

**COMPATIBILIDAD DEL
EJERCICIO DE LA
SINDICATURA SOCIETARIA
POR PARTE DEL
AUDITOR EXTERNO**

Autor: Bernardo Pedro Carlino

Introducción

Sigue siendo un tema controvertido, tanto en la doctrina como en la jurisprudencia, la referida a la compatibilidad entre las funciones del auditor y las simultáneas de síndico societario en las sociedades cerradas.

Aunque hace mucho que he tomado posición favorable¹ a la compatibilidad entre ambas (a excepción de las sociedades cotizantes reguladas por la reciente **ley 26.831** -en adelante "LMC"- y las "Normas" de la Comisión Nacional de Valores, en adelante "CNV") es justo reconocer la enjundia y consistencia de los fundamentos en que se asientan las posturas que la niegan por lo que seguramente la jurisprudencia continúe dubitativa, sin dejar de tener en cuenta que los casos particulares presenten matices diferenciales hacia una u otra postura.

Debe tenerse en cuenta que si se acepta la compatibilidad de ambas funciones, a las eventuales responsabilidades del auditor se sumarán las personales, solidarias e ilimitadas del síndico societario como consecuencia de las expresas disposiciones contenidas en la Ley General de Sociedades (en adelante "LGS") tal como quedara denominada la **Ley 19.550** de Sociedades Comerciales con motivo de la sanción de la **ley 26.994** que unificó el Código Civil, con vigencia a partir del primer día de Agosto de 2015, manteniendo intactas las actuales respecto a dichas responsabilidades.

Postulado

Insistiré en este trabajo en la compatibilidad entre las funciones simultáneas del auditor externo como síndico societario, ya que advierto que las conclusiones contrarias provienen, en general, de una imprecisa evaluación de los roles o incumbencias de los auditores externos y de las competencias legales de los síndicos societarios.

No abordaré el caso de que la sindicatura fuera ejercida por sociedad civil con responsabilidad solidaria constituida exclusivamente por abogados o contadores (**inc. 1, art. 285 LGS**) y de que el auditor formara parte de ella, por no existir antecedentes doctrinarios o jurisprudenciales que lo justifique.

Para fundamentar mi posición² considero necesario valirme de reglas generales de razonamiento.

La legislación actual se apoya en la teoría organicista, y cuando la sindicatura existe, es un órgano permanente de control interno que se ejerce sobre la legalidad de las funciones por parte de los restantes órganos, como el de administración de la sociedad anónima, y de la SRL que haya optado por incluir la sindicatura o que esté obligada a tenerla, como lo dispone al **art. 158 LGS**. Así también alcanza al órgano de gobierno, aún cuando exista el Consejo de Vigilancia (**art. 283 LGS**) si este no decidiera reemplazarla.

Entre sus atribuciones y deberes, sólo las del **inc. 2º del art. 294** implican una tarea de "auditoría" –entrecomillo porque luego me referiré al alcance de este término- puesto que se refiere a un simple arqueo al alcance de un abogado responsable sin necesidad de capacitación especial, cuando le toque desempeñarse como síndico. Por otra parte, el **art. 286** de la LGS se refiere con detalle a las incompatibilidades de la función de síndico societario por remisión al **art. 264**, y aunque en concreto campean las inhabilidades, en ningún momento el

¹ En: "Alcance de las atribuciones de la sindicatura en el caso del art. 258 in-fine de la ley 19.550", 2º Congreso de Derecho Societario, Mar del Plata, 1979; "Sindicatura práctica de sociedades anónimas", Ed. Macchi, Buenos Aires, 1983; y varias publicaciones posteriores.

² En: "Sobre el síndico-auditor", Doctrina Societaria y Concursal, 2012-1, ERREPAR, Buenos Aires, 2013.

legislador incluyó las funciones de auditor externo, lo que abona la regla sobre "lo que no está prohibido está permitido".

Según la ley citada, el síndico no puede participar por cuenta propia o de terceros en actividades en competencia con la sociedad, salvo autorización expresa de la asamblea (**art. 273**) le está prohibido contratar con la sociedad (**art. 271** por remisión del **art. 298**) y cuando tuviere un interés contrario al del objeto social, debe hacerlo saber al directorio y abstenerse de intervenir en la deliberación (**art. 272**).

En cuanto a las responsabilidades del síndico societario, el **art. 296** lo condena ilimitada y solidariamente por el incumplimiento de las obligaciones propias que le impone la ley, el estatuto y el reglamento, solidaridad que por expresa disposición del **art. 297** se suma con la responsabilidad de los directores por los hechos u omisiones de éstos cuando el daño no se hubiera producido si hubieran actuado de conformidad con lo establecido en la ley, estatuto, reglamento o decisiones asamblearias.

