

TÍTULO:	AUDITORÍA Y COMPLIANCE - PARTE I. PROGRAMAS DE INTEGRIDAD EMPRESARIAL: APORTES DE LAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA A PREVENIR LOS RIESGOS DE CORRUPCIÓN EN LAS EMPRESAS
AUTOR/ES:	Español, Guillermo
PUBLICACIÓN:	Profesional y Empresaria (D&G)
TOMO/BOLETÍN:	XXIV
PÁGINA:	-
MES:	Agosto
AÑO:	2023
OTROS DATOS:	-

GUILLERMO ESPAÑOL Y OTROS⁽¹⁾

AUDITORÍA Y COMPLIANCE - PARTE I. PROGRAMAS DE INTEGRIDAD EMPRESARIAL: APORTES DE LAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA A PREVENIR LOS RIESGOS DE CORRUPCIÓN EN LAS EMPRESAS

Resumen

En el presente trabajo se relaciona la actividad de auditoría con el hecho de que la empresa haya organizado una función de *compliance* en su estructura.

Este trabajo será publicado en tres entregas, siendo la presente la Parte I.

En la Parte I, comenzamos por describir el contenido de la [ley 27401](#), conocida como "Ley de responsabilidad penal empresarial", luego describimos los aportes de la profesión organizada a través del organismo internacional que nos agrupa, la Federación Internacional de Contadores (IFAC), para contribuir a paliar el flagelo de la corrupción, el soborno, el cohecho y otros delitos de orden económico. En este sentido, la profesión contable tiene un rol central en esta lucha y así lo ha demostrado a través de la emisión de normas y desarrollo de proyectos a la altura de las circunstancias.

A continuación, en la Parte II describimos en forma práctica la manera aconsejable de implementar una oficina de *compliance* en la organización, describiendo los diferentes pasos para lograrlo de manera efectiva. Esta implementación tiene ventajas para el auditor, ya que lo ayuda a mitigar los riesgos de incorrecciones debidas a los efectos no reconocidos que, eventualmente, pudieran surgir como consecuencia de incumplimientos de leyes o regulaciones.

Finalmente, en la Parte III, el trabajo concluye con el análisis de la mitigación de riesgos y sus consecuencias en la auditoría de estados contables.

I - PARTE I

1. Introducción

A poco tiempo de publicada la [ley 27401](#) de responsabilidad penal empresaria un grupo de docentes de la cátedra de Auditoría de la Facultad de Ciencias Económicas y Estadística de la Universidad Nacional de Rosario decidimos presentar un proyecto de investigación que relacionara los objetivos de la ley con el trabajo de auditoría.

El objetivo de la auditoría, de acuerdo con Lattuca (2022), se puede definir de la siguiente manera: *“El propósito de una auditoría es aumentar el grado de confianza de los usuarios de los estados financieros respaldado por la opinión que emite el auditor quien, mediante las evidencias apropiadas y suficientes recopiladas durante su trabajo de auditoría, expresa si esos estados están preparados y presentados razonablemente en todos los aspectos significativos o, lo que es lo mismo, si ofrecen una imagen fiel, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable constituido por las normas contables profesionales vigentes. Tal opinión ofrece una seguridad razonable (alta seguridad y no certeza) de que los estados financieros están libres de incorrecciones significativas debidas a fraude o error”*.

El tercer párrafo de la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 200 emitida por la IFAC dice *“El objetivo de una auditoría es aumentar el grado de confianza de los usuarios en los estados financieros. Esto se logra mediante la expresión, por parte del auditor, de una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable”*.

De las definiciones brindadas en los párrafos precedentes, se desprende un riesgo. Si el objetivo es emitir una opinión sobre la razonabilidad, existe el riesgo natural de que esa opinión sea incorrecta, es decir que el auditor se exprese favorablemente acerca de la razonabilidad de un juego de estados contables que contienen incorrecciones significativas.

Hay acciones que puede realizar la entidad auditada que son tendientes a disminuir ese riesgo, como, por ejemplo, un adecuado diseño e implementación de un sistema de control interno, el fomento del apego a las normas éticas establecidas por la organización, etc.

Entre esas acciones, en el presente trabajo, vamos a analizar el hecho de que la entidad auditada cuente con una oficina de *compliance*.

2. Antecedentes de la ley 27401

La [ley 27401](#) (BO: 1/12/2017)⁽²⁾, conocida como la “ley de responsabilidad penal empresaria”, tiene como objetivo penalizar a las empresas que comentan hechos de corrupción. La sanción de la mencionada ley no fue un hecho aislado e improvisado de los legisladores, sino que fue fruto de un camino de necesidades jurídicas que nuestro país requería. En los considerandos de la reglamentación de la mencionada ley, bajo el decreto 277/2018 (BO: 6/4/2018), podemos visualizar con mayor grado de detalle el objetivo perseguido por el legislador y parte de los fundamentos por los cuales era imperioso la existencia de una ley de dichas características. Allí se expresa, entre otros párrafos:

- *“Que el objetivo del régimen es dotar de mayor eficacia a las políticas de prevención y lucha contra la corrupción a través de la generación de incentivos para que las personas jurídicas prevengan la comisión de delitos contra la Administración Pública por medio de la implementación de Programas de Integridad, y, en caso de investigaciones por la posible comisión de un delito, cooperen con las autoridades, de manera de coadyuvar a una mayor eficacia en la aplicación de la ley penal”*.
- *“Que dicha noma tiene como objetivo adaptar el sistema penal argentino en materia de delitos de corrupción contra la Administración Pública y el soborno trasnacional a los estándares internacionales a los cuales la República Argentina se ha obligado al adherir a la Convención sobre la lucha contra el cohecho de funcionarios públicos extranjeros en las transacciones comerciales internacionales”*.
- *“Que dicha Convención, firmada en el ámbito de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), el 17/12/1997, fue aprobada por el Honorable Congreso de la Nación, por ley 25319 y entró en vigor para la República Argentina a partir del 9/4/2001, por haberse depositado el instrumento de ratificación correspondiente ante la Secretaría General de la citada Organización el 8/2/2001”*.
- *“Que resulta oportuno promover las normas reglamentarias que garanticen su adecuada implementación”*.

