo de la auditoría y la sindicatura para los Contadores Públicos?

- Sí
- No

9) ¿Qué tipo de responsabilidades tiene el Contador Público durante el ejercicio de su profesión?

- Responsabilidad Profesional
- Responsabilidad Civil
- Responsabilidad Penal
- Responsabilidad Penal Tributaria
- Todas son correctas

10) ¿Podría indicar en dónde se encuentra tipificado el delito de balance falso?

- Código de Ética unificado de la FACPCE
- Ley General de Sociedades N° 19.550
- Código Civil y Comercial de la Nación
- Código Penal de la Nación

- Ley Penal Tributaria

11) Indique quienes son responsables por publicar, certificar y autorizar un balance falso o incompleto (puede elegir más de una opción)

- El Fundador de la sociedad
- El Director de la sociedad
- El Administrador de la sociedad
- El Liquidador de la sociedad
- El Auditor de los EECC
- El Síndico societario
- No sabe / No contesta

12) Respecto al informe independiente del auditor externo de EECC ¿existe el delito de dictamen falso?

- Sí
- No

13) ¿Puede el auditor externo ser considerado cómplice de los autores del delito de balance falso?

- Sí
- No

14) En su habitual desarrollo de la profesión ¿tiene en cuenta el delito de balance falso o incompleto y sus implicancias?

- Sí
- No

15) Comente brevemente de qué forma se resguarda de verse involucrado en algunas de las figuras delictivas señaladas anteriormente, mediante la aplicación de acciones y/o procedimientos del actuar profesional.

- Completar