Por remisión del **art. 298**, solo se extingue por aprobación de su gestión, o por renuncia expresa o por transacción, en todos los casos resuelta por la asamblea, siempre que tal responsabilidad no lo sea por violación de la ley, del estatuto o reglamento y si no media oposición del cinco por ciento del capital social, por lo menos. La extinción es ineficaz en el caso de liquidación coactiva o concursal.

Esta responsabilidad requiere para hacerse efectiva la decisión expresa de la asamblea, y si así ocurre, acarrea la remoción automática del cargo.

Por si fuera poco, también son responsables solidariamente con los directores por los hechos u omisiones de éstos cuando el daño no se hubiera producido si hubieran actuado de conformidad con lo establecido en la ley, estatuto, reglamento o decisiones asamblearias (**Art. 297**).

En mi opinión, ante semejante tinglado, si el legislador hubiera considerado incompatible la función de auditoría sin duda la hubiera fulminado con una inclusión expresa. Ni por hipótesis se puede considerar que la Comisión Redactora no previó esta posibilidad, puesto que al poco tiempo se sanciona la **ley 20.337** de Cooperativas (en adelante "LDC") en cuyo texto se incluye expresamente la acumulación de funciones entre del síndico con la de auditoría externa.

En cuanto al dictamen del síndico que exige el **inc. 5 del art. 294 LGS**, no tiene ninguna incumbencia común con el dictamen del auditor externo, como fundamentaré más adelante. De otra manera, el contenido de tal dictamen no estaría al alcance de un síndico abogado descolocándolo de la condición de idoneidad del **art. 285**. Téngase presente que en ningún caso le toca al auditor externo emitir dictamen sobre la Memoria, como lo pide LGS al síndico.

La exigencia legal de dictamen al síndico se refiere al ajuste legal de la documentación que el directorio someterá a decisión de la asamblea, es decir:

- 1) que la memoria está redactada conforme al contenido del **art. 66**;
- 2) que el balance y el estado de resultados están formulados como lo requieren los **arts. 61 a 66 de la LGS**; y
- 3) que los estados contables y el Inventario esté aprobado, como proyecto a considerar por los socios, y esta decisión está asentada en el libro de actas rubricado.

A partir de tal ajuste de esta documentación es que el síndico podrá presentar a la asamblea un informe escrito y fundado sobre la situación económica y financiera de la sociedad: si los observa por su violación o por estar incompleta, mal podrá utilizarlos como fundamento de tal informe.

Por el lado del desempeño de las funciones del auditor, los puntos c) y d) de la Resolución Técnica N° 7 de la FACPCE ponían de relieve que el desempeño de tareas de auditoría externa es una de las posibilidades de ejercicio profesional más importante que culmina con un informe en el que se dictamina sobre la

razonabilidad de la información contable destinada a ser presentada a terceros, base de decisiones que afectan al ente que emitió los estados contables como a aquellos que con él se relacionan.

Se trata de un juicio técnico que certifica el balance dentro de los alcances de su dictamen, pero que está orientado a la difusión entre los terceros interesados, es decir, una difusión semi pública, a menos que se trate de una empresa cotizante.

Las Normas de Auditoría que se incluyen en la segunda parte de esta Resolución Técnica son de aplicación obligatoria para los profesionales matriculados en los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, y han sido aprobadas por todos estos.

Por su parte, la Resolución Técnica **15/98** de la FACPCE que aprobó la "Normas sobre la actuación de contador público como síndico societario" (B.O.: 8/4/99) contiene un contundente punto A3 (Capítulo III, Normas Generales): "Las funciones de síndico son compatibles con otros servicios profesionales realizados por el contador público, en la medida en que éstos cumplan con las condiciones de independencia respecto de la sociedad, descriptas en la Res. Técnica FACPCE 7. Particularmente, son compatibles las funciones de síndico y de auditor externo".

Y en el punto "B.4: Normas para el desarrollo de la sindicatura" dispone que "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."

Las funciones del síndico y las del auditor, aunque diversas, requieren de una total independencia entre sí para que pueda cumplirse realmente la finalidad que les asigna la ley. La resolución Técnica **FACPCE N° 7** antes citada, ratifica que "El auditor debe tener independencia con relación al sistema objeto de la auditoría." (Caps. II y III, A.1) como condición básica, pero en el último de los capítulos citados, el punto 2 define cuándo el auditor no es independiente:

"**2.1.** Cuando estuviera en relación de dependencia, con respecto al ente cuya información contable es objeto de la auditoría o con respecto a los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquel del que es auditor, o lo hubiera estado en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto de la auditoría."