- "...Que la experiencia internacional demuestra que resulta habitual, deseable y útil la existencia de lineamientos y guías complementarias en miras de la mejor aplicación del sistema de responsabilidad, a través de las cuales se especifiquen ejemplos, pautas prácticas y criterios interpretativos que brinden auxilio técnico a quienes deben desarrollar, aprobar o evaluar un Programa de Integridad".

Cabe mencionar que nuestro país asumía la responsabilidad de cumplir con otros compromisos y Tratados internacionales, además del mencionado, como la Convención de las Naciones Unidas contra la delincuencia organizada transnacional y su protocolo (del año 2000, ratificada por L. 25362); la Convención Interamericana contra la Corrupción (1996) (ratificada por L. 24759); y la Convención de las Naciones Unidas contra la corrupción (ratificada por L. 26097). Recordemos que, constitucionalmente, dichas convenciones internacionales suscriptas por nuestro país tienen jerarquía superior a las leyes de la Nación y el incumplimiento del Estado a cualquiera de los Tratados firmados mencionados podría traer aparejado sanciones internacionales de diversas consecuencias.

Siguiendo con el recorrido de los antecedentes podremos añadir un aporte de Rodolfo G. Papa, publicado en "La Ley", Año LXXXII N° 26, del 6/2/2018, en referencia al análisis de la ley que nos compete, expresando: *"Como se había explicitado en la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley del Poder Ejecutivo, entre sus objetivos se destacaba el incentivo para las personas jurídicas de prevenir la comisión de delitos contra la Administración Pública, a través de la implementación de programas de integridad y la cooperación con las autoridades. De tal modo que, a través de la instrumentación de políticas y procedimientos internos, las compañías pudieran alinear sus incentivos comerciales y económicos con una cultura de integridad".*

Dicha publicación también contribuye con otros elementos que hacen a la necesidad de la sanción de la presente ley, cuando en su parte pertinente suscribe *"En forma concordante, la doctrina ha señalado la importancia que poseen tanto los esfuerzos privados para prevenir los actos de corrupción a través de la calidad de los programas de cumplimiento o 'compliance', como la disposición a reportar su violación a las autoridades y a remediarlas, mediante una investigación. Dicha opinión sostuvo asimismo que debería asociarse la responsabilidad empresarial a los esfuerzos realizados para prevenir la ocurrencia de los hechos que la generaron, previéndose que los jueces deberían valorar el incumplimiento de reglas y procedimientos internos y la omisión de vigilancia sobre la actividad de los autores y participantes, para graduar las penas del Código Penal".*

A continuación, sin pretender hacer un análisis exhaustivo de los 40 artículos que contiene la [ley 27401](#), conocida como ley responsabilidad penal empresarial, trabajo que excedería el objetivo de esta investigación, expresaremos a grandes rasgos sus principales características a los fines que el lector del presente pueda hacerse una somera idea del contenido principal de la misma.

La ley en sus primeros artículos (art. 1, [L. 27401](#)) indica el objetivo y alcance de la misma, indicando que es un régimen de responsabilidad penal aplicable a las personas jurídicas privadas, ya sean de capital nacional o extranjero, con o sin participación estatal, incluyendo los delitos de *Cohecho y tráfico de influencias, nacional y transnacional, previstos por los artículos 258 y 258 bis del Código Penal; Negociaciones incompatibles con el ejercicio de funciones públicas, previstas por el artículo 265 del Código Penal; Concusión, prevista por el artículo 268 del Código Penal; Enriquecimiento ilícito de funcionarios y empleados, previsto por los artículos 268 (1) y (2) del Código Penal y Balances e informes falsos agravados, previsto por el artículo 300 bis del Código Penal.*

En referencia a la Responsabilidad (art. 2, [L. 27401](#)) expresa que las personas jurídicas son responsables por los delitos previstos en el párrafo precedente que hubieren sido realizados, directa o indirectamente, con su intervención o en su nombre, interés o beneficio. Asimismo, señala que quedará exenta de responsabilidad solo si la persona humana que cometió el delito hubiere actuado en su exclusivo beneficio y sin generar provecho alguno para aquella.

En relación con la extensión y prescripción de la acción penal (arts. 4 y 5, [L. 27401](#)) expresa que solo se extinguirá por las causales enumeradas en los incisos 2) (amnistía) y 3) (prescripción) del artículo 59 del Código Penal. Asimismo, señala que la extinción de la acción penal contra las personas humanas autoras o partícipes del hecho delictivo no afectará la

vigencia de la acción penal contra la persona jurídica. En referencia a la prescripción indica que la acción penal respecto de las personas jurídicas prescribe a los 6 años de la comisión del delito.

Una circunstancia novedosa jurídicamente la expresa el artículo 6 de la mencionada ley al referirse a la independencia de las acciones, en donde manifiesta que la persona jurídica podrá ser condenada aun cuando no haya sido posible identificar o juzgar a la persona humana que hubiere intervenido, siempre que las circunstancias del caso permitan establecer que el delito no podría haberse cometido sin la tolerancia de los órganos de la persona jurídica.

El artículo 7 detalla las penas que podrán incurrir las personas jurídicas que infrinjan la presente ley, en la cual están previstas multas (de dos a cinco veces del beneficio indebido obtenido o que se hubiese podido obtener); suspensión total o parcial de actividades, que en ningún caso podrá exceder de diez años; suspensión para participar en concursos o licitaciones estatales de obras o servicios públicos o en cualquier otra actividad vinculada con el Estado, que en ningún caso podrá exceder de diez años; disolución y liquidación de la personería cuando hubiese sido creada al solo efecto de la comisión del delito, o esos actos constituyan la principal actividad de la entidad; pérdida o suspensión de los beneficios estatales que tuviere; y publicación de un extracto de la sentencia condenatoria a costa de la persona jurídica.

Otro punto a destacar de la presente ley es lo referido a la exención de pena, situación prevista en el artículo 9 de la ley, la cual podrá efectivizarse cuando concurren simultáneamente que el ente espontáneamente haya denunciado un delito previsto en esta ley como consecuencia de una actividad propia de detección e investigación interna; hubiere implementado un sistema de control y supervisión adecuado en los términos de los artículos 22 (programa de integridad) y 23 (contenido programa de integridad) de esta ley, con anterioridad al hecho del proceso, cuya violación hubiera exigido un esfuerzo de los intervinientes en la comisión del delito; y hubiere devuelto el beneficio indebido obtenido.

A su vez, la ley prevé en su artículo 16 una instancia denominada "Acuerdo de Colaboración Eficaz", en la cual la persona jurídica y el Ministerio Público Fiscal podrán celebrar un acuerdo, por medio del cual aquella se obligue a cooperar a través de la revelación de información o datos precisos, útiles y comprobables para el esclarecimiento de los hechos, la identificación de sus autores o partícipes o el recupero del producto o las ganancias del delito, así como al cumplimiento de las condiciones que se establezcan en virtud de lo previsto en el artículo 18 (contenido del acuerdo) de la presente ley. El acuerdo de colaboración eficaz podrá celebrarse hasta la citación a juicio.

Otra cuestión relevante de la ley, particularmente para este trabajo de investigación, es la enmarcada en el artículo 22, en donde incorpora el concepto de "Programa de Integridad", manifestando que las personas jurídicas comprendidas en el presente régimen podrán implementar programas de integridad consistentes en el conjunto de acciones, mecanismos y procedimientos internos de promoción de la integridad, supervisión y control, orientados a prevenir, detectar y corregir irregularidades y actos ilícitos comprendidos por esta ley. Allí mismo expresa, que dicho programa exigido, deberá guardar relación con los riesgos propios de la actividad que la persona jurídica realiza, su dimensión y capacidad económica, de conformidad a lo que establezca la reglamentación. En el artículo 23 consta el contenido mínimo que debería reunir dicho programa de prevención.

3. Aportes de la profesión contable en la lucha contra la corrupción

De acuerdo al Banco Mundial (2012)⁽³⁾, la corrupción representa uno de los mayores obstáculos para el desarrollo económico y social de los países. Este flagelo mundial no solamente coapta la llegada de los recursos del Estado hacia sus genuinos destinatarios, -los ciudadanos-, sino que, además, desincentiva las inversiones y perpetúa los niveles de pobreza, promoviendo la ineficiencia y la inestabilidad social.

Existe consenso a nivel global acerca de la insuficiencia de los esfuerzos de los Estados a efectos de combatir el flagelo por sí solos; requiriéndose, además, el compromiso y acciones conjuntas con el sector privado y la sociedad civil.

Siguiendo a Kirtley (2016)⁽⁴⁾, quien fuera presidente de la IFAC hasta el año 2016, la

profesión contable en virtud del alcance de sus trabajos profesionales, se encuentra en una posición estratégica en términos de realizar contribuciones positivas en la lucha contra la corrupción y el fraude. Tanto las intervenciones técnico profesionales en entidades privadas y del sector público, así como las labores desarrolladas en pequeñas y medianas empresas, y en firmas de auditoría y servicios fiscales con alcance global, dan cuenta de la vasta experiencia y valiosas habilidades que los profesionales de la contabilidad pueden aportar en esta dirección.

Acorde con esta visión, es oportuno recordar que la Convención Para Combatir el Cohecho Transnacional de la OCDE (1999)⁽⁵⁾ incluyó una serie de recomendaciones específicas para la profesión contable; en particular, que las organizaciones profesionales direccionen esfuerzos en pos de fomentar y ayudar a las empresas, especialmente a las pequeñas y medianas empresas, para que diseñen controles internos, medidas o programas de ética y cumplimiento tendientes a prevenir y detectar actos de cohecho internacional.

4. Los actos NOCLAR

Como parte de las acciones más importantes implementadas por la profesión en esta dirección, se destaca el permanente proceso de revisión y actualización realizado sobre los marcos técnicos de actuación profesional; ello con el objetivo de brindar respuestas oportunas frente a un mayor dinamismo y diversidad de riesgos que se encuentran presentes en el escenario mundial de la actualidad.