Bien se aclara que no se considera relación de dependencia al 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 están sujetos a la auditoría.

"**2.2.** Cuando fuera cónyuge o pariente por consanguinidad, en línea recta o colateral hasta el cuarto grado inclusive, o por afinidad hasta el segundo grado, de alguno de los propietarios, directores, gerentes generales o administradores del ente cuya información contable es objeto de la auditoría o de los entes vinculados económicamente a aquel del que es auditor."

Estos criterios han sido ampliados en la **RT 37** (Segunda Parte, II, A) y es oportuno recordar que esta Resolución derogó a la RT 7, pero centrándose en aspectos más acuciantes provocados por el impacto de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), Normas Internacionales de Encargos de Revisión (NIER), Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento (NIEA) y Normas Internacionales de Servicios Relacionados (NISR) emitidas por la Junta de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) de la IFAC, que sirvieron de base para la introducción de las modificaciones, consolidando aspectos ya abarcados por las **RT 32, 33 y 35**.

Así, en la "Introducción-A", se explicitan como propósitos de la **Resolución Técnica 37**:

- 1) las normas de auditoría externa de estados contables² y otra información contable;
- 2) las normas sobre encargos de revisión de estados contables de períodos intermedios;
- 3) las normas sobre otros encargos de aseguramiento (diferentes de los encargos de auditoría y revisión de estados contables);
- 4) las normas sobre certificaciones; y
- 5) las normas sobre servicios relacionados.

A pesar de que en su "Considerando"-d- se manifiesta el propósito de mantener las características principales de la **RT 7**, se han omitido todas las menciones al punto que aquí interesa, aunque ello no le quita valor como antecedente. Una referencia a las tareas del auditor externo como síndico societario, pueden encontrarse en los siguientes párrafos:

"Existen otros tipos de trabajos profesionales que tienen por objeto brindar un grado de seguridad sobre determinada información que no está referida a estados contables, y a los que estas normas refieren como otros encargos de aseguramiento distintos de una auditoría o revisión de información contable histórica."

"Finalmente, existen otros tipos de servicios profesionales, donde el contador público puede o no aplicar procedimientos que son de naturaleza de auditoría pero cuyo resultado no tiene por objeto incrementar el grado de confianza sobre la materia a la que se refiere, y a los que estas normas refieren como certificaciones y servicios relacionados." (Segunda Parte, I, A)

La LGS en su **art. 286 (inc. 1º)** prohíbe el ejercicio de la sindicatura a las personas que se hallen inhabilitados para ser directores, conforme al **artículo 264** norma legal que a su vez enumera a quienes no pueden ejercer el comercio; los fallidos por quiebra culpable o fraudulenta hasta diez años después de su rehabilitación, los fallidos por quiebra casual o los concursados hasta cinco años después de su rehabilitación; los directores o administradores de sociedad cuya conducta se calificare de culpable o fraudulenta, hasta diez años después de su rehabilitación.

El **inc. 2º** de la mentada remisión incluye a los directores, gerentes y empleados de la misma sociedad o de otra controlada o controlante; por su parte, el **inc. 3º** agrega a los condenados con accesoria de inhabilitación de ejercer cargos públicos; los condenados por hurto, robo, defraudación, cohecho, emisión de cheques sin fondos y delitos contra la fe pública; los condenados por delitos cometidos en la constitución, funcionamiento y liquidación de sociedades (en todos los casos hasta después de diez años de cumplida la condena).

Semántica

A esta altura, se hace necesario precisar el contenido semántico de los términos utilizados generalmente como sinónimos o sin que se les preste adecuada diferenciación.

Como género, el término "auditoría"¹ indica el ejercicio de controles estructurados o protocolizados aplicables a un sistema o sub sistema del funcionamiento de un ente: empresa, administración pública, organización no

¹ Sobre el particular, me ocupo en extenso en: "El auditor como síndico societario", TRATADO DE LA RESPONSABILIDAD DE LOS AUDITORES, Tº II, Cap. VIII, pg. 1-116. Ed. La Ley, ISBN 978-987-03-2649-6, Bs. As. 2014

gubernamental, etc. Es aplicable a diversos servicios, los que generan distintos requerimientos de control y demandan incumbencias profesionales especializadas.