Dentro de este proceso permanente, es relevante enunciar particularmente el proyecto NOCLAR⁽⁶⁾ y su ulterior incorporación a los contenidos del Código Internacional de Ética para los profesionales contables (IESBA, 2021).⁽⁷⁾

El proyecto NOCLAR trata circunstancias en las cuales un profesional de la contabilidad toma conocimiento sobre un posible acto ilegal conocido como "*incumplimiento de las leyes y regulaciones, o acto NOCLAR*", cometido por un cliente o un empleador, y resulta aplicable a todas las categorías de contadores profesionales, incluyendo a los auditores, ya sea que ejerzan en la esfera pública como en el ámbito privado.

El Código, enriquecido con la incorporación de esta nueva norma proporciona un mejor marco de referencia, y constituye una verdadera guía para los contadores profesionales cuando deben enfrentarse a situaciones desafiantes, como lo son ciertos encargos o tareas en las que pueda presumirse existan indicios de fraude o corrupción.

Los incumplimientos incorporados por la norma comprenden los actos de omisión o comisión, intencionales o no, cometidos por clientes o empleadores, o bien por los encargados del gobierno, por la gerencia, o por otras personas que trabajan para, o bajo la dirección de un cliente, o un empleador, y que resultan contrarios a las leyes y regulaciones vigentes que son de aplicación. Se encuentran representados por incumplimientos relacionados con el fraude, la corrupción y el soborno, el lavado de activos, el financiamiento del terrorismo y la obtención de ingresos de origen delictivo, el mercado de valores y negociación, la banca, productos y servicios financieros, la protección de los datos, pasivos impositivos y evasión fiscal, protección del medio ambiente, la salud y la seguridad públicas (IESBA, 2021).⁽⁸⁾

Específicamente, existen en el Código secciones y guías explicativas dedicados a caracterizar a los incumplimientos o indicios sobre los que los profesionales contables deberían prestar especial atención:

- Aquellas disposiciones legales y reglamentarias que tienen efectos significativos directos sobre la información a revelar en los estados contables de la entidad con la cual el profesional se relaciona, por ejemplo multas, litigios o sanciones;
- Otras disposiciones legales y reglamentarias, que sin tener incidencia directa sobre la información a revelar en los estados contables, su cumplimiento posee implicancias en los aspectos operativos del negocio, entre ellos la capacidad para continuar operando, o evitar sanciones de importe material (IESBA, 2021).⁽⁹⁾

A los efectos de su identificación, es necesario destacar que las previsiones de la norma se refieren en forma extensiva a todos aquellos incumplimientos de disposiciones legales y reglamentarias que podrían dar lugar a consecuencias graves -ya sean estas de carácter financiero como de índole no financiera-, y que afecten tanto el interés de los inversores,

empleados, acreedores, o del público en general. Para ello, cita como ejemplos al incumplimiento de normas medioambientales que pongan en peligro la salud de las personas, y la comisión de un fraude que atente contra los intereses financieros de los inversores del ente (IESBA, 2021).⁽¹⁰⁾

5. Responsabilidades profesionales y objetivos

En relación al alcance, dado que el marco conceptual del Código se asienta en el compromiso de la profesión contable con la tutela del interés público, sus disposiciones plantean la responsabilidad ética de los contadores en todas aquellas dimensiones de la actuación profesional en las que ejercen, y como ya fuera mencionado, incluye también a los auditores.

Por ende, las normas resultan aplicables a los contadores profesionales empleados, ocupados, propietarios, contratados, con responsabilidades ejecutivas o no ejecutivas, en todas las ramas de actividades y sectores, en la esfera privada y también en el ámbito público.

Respecto del NOCLAR, la sección 260 del Código está dedicada a los profesionales de la contabilidad en la empresa, mientras que la sección 360 trata lo propio, pero para el caso de profesionales de la contabilidad en ejercicio (IESBA, 2021).⁽¹¹⁾

Para ambas caracterizaciones profesionales, las respuestas a brindar por el contador atienden objetivos en común: hacer prevalecer el cumplimiento de los principios de integridad y comportamiento profesional que se hallan consagrados en el Código, y priorizar la tutela del interés público o general. Es decir, la responsabilidad del profesional no se agota mediante la satisfacción de las necesidades y expectativas de un cliente en particular, o en relación al ente para el cual trabaja, sino que la orientación de las respuestas que se esperan del profesional contable deben siempre enfocarse hacia la protección del interés general de la sociedad.

En razón de los diferentes roles de actuación en los que podrían desempeñarse los contadores profesionales, las respuestas a otorgar también pueden asumir diferentes caracterizaciones, aunque en todos los casos se espera que el profesional de la contabilidad brinde respuestas oportunas, teniendo en cuenta para ello la naturaleza de la cuestión, y los perjuicios potenciales que estos incumplimientos podrían ocasionar para los intereses de la entidad con la que se relaciona, para los inversores, los acreedores, los empleados, o para el público en general (IESBA, 2021).⁽¹²⁾

Sobre este punto, merecen una mención especial aquellos profesionales contables que cumplen funciones de gerentes, administradores, directivos, o empleados de categoría superior.

El marco (IESBA, 2021).⁽¹³⁾ denomina a estos, "*profesionales de la contabilidad de categoría superior*", y les requiere una mayor rigurosidad al momento de otorgar respuestas ante incumplimientos o indicios de incumplimientos en el ámbito de la entidad de los que tuvieron conocimiento o acceso.

La razón de esta mayor exigencia reside en una expectativa ampliada acerca de la tutela del interés público que deben observar estos profesionales, en virtud al alcance y naturaleza de las funciones que ejercen, las que les otorgan un poder de mayor influencia y capacidades para tomar decisiones acerca de la adquisición, utilización y control de recursos humanos, financieros, materiales e inmateriales del ente con el que se relacionan.

6. Respuestas de los profesionales de la contabilidad

Si nos referimos ahora al conjunto de respuestas que se espera brinden los profesionales de la contabilidad, estas abarcan un amplio espectro: desde el deber de informar sobre la cuestión de incumplimiento detectada a los responsables del ente, revelar la cuestión ante las autoridades de contralor en la materia, pudiéndose, inclusive, hasta llegar a la renuncia o dimisión del vínculo entre el profesional y la entidad.

El marco enfatiza que ante estas circunstancias, los objetivos del profesional de la contabilidad están representados por otorgar prioridad al cumplimiento de los principios de integridad y comportamiento profesional; y, además, indica que el profesional debería procurar alertar a la dirección del ente, o cuando sea pertinente, a los responsables del gobierno de la entidad acerca del incumplimiento o indicio de incumplimiento identificado. Esto último con la finalidad de permitirles rectificar, remediar o mitigar las consecuencias de

la conducta, o impedir la comisión del incumplimiento, en casos en los que el mismo aún no se hubiera perpetrado (IESBA, 2021).⁽¹⁴⁾

Ante cada incumplimiento o indicio de incumplimiento, el conjunto de respuestas más apropiadas deberá evaluarse siempre considerando para ello los hechos y las circunstancias de los que haya tomado conocimiento el profesional contable, las responsabilidades derivadas del rol que desempeña en relación al ente, y la naturaleza y extensión de los perjuicios reales o potenciales que el incumplimiento o indicio de incumplimiento identificado pudieran ocasionar sobre el interés de los afectados y/o sobre el interés general.

Otros factores a tener en cuenta que podrían incidir sobre la caracterización de las respuestas profesionales se relacionan con la vigencia de algunos reglamentos o preceptos legales, que en algunas jurisdicciones especifican el tratamiento que debe otorgarse a la detección de incumplimientos o indicios de incumplimientos legales y reglamentarios. A este respecto, el Código (IESBA, 2021)⁽¹⁵⁾ especifica que será necesario que el profesional tome conocimiento acerca de las instrucciones previstas por esos reglamentos o preceptos legales a efectos de su observancia.

En esta dirección, en nuestro país, solo los funcionarios públicos tienen la obligación de denunciar ante las autoridades cuando tomen conocimiento de un delito. Para el caso de los contadores profesionales, solamente se encuentran obligados a revelar ante los organismos de contralor aquellos ilícitos de los que tomaren conocimiento en la medida en que existan leyes específicas que así lo determinen, por ejemplo, para casos relacionados con el delito de lavado de activos o financiamiento del terrorismo (L. 25246).

Mientras que si existieran recursos o dispositivos específicamente diseñados a efectos de canalizar denuncias o informar en forma anónima la detección de incumplimientos o indicios de incumplimientos, es preciso que el profesional de la contabilidad también tenga en cuenta la disponibilidad de estos mecanismos como parte del procedimiento de instrumentación de las respuestas ante las cuestiones identificadas (IESBA, 2021).⁽¹⁶⁾

Una mención especial merecen los casos de incumplimientos o indicios de incumplimientos en los cuales la respuesta más adecuada consista en realizar revelaciones ante las autoridades de contralor correspondientes.

De acuerdo al Código (IESBA, 2021)⁽¹⁷⁾, las revelaciones ante las autoridades debería ser una respuesta a considerar por el profesional de la contabilidad, cuando tome conocimiento de situaciones en las que el ente se encuentre involucrado en un caso de soborno (por ejemplo, a un funcionario local o extranjero con el objetivo de obtener un contrato); si el incumplimiento se relaciona con una actividad regulada y podría ocasionar efectos sobre la licencia para operar de la entidad; si se tratase de una entidad cotizante en Bolsas y Mercados, y el incumplimiento generase riesgos para el normal y justo funcionamiento de los mercados financieros; en casos de entidades que comercialicen bienes o servicios con efectos dañinos sobre la salud y la seguridad; y cuando el ente promueve entre sus clientes planes de evasión fiscal.

Aunque también, agrega, que existen otros factores externos que podrían condicionar la respuesta de revelación ante las autoridades, entre ellas, referencia como factores a tener en cuenta a la propia disponibilidad de una autoridad competente con capacidades de actuación adecuadas, para recibir la información e iniciar los procesos de investigación pertinentes; si existen marcos legales que otorguen protección al profesional denunciante por responsabilidad civil, penal o profesional, o frente a represalias; y también prevé como aspecto a considerar a las condiciones de seguridad física, tanto reales o potenciales, del profesional contable como de otras personas (IESBA, 2021).⁽¹⁸⁾

Específicamente en relación con la respuesta profesional de revelación ante las autoridades de contralor, las orientaciones previstas por el Código también tienen por finalidad orientar la instrumentación de las mismas, sin que ello menoscabe el principio ético de confidencialidad profesional.

Razón por la cual, de determinarse que la revelación ante la autoridad de contralor es el proceder más adecuado en función a los hechos o circunstancias que rodean al incumplimiento o indicio de acto ilegal, el Código (IESBA, 2021)⁽¹⁹⁾ considera que no existe conflicto con el principio de confidencialidad, y se encuentra permitido efectuar tal revelación

no colisionando ello con el punto R114.1.(d) de la subsección que trata el secreto profesional.