Como especie del género auditoría, la auditoría contable a cargo de profesionales en ciencias económicas, que se ocupa a su vez de la revisión y puesta en práctica de diversos controles dentro de aquéllos entes que necesitan de un sistema contable de información por imposiciones legales. Las grandes organizaciones cuentan con equipos interdisciplinarios: ingenieros, abogados, especialistas en redes y sistemas informáticos, las obras sociales tienen médicos para auditar por los riesgos de fraudes, cantidad de contratos, convenios y transacciones, autorizaciones tratamientos que no corresponden, etc.

En orden a lo que se conoce como auditoría interna (sub especie) sintetizando la opinión de la doctrina contable predominante sobre el tema se puede afirmar que la auditoría interna consiste en el análisis crítico, sistemático y pormenorizado del sistema de información de una organización cualquiera, utilizando técnicas determinadas realizado por un profesional especializado, que se vincula laboralmente con la misma.

El resultado principal de esa labor profesional es la elaboración de informes proponiendo alternativas destinadas al mejoramiento de la misma. Dado que tales informes están destinados a la circulación interna y por lo tanto no impactan en terceros como indicadores de confianza que afecten a la fe pública, no es relevante que el auditor interno forme parte del ente auditado integrando su dotación de empleados permanentes, ya que no se juzga su independencia respecto del tal ente.

Mientras que tradicionalmente se ha asociado el término auditoría externa a la auditoría de estados contables o financieros, lo que -en rigor- no es totalmente equivalente, pues pueden existir Auditorías Externas del Sistema de Información Tributario, del Sistema de Información Administrativo, del Sistema de Información Automático etc.

La auditoría externa examina y evalúa cualquiera de los sistemas de información de una organización y emite una opinión independiente sobre los mismos, pero cuando se aplica a empresas cuyo objeto es la obtención de un resultado lucrativo, generalmente requieren de la evaluación de su sistema de información financiero en forma independiente, para otorgarle validez ante los usuarios del producto de este.

La auditoría externa o independiente tiene por objeto averiguar la razonabilidad, integridad y autenticidad de los estados, expedientes y documentos y toda aquella información producida por los sub sistemas de una organización. Se lleva a cabo cuando se tiene la intención de publicar el informe acerca del sistema de información examinado, con el fin de acompañar al mismo una opinión independiente que le dé autenticidad y permita a los usuarios de dicha información tomar decisiones confiando en las declaraciones del Auditor.

Como es notorio, existen diferencias substanciales entre la Auditoría Interna y la Auditoría Externa, algunas de las cuales se pueden detallar así:

*) La auditoría interna no está en condiciones de dar fe pública, porque están relacionada con un contrato laboral permanente con el ente al que audita, mientras la auditoría externa tiene la facultad legal de darla.

*) En la auditoría interna el profesional mantiene una relación de dependencia laboral por pertenecer a la planta permanente del ente, mientras que en la auditoría externa la relación es de tipo civil.

*) En la auditoría interna el diagnóstico del auditor está destinado a la dirección de la empresa o del ente auditado; en el caso de la auditoría externa el dictamen se destina también a terceras personas que, ajenas a la empresa, confían en la información y el dictamen proporcionado por el auditor externo para tomar una serie de decisiones.

La auditoría en las leyes

a) Ley 19.550 y LGS

Respecto a la auditoría, recién después de 282 artículos, por primera -y única- vez, la LGS utiliza el término, por lo que considero ilustrativa la disposición del **art. 283 LGS**:

“Art. 283. Cuando el estatuto organice el consejo de vigilancia, podrá prescindir de la sindicatura prevista en los artículos 284 y siguientes. En tal caso, la sindicatura será reemplazada por auditoría anual, contratada por el consejo de vigilancia, y su informe sobre los estados contables se someterá a la asamblea, sin perjuicio de las medidas que pueda adoptar el consejo.”

Resulta evidente que en el caso, a lo que la ley se refiere es a la auditoría externa, ya que faculta al consejo de vigilancia a contratarla, lo que descarta la pertenencia dentro de la estructura de la organización integrando su nómina de empleados permanentes y en relación de dependencia. De todos modos, se trata de una facultad que puede ejercer el Consejo, sin que sea imperativa, lo que quiere decir que puede mantener al órgano de control interno y a su vez contratar una auditoría externa, lo que a primera vista puede aparecer redundante si es que el órgano de administración a su vez contrató otra para los mismo fines.

Salvo esta mención concreta, dentro de todo el texto de la **ley 19.550** no se encuentra mención a ninguna auditoría.

También cabe distinguir la función del “síndico societario” o del integrante de la “comisión fiscalizadora” (**arts. 284 a 293, LGS**) de la del auditor, en tanto este es un órgano interno de la sociedad que tiene por finalidad garantizar a los accionistas un efectivo control de la administración de la sociedad en lo relativo a la legalidad de la misma, pero no al mérito de la gestión.