7. Responsabilidades de los auditores externos

Como ya fuera expuesto, las respuestas frente a los incumplimientos o indicios de incumplimientos detectados por el profesional contable, se hallan condicionadas por el conjunto de circunstancias, entre las cuales, también es preciso considerar la naturaleza del vínculo existente entre el contador y el ente con el cual se vincula el incidente.

Bajo este entendimiento, corresponde dedicar especial atención al rol de aquellos profesionales de la contabilidad en ejercicio dedicados a la auditoría externa de la información financiera correspondiente al ente objeto de observación.

En esta dirección, los organismos técnicos brindan herramientas específicas, tendientes ellas a brindar orientaciones precisas que guíen el accionar de los auditores profesionales cuando se enfrentan a incumplimientos o indicios de incumplimientos relacionados con clientes.

Particularmente, el Código de Ética profesional recomienda expresamente al auditor considerar las implicancias del incumplimiento o de los indicios del incumplimiento, cuando emita el informe de auditoría (IESBA, 2021)⁽²⁰⁾. Mientras que a nivel de normas de actuación relacionadas con aspectos técnicos de la profesión, la versión revisada de la Norma Internacional de Auditoría 250 (IAASB, 2018)⁽²¹⁾ trata especialmente la responsabilidad del auditor de considerar el conjunto de disposiciones legales y reglamentarias a las que se encuentra sujeto el ente cuando realiza una auditoría de información financiera, y los efectos directos e indirectos que su incumplimiento podrían ocasionar sobre la información a revelar en los estados contables.

En particular, la NIA 250 (IAASB, 2018) trata específicamente la responsabilidad del auditor y las consideraciones que debe tener durante el desarrollo de la auditoría de estados financieros, en relación con el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias por parte del ente.

Las disposiciones legales y reglamentarias cambian según la entidad, constituyendo el marco normativo de la misma. Algunas disposiciones tienen un efecto directo sobre los estados financieros, por ejemplo, determinando la información a revelar en los mismos, mientras que otras disposiciones no tienen un efecto directo sobre los estados, pero deben cumplirse por la dirección o establecen los preceptos para el desarrollo de la actividad de la entidad.

Es necesario recordar que: *"Es responsabilidad de la dirección, bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad, asegurar que las actividades de la entidad se realizan de conformidad con las disposiciones legales y reglamentarias, incluido el cumplimiento de aquellas que determinan las cantidades e información a revelar en los estados financieros de la entidad"* (IAASB, 2018, pág. 3)⁽²²⁾. Mientras que el auditor debe obtener una seguridad razonable acerca de que los estados financieros estén libres de incorrecciones materiales.

Más precisamente, la norma establece una serie de procedimientos de auditoría para ayudar al profesional a identificar posibles casos de incumplimientos legales y reglamentarios que puedan llegar a tener un impacto material sobre los estados financieros. Ellos son:

"(a) indagar ante la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad, sobre el cumplimiento de dichas disposiciones legales y reglamentarias por parte de la entidad y,

(b) inspeccionar las comunicaciones escritas, si las hubiera, con las correspondientes autoridades que han concedido la licencia o son responsables de la regulación" (IAASB, 2018, pág. 5).⁽²³⁾

Adicionalmente la norma aclara que el auditor mantendrá especial atención durante la ejecución de la auditoría a la realización de otros procedimientos que pueden alertarlo de casos de incumplimientos.

La referida norma también nos ofrece una lista enunciativa de ejemplos en un intento de esclarecer los alcances de la caracterización bajo análisis.

El párrafo 15 (IAASB, 2018)⁽²⁴⁾ ilustra una serie de procedimientos útiles para poner de manifiesto casos de incumplimiento o indicios del mismo:

"lectura de actas;

indagaciones ante la dirección y los asesores jurídicos internos o externos de la entidad sobre litigios, reclamaciones y demandas; y

realización de pruebas sustantivas de detalle sobre determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar".

En caso de que el auditor identificara o detectara indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, la norma establece que deberá obtener:

"(a) conocimiento de la naturaleza del acto y de las circunstancias en las que se ha producido y (b) información adicional para evaluar el posible efecto sobre los estados financieros" (IAASB 2018, pág. 7). (25)

La norma también establece que las cuestiones relativas al incumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias que llegaron al conocimiento del auditor, durante el transcurso de la auditoría, deberán comunicarse a los responsables del gobierno de la entidad, salvo que las mismas se consideren inmaterial. También se aclara, que en caso de que la dirección o los responsables del gobierno de la entidad estuvieran implicados en el incumplimiento, el auditor lo comunicará a la autoridad de nivel inmediatamente superior. Si este incumplimiento es considerado intencional y material por el auditor, la comunicación deberá realizarse con la mayor prontitud posible.

Salvo disposición (reglamentaria o legal) en contrario, el auditor debe discutir el incumplimiento, o posible incumplimiento, con el nivel adecuado de la dirección y, de proceder, con los responsables del gobierno. Si los mismos no proporcionan información suficiente que permita corroborar el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias por la entidad y, a juicio del auditor, el posible impacto para los estados financieros del posible incumplimiento pudiera ser material, el auditor considerará la necesidad de obtener asesoramiento jurídico. Simultáneamente el auditor deberá evaluar el efecto que tendrá sobre la opinión de los estados financieros y sobre las valoraciones de riesgos, la falta de evidencia adecuada y suficiente, así como también la fiabilidad de las manifestaciones escritas recibidas. En última instancia y bajo condiciones excepcionales el auditor puede considerar si es necesario renunciar al encargo. Sobre este recurso, en particular, es necesario destacar que en nuestro país solamente es admisible la renuncia del auditor cuando la misma se encuentra prevista en forma explícita dentro de los contenidos del contrato de auditoría.