Son sus funciones principales fiscalizar la administración examinando libros y documentación, vigilar que su funcionamiento se adecue a la ley, al estatuto, al reglamento y a las decisiones asamblearias, y verificar las disponibilidades y títulos valores que surjan de las registraciones (**art. 294, LGS**), lo que debe hacer conforme con la ley y con lo establecido por la resolución técnica **FACPCE 15/98**.

b) Ley 20.337

La **ley 20.337** regula a las Sociedades Cooperativas de manera autónoma, pero con especial remisión a las disposiciones de la **ley 19.550**, particularmente en lo referido a las disposiciones sobre la sociedad anónima, de la que ha tomado buena parte de su organización, adaptándola a las particularidades del objeto social, de la modalidad de representación política y de su capital social.

Sin embargo, en el mensaje de elevación del proyecto de ley al Poder Ejecutivo (modificatorio de la **ley 11.388**) se reconoce que la reciente sanción de la ley de Sociedades Comerciales convenció a sus redactores sobre lo conveniente de que la actualización revistiera un carácter más amplio, justamente a fin de evitar que por vía de la aplicación supletoria de las disposiciones de la mencionada ley se introdujeran modificaciones al régimen de las cooperativas que no compatibilizaran con la naturaleza propia de estas entidades.

Entre los requisitos del acto constitutivo se encuentra la designación del síndico, a quien la ley dirige las peticiones sobre las constancias de los demás libros ya que los asociados tienen libre acceso solo a las constancias del registro de asociados.

La parte más importante -a los fines de este trabajo- reside en el al art. 81 que permite expresamente que la auditoría puede ser desempeñada por el síndico

cuando éste tuviera la calidad profesional indicada, lo que despeja toda duda acerca de la compatibilidad entre ambos roles.

Teniendo en cuenta la similitud de atribuciones, deberes y responsabilidades que en la sociedad cooperativa y en la sociedad anónima recaen sobre el síndico, y la casi simultaneidad de vigencia temporal de las leyes que regulan a cada una, lo que estuvo claro para el legislador de la cooperativa, aparentemente fue omitido por el de las sociedades comerciales, pues de haber tenido este último alguna duda lo habría reflejado en la Exposición de motivos, donde, como se comenta en la parte pertinente, solo se hace mención al reemplazo opcional de la sindicatura cuando existiese el Consejo de Vigilancia.

El mencionado **art. 81** además obliga a las cooperativas a contar desde su constitución y hasta que finalice su liquidación con un servicio de auditoría externa a cargo de contador público nacional inscripto en la matrícula respectiva, servicio que puede ser prestado por cooperativa de grado superior o entidad especialmente constituida a este fin.

Antecedentes sobre la compatibilidad de funciones

a) A favor

Como se ha dicho, en el caso del ejercicio de la profesión de Contador, la FACPCE es la encargada de dictar Resoluciones que abarcan distintos tópicos, con recomendaciones sobre las técnicas a seguir en cada caso.

Es el caso de la Resolución Técnica (en adelante "RT") **15/98** acerca de las "Normas sobre la actuación de contador público como síndico societario", aprobada el 08/04/99, que, como se advierte en su texto, no se plantea la incompatibilidad que preocupa a la jurisprudencia. Por el contrario, considera que a esa fecha no existían normas específicas relativas a la actuación del contador público como síndico societario por lo "... que resulta necesario proporcionar a la matrícula profesional herramientas útiles para el desarrollo de la labor que debe encarar en los casos de desempeño de la función de síndico societario."... "para perfilarse como adecuados parámetros de valoración de la actuación de los síndicos desde cualquier perspectiva y/o circunstancia."

Precisamente, como se explicita en los "Considerandos", la FACPCE pretendía que la emisión de normas que regulen el marco profesional de actuación del síndico permita un conocimiento más acabado de jueces y organismos de control y profesionales que tuvieran que juzgar su actuación.

En forma textual la **RT 15/98** dice: "Particularmente, son compatibles las funciones de síndico y de auditor externo."

Revisando la doctrina nacional, Suárez Anzorena¹, se mostró dispuesto a cambiar su opinión negativa a la luz del contenido proyectado en la actual Ley de Sociedades (1968) a pesar de reconocer su uso permanente en la práctica, consentido por la autoridad de contralor, en razón de que el texto admitía expresamente el ejercicio de la sindicatura por auditorías.

Farina² señala que la ley no prevé este supuesto de incompatibilidad y que las opiniones están divididas, aunque en general "la tendencia es admitir la compatibilización por considerar que se trata de un doble control que lejos de debilitar, refuerza las funciones del síndico".

¹ SUÁREZ ANZORENA, Carlos: "La incompatibilidad del síndico y la función sindical", RDCO 1968, Año 1, p. 251 y sigtes.

² FARINA, Juan M.: "Tratado de sociedades comerciales", 1ª ed. T. II-B, Parte Especial - Sociedades anónimas, Zeus, Buenos Aires, 1979, p. 423.

Zamenfeld¹ considera que la doble función de auditor y síndico no importa en sí mismo la existencia de un límite o impedimento al ejercicio conjunto de tales tareas, restricción que no establece la ley y que no puede ser creada por vía interpretativa, lo que se demuestra por las abundantes resoluciones administrativas y las opiniones doctrinarias, que se expresan a favor.

También se hace cargo de los argumentos que esgrimen cuestiones éticas para intentar legitimar posiciones restrictivas, afirmando que la doble función no genera objeciones de tipo moral, sino que más bien refuerzan la posibilidad de prestar un mejor servicio al ente contratante en tutela del interés social.

Verón² ha dedicado al tema un enjundioso libro en el que se pronuncia a favor de la compatibilidad, en los siguientes términos:

"Siendo la incompatibilidad una prohibición legal o convencional de carácter subjetivo... la sindicatura privada ejercida por contador público que a su vez es dictaminante de los estados contables no incurre en incompatibilidad (salvo que exista relación de dependencia con la sociedad) por no darse las características tipificantes de la prohibición en cuestión, principalmente la inexistencia en la normativa (**art. 289, LGS**) de dicha causal de incompatibilidad".

Por mi parte³ señalé que "si el síndico debe informar anualmente sobre los estados contables, estará en mejores condiciones informativas si, a su vez, audita la confección del balance" agregando que "los propósitos de la ley en cuanto a la fuente electiva del cargo y la representación en el órgano de contralor, en nada se truncan por el hecho de que el electo sea el auditor certificante". Además, si el síndico "no cumple con sus funciones y carga con responsabilidades, será por imperio de la ley de sociedades; y si no cumple con las funciones de auditoría, tendrá sus propias y autónomas sanciones".

Richard⁴ distingue los intereses en pugna o conflicto de los "intereses coincidentes o paralelos", ratificando la pertinencia de la acumulación de funciones, "siempre que no exista conflicto de intereses".

Mariscotti⁵ postula que el síndico debe ser independiente del directorio, no de la asamblea que es a la que se debe, mientras que el auditor debe ser independiente ante el directorio y la asamblea, pues se debe y da fe hacia terceros (privados y públicos), siendo esa la base y el origen de la reglamentación de la profesión de contador público.

La comisión redactora de la **ley 22.903** al elevar el Proyecto de Ley, reconoció que el sistema de fiscalización establecido por el Código de Comercio presentaba defectos, puntualizados por la doctrina y demostrados por la práctica, que lo tornaban inocuo, presentando un problema de difícil solución, y dejando constancia que el régimen proyectado no contó con el acuerdo unánime de la comisión, en especial respecto de la sindicatura plural, que motivó la disidencia de uno de los miembros.

¹ ZAMENFELD, Víctor: "La acumulación de funciones por los integrantes de los órganos de las sociedades por acciones", *La Información*, t. XXIII, p.282, Cangallo, Buenos Aires, 1994

² VERÓN, Alberto V: "*Auditoría y sindicatura societaria*", citado en MARISCOTTI, Raúl E. : "*El ejercicio de la auditoría externa y la sindicatura societaria, ¿son compatibles?*", t. VIII, p. 113, ERREPAR (DSCE), Buenos Aires, 1998,

³ En: "El síndico puede certificar los balances de la sociedad", *La Información*, t. XLVI, p. 149, Cangallo, Buenos Aires, 1982.

⁴ RICHARD, Efraín H.: DE, Buenos Aires, 1993

⁵ MARISCOTTI, Raúl E.: "El ejercicio de la auditoría", ob. cit. p. 115, Buenos Aires, 1998

b) En contra

Como dijimos al principio, es la jurisprudencia la que no ha considerado suficientes estos antecedentes y, aunque en pocos casos, se ha pronunciado en contra de la acumulación de funciones por parte del auditor externo, por lo que conviene el examen de los antecedentes y argumentos en cada caso.

El primer fallo recayó en el caso "Lufa SA" dictado por el Juzgado de Minas y de Registro Público de Comercio de Salta, que quedó firme el 24/11/81, en el cual se hace referencia a la "independencia" que debe tener el síndico, como si este requisito no debiera ser cumplido también por los auditores externos. El fallo no tiene en cuenta esta condición indispensable para el adecuado desempeño de la función de auditor externo.

Allí se menciona, más que la incompatibilidad expresamente establecida por la ley, la incompatibilidad ética entre ambas funciones, con lo cual poco es lo que se avanza en la dilucidación del pensamiento judicial.

Luego se conoce el recaído en autos "Benavent, Oscar Luis c/Benavent Hnos. SA s/sumario" (CNCom., sala D - 25/4/95).

En este fallo, tampoco muy fundado, se insiste en el tema de la independencia, pero se agrega el hecho de que la voluntad social ha sido la de contar con dos funcionarios distintos.

Se dice, respecto del primer punto, que "...la misma persona individual que ha producido los estados contables o los ha 'auditado', o los ha 'certificado', de seguido revisa su labor propia para dictaminar sobre ella como síndico". Como ya lo señaláramos, éste es un concepto erróneo, pues las funciones del auditor externo deben ser tan independientes como las del síndico. Más adelante no referiremos a la superposición y a la complementariedad de ambas funciones.

Por otro lado, el fallo señala que si una sociedad, al momento de constituirse, dispuso contar con un síndico en carácter de órgano de vigilancia, es porque desde su origen los socios (la voluntad social) acordaron que en la misma se desempeñen dos funcionarios independientes (uno para ejercer la sindicatura y otro para llevar a cabo los trabajos de la auditoría externa). Este concepto podría tener valor en algún caso muy concreto, porque parte del utópico supuesto de que la asamblea (que debiera tener una sola voluntad) tiene criterios disímiles (en efecto, por un lado elige un auditor afín al directorio que la misma asamblea seleccionó, y por el otro elige un síndico contrario al mismo directorio que también ella eligió).

También llega a la conclusión de que si los socios (ante la posibilidad de haber prescindido en el acto constitutivo de la sindicatura) "optaron por tener dos funcionarios, no es posible que luego, la asamblea por mayoría opte por negar tal órgano refundiéndola en la misma persona del auditor".

Los fallos citados, que sin lugar a dudas reconocen que el ejercicio de la sindicatura debe recaer en un profesional independiente, parten de la premisa de que el auditor externo no es independiente. Quienes sostienen esto lo hacen en cuanto a que éste es elegido por el directorio y que percibe haberes como factor dependiente.

El hecho de que sea el directorio quien elija a un auditor externo, no implica que éste no tenga que tener la debida independencia de aquél, pues alguien lo tiene que contratar. Además, en algunas empresas, para aventar todo tipo de debate, la designación de los auditores externos se resuelve por asamblea. Si la premisa de la dependencia fuera válida, también lo sería la de la asamblea, y entonces el auditor externo dejaría de tener independencia respecto de terceros que contratan con la sociedad u organismos del Estado. Cabe recordar que los estados contables auditados llevan un informe fundamentalmente dirigido a terceros.

Hay que tener en cuenta también que, desde el punto de las regulaciones profesionales, todo auditor, para poder ejercer esta función, debe tener absoluta

independencia con su cliente. Los contadores internos y que perciben haberes en una relación laboral no pueden ser auditores externos y tampoco pueden serlo quienes, ejerciendo esta actividad independiente, perciban respecto de un solo cliente honorarios que tengan relevancia significativa en la estructura de sus ingresos profesionales, pues en este caso también (aun cuando se cobre por la vía de honorarios) puede quedar afectada su independencia¹.

A continuación el caso "Isabella, Pascual c/Bingo Caballito SA s/sumario, CNac. Com., sala D, 21/10/2011, donde analizaré el voto del Dr. Vassallo, que se transformó en sentencia; se refiere a la de grado, que entendió incompatible la tarea del auditor con la del síndico reunidas ambas en una misma persona. A tal fin, y aún admitiendo cierta discusión doctrinaria, sostuvo ser necesaria la autonomía entre el informe sindical y el dictamen del auditor, desautorizando que pudiera reunirse en una única persona las calidades de síndico y auditor, al considerar incompatible las funciones que la ley asigna a cada uno de ellos.

La sentencia de la Cámara, admitiendo que pudieran existir otras opiniones sobre este punto, entendió evidente, como lo predica el fallo del inferior, que existe una esencial incompatibilidad entre las funciones del síndico y del contador certificante como del auditor, además de resultar incongruente que el contador que certificó los estados contables o aquel profesional que los auditó puedan luego, cambiando su ropaje por el de síndico, revisar su propia labor y, más inverosímil aún, dictaminar su desaprobación.