Los párrafos 25 a 27 de la norma establecen una sección especialmente dedicada a las posibles implicaciones de los incumplimientos o de los indicios del mismo, sobre el informe del auditor.

Como se mencionó en el punto anterior, si la dirección (o responsables de gobierno), no proporcionan o impiden obtener evidencias suficientes y adecuadas, el auditor puede modificar su criterio por una limitación al alcance, expresando una opinión con salvedades o absteniéndose de opinar, de conformidad con la NIA 705. (26)

Si las limitaciones a la obtención de evidencias no provienen de la dirección sino por las circunstancias, y el auditor no puede determinar la existencia del incumplimiento, se deberá evaluar el impacto sobre la opinión, de conformidad con la NIA 705.

Si el incumplimiento identificado o los indicios del mismo tienen un efecto material sobre los estados financieros, y el auditor concluye que los mismos no fueron adecuadamente reflejados en ellos, expresará una opinión con salvedades o una opinión desfavorable sobre los estados financieros de conformidad con la NIA 705. (27)

Ante el incumplimiento o indicios del mismo, el auditor determinará los requerimientos legales, éticos y/o reglamentarios:

"Requieren que el auditor informe a una autoridad competente ajena a la entidad.

Establecen responsabilidades en cumplimiento de las cuales informar a una autoridad competente ajena a la entidad puede ser adecuado en función de las circunstancias". (28)

Por último, la norma trata el tema de la documentación que deberá realizar el auditor estableciendo:

"- los incumplimientos identificados o la existencia de indicios de incumplimiento.

- los procedimientos de auditoría, los juicios profesionales significativos aplicados y las conclusiones alcanzadas.

- las discusiones con la dirección, con los responsables del gobierno de la entidad, así como con partes ajenas a la entidad sobre cuestiones significativas relacionadas con los incumplimientos, incluido el modo en el que la dirección y, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad han respondido a la cuestión". (29)

Como puede observarse a través de todo lo expuesto, y retomando la visión planteada por Kirtley al inicio de este apartado, la profesión contable se encuentra en una posición verdaderamente estratégica en aras de, a través de sus intervenciones profesionales, aportar y colaborar junto a las restantes partes interesadas, en la lucha contra la corrupción y el fraude.

II - BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

- Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires: "Guía de procedimientos para la evaluación de programas de integridad: Informe N° 2" / coordinación general de Raúl Ricardo Sacconi - 1ª ed. - Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires - 2020 - Libro digital, PDF (Informes de Comisiones).

- "Guía complementaria para la implementación de programas de integridad en PyME".

- "Guía para la implementación de programas de integridad en PyME" - Oficina anticorrupción - Ministerio de Justicia y Derechos Humanos - Presidencia de la Nación.

- <https://www.worldcomplianceassociation.com/1509/articulo-como-medir-la-eficiencia-de-un-programa-de-compliance-kci-key-compliance-indicators.html> (5/9/2021).

- International Auditing & Assurance Standards Board (IAASB). *Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, otros encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados. Volumen I. Edición 2018. NIA 250 (Revisada). Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros.* IAASB: Nueva York, 2018.

- International Auditing & Assurance Standards Board (IAASB). *Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, otros encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados. Volumen I. Edición 2018. NIA 250 (Revisada). Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros.* IAASB: Nueva York, 2018.

- International Auditing & Assurance Standards Board (IAASB). *Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, otros encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados. Volumen I. Edición 2018. NIA 705 (Revisada). Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.* IAASB: Nueva York, 2018.

- International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA). (2021). *Handbook of International Code of Ethic for Professional Accountants including International Independence Standards.* IFAC: 2021.

- Kirtley, O.: *La profesión contable: lucha contra el fraude y la corrupción. Carta abierta a Su Santidad el Papa Francisco.* IFAC (International Federation Of Accountans): 2016. s.f.

- Lattuca, Antonio J.: "Auditoría - Conceptos y Métodos" - 7ª ed. - Ed. Foja Cero - 2022

- OCDE (Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos). (1999). *Convención Para Combatir el Cohecho de Servidores Públicos Extranjeros en Transacciones Comerciales Internacionales y Documentos Relacionados.* OCDE: 2010.

- Oficina anticorrupción. Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. Presidencia de la Nación: "Guía complementaria para la implementación de programas de integridad en PyME".

- Papa, Rodolfo G.: "La Ley" - Año LXXXII N° 26 - 6/2/2018.

- Programa anticorrupción de ética y cumplimiento para las empresas: "Guía práctica. Oficina de las Naciones Unidas contra la droga y el delito".

- UNODC (Oficina de las Naciones Unidas Contra la Droga y el Delito Colombia: *Modelo de Gestión del Riesgo de Corrupción. Lavado de Activos y Financiación del Terrorismo (CO/LA/FT) para el Sector Infraestructura y Asociaciones Público-Privadas-APP. Modelo NSR para el Sector Infraestructura y Asociaciones Público-Privadas-APP*. UNODC Colombia y Cámara de Comercio de Bogotá: Colombia. 2012.

Notas:

(1) Guillermo Español (Director): Contador Público y Licenciado en Administración (UNR). Profesor Titular Ordinario de Auditoría (UNR). Presidente Honorario del Instituto Argentino de Docentes de Auditoría (IADA). Ex Presidente del Comité de Revisión de Traducciones de las Normas Internacionales del IFAC al español. Miembro del Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCYA) de la FACPCE. Profesor de grado y posgrado, panelista y expositor. Autor del libro "RT 37 Normas de Auditoría". Auditor y síndico de diversas sociedades.

Autores: Bornacin, Florencia V.; Buffoni, Rosana A.; Bulian, Judith Y.; Callegari, Gerardo; Caluni, Fabricio A.; Cimini, Vanina; Español, Guillermo G. (Director); Giménez, Marcelo R. (Codirector); González, Sergio A.; Muñiz, María Belén; Quiroga, Gastón G.; Rodríguez, Carlos F.

(2) <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/resaltaranexos/295000-299999/296846/norma.htm>

(3) UNODC (Oficina de las Naciones Unidas Contra la Droga y el Delito Colombia). (2012). *Modelo de Gestión del Riesgo de Corrupción. Lavado de Activos y Financiación del Terrorismo (CO/LA/FT) para el Sector Infraestructura y Asociaciones Público-Privadas-APP. Modelo NSR para el Sector Infraestructura y Asociaciones Público-Privadas-APP*. UNODC Colombia y Cámara de Comercio de Bogotá: Colombia

(4) Kirtley, O.: *La profesión contable: lucha contra el fraude y la corrupción. Carta abierta a Su Santidad el Papa Francisco*. IFAC (international Federation Of Accountans): 2016. s.f.

(5) OCDE (Organización Para la Cooperación y Desarrollo Económicos). (1999). *Convención para combatir el cohecho de servidores públicos extranjeros en transacciones comerciales internacionales y documentos relacionados*. OCDE: 2010

(6) NOCLAR: Responding to Non-Compliance with Laws and Regulations (Respuesta a incumplimientos de leyes y reglamentaciones)

(7) International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA). (2021). *Handbook of International Code of Ethic for Professional Accountants including International Independence Standards*. IFAC: 2021

(8) International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA). (2021). *Handbook of International Code of Ethic for Professional Accountants including International Independence Standards*. IFAC: 2021

(9) International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA). (2021). *Handbook of International Code of Ethic for Professional Accountants including International Independence Standards*. IFAC: 2021

(10) International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA). (2021). *Handbook of International Code of Ethic for Professional Accountants including International Independence Standards*. IFAC: 2021

(11) International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA). (2021). *Handbook of International Code of Ethic for Professional Accountants including International Independence Standards*. IFAC: 2021

(12) International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA). (2021). *Handbook of International Code of Ethic for Professional Accountants including International Independence Standards*. IFAC: 2021

(13) International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA). (2021). *Handbook of International Code of Ethic for Professional Accountants including International Independence Standards*. IFAC: 2021

- (14) International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA). (2021). *Handbook of International Code of Ethic for Professional Accountants including International Independence Standards*. IFAC: 2021
- (15) International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA). (2021). *Handbook of International Code of Ethic for Professional Accountants including International Independence Standards*. IFAC: 2021
- (16) International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA). (2021). *Handbook of International Code of Ethic for Professional Accountants including International Independence Standards*. IFAC: 2021
- (17) International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA). (2021). *Handbook of International Code of Ethic for Professional Accountants including International Independence Standards*. IFAC: 2021
- (18) International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA). (2021). *Handbook of International Code of Ethic for Professional Accountants including International Independence Standards*. IFAC: 2021
- (19) International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA). (2021). *Handbook of International Code of Ethic for Professional Accountants including International Independence Standards*. IFAC: 2021
- (20) International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA). (2021). *Handbook of International Code of Ethic for Professional Accountants including International Independence Standards*. IFAC: 2021
- (21) International Auditing & Assurance Standards Board (IAASB). *Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, otros encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados. Volumen I. Edición 2018. NIA 250 (Revisada). Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*. IAASB: Nueva York, 2018
- (22) International Auditing & Assurance Standards Board (IAASB). *Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, otros encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados. Volumen I. Edición 2018. NIA 250 (Revisada). Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*. IAASB: Nueva York, 2018
- (23) International Auditing & Assurance Standards Board (IAASB). *Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, otros encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados. Volumen I. Edición 2018. NIA 250 (Revisada). Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*. IAASB: Nueva York, 2018
- (24) International Auditing & Assurance Standards Board (IAASB). *Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, otros encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados. Volumen I. Edición 2018. NIA 250 (Revisada). Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*. IAASB: Nueva York, 2018
- (25) International Auditing & Assurance Standards Board (IAASB). *Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, otros encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados. Volumen I. Edición 2018. NIA 250 (Revisada). Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*. IAASB: Nueva York, 2018
- (26) International Auditing & Assurance Standards Board (IAASB). *Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, otros encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados. Volumen I. Edición 2018. NIA 705 (Revisada). Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*. IAASB: Nueva York, 2018
- (27) International Auditing & Assurance Standards Board (IAASB). *Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, otros encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados. Volumen I. Edición 2018. NIA 705 (Revisada) Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*. IAASB: Nueva York, 2018
- (28) International Auditing & Assurance Standards Board (IAASB). *Manual de Pronunciamientos*

Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, otros encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados. Volumen I. Edición 2018. NIA 250 (Revisada). Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros. IAASB: Nueva York, 2018 identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento”

(29) International Auditing & Assurance Standards Board (IAASB). *Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, otros encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados. Volumen I. Edición 2018. NIA 250 (Revisada). Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros. IAASB: Nueva York, 2018*