Por el contrario, dice, que el síndico emita opinión remitiendo al consejo del auditor vuelve casi inútil su figura ya que no debe olvidarse que si bien ambas funciones son en general diversas, ambos profesionales (síndico y auditor) ejercen tareas de control (interno y externo) que requieren de una total independencia entre sí para que pueda cumplirse realmente la finalidad que les asigna la ley.

Continúa relatando que aún cuando se ha dicho que la función sindical radica sustancialmente en un control de legalidad de la marcha de la sociedad, es claro que este cometido requiere del análisis de la documentación contable (**art. 294, inc. 1, LGS**) como insumo necesario para pronunciarse sobre la regularidad de los balances mediante el informe que le impone el **inciso 5 del artículo 294** de la misma ley. Considera que es evidente que esta puntual tarea lo llevará, indefectiblemente, a realizar un nuevo contralor de los elementos ya auditados, función que claramente no podría cumplir si una sola persona reuniera las calidades de síndico y auditor externo.

Para el voto que sustenta el fallo, esto refleja la incompatibilidad de ambos cometidos, pues es evidente la falta de independencia en el ejercicio de sendas funciones; elemento (independencia) que según la propia resolución técnica invocada por los apelantes, debe existir como condición necesaria para que puedan unificarse en un solo profesional las dos labores recaudo que no se advierte como posible en la hipótesis en estudio.

Cita como argumento corroborante, que el **decreto 677/01** en su **artículo 12**, impone particulares y rigurosas exigencias a quienes pretendan ejercer la auditoría externa en las sociedades allí involucradas, con un claro objetivo como es procurar una actuación independiente y veraz, norma que no es aplicable puntualmente a la sociedad analizada, demuestra la intención del legislador en punto a garantizar o reforzar la independencia del auditor, como vía para obtener un resultado sólido y útil para quienes serán afectados por aquella pieza contable. De igual modo, la independencia que tiene que existir entre auditor y síndico persigue igual fin.

En cuanto a los antecedentes doctrinarios que no están a favor de la compatibilidad de las funciones del auditor externo con la sindicatura de

¹ MARISCOTTI, Raúl E.: "El ejercicio ...", cit. p. 117.

sociedades cerradas, Nissen¹ argumenta que el auditor externo contratado por el directorio no tiene la independencia de criterio que la ley exige para la sindicatura societaria omitiendo que la independencia de criterio, al expedirse sobre un estado contable, es indispensable y la falta de ella es particularmente sancionada por las instituciones profesionales de superintendencia, estando definidas las incompatibilidades por parentesco, intereses encontrados, etc.

Mascheroni² se expide de la siguiente manera:

"a) En principio, existe una incompatibilidad de orden ético entre la función de síndico -representante promiscuo de la masa de accionistas a los fines de la fiscalización del directorio- y la de contador certificante, que en cierta medida avala con su firma lo actuado por el órgano administrativo, cuando el mismo debe estar sometido a la fiscalización del síndico como representante de los accionistas.

"b) No existe inhabilidad o incompatibilidad por el texto legal alguno, siendo las objeciones puramente éticas."

Halperin³ rechaza el doble rol del síndico en interpretando que la ley ha querido establecer la más absoluta independencia, y asegurar su desempeño leal, no admitiendo que certifique el balance.

Zaldívar⁴, por su parte, considera que "no pueden ser síndicos los asesores de la sociedad ni sus contadores, pues entre éstos y el directorio existe un vínculo que, aun cuando no sea estrictamente el de empleador-empleado, a que se refiere el **(inciso 2) del artículo 286**, implica una relación económica que afecta a la señalada independencia".

Conclusiones

Es evidente que el debate sobre la compatibilidad del auditor externo con el ejercicio de funciones de síndico societario no está cerrado, y la LGS no se ha expedido al respecto en oportunidad de reformular la responsabilidad de las sociedades civiles formadas por profesionales con el objeto de ejercer la sindicatura societaria.

Luego del análisis detallado de las distintas posiciones, reitero mi adhesión a la que la postulan como una extensión del ejercicio de la profesión, ya que está respaldada por normas técnicas emergentes de las entidades profesionales que regulan el ejercicio profesional de los contadores.

En caso de ejercicio combinado de ambas funciones, se suman a las responsabilidades -extensas- que contiene la LGS para la sindicatura, las emergentes del contrato de auditoría.

Esta posibilidad de ejercicio de la función de síndico simultáneamente con la de auditor externo en las sociedades cerradas, está expresamente reconocida en la **ley 20.337** para las sociedades cooperativas y no está expresamente prohibida en la **ley 19.550** de sociedades comerciales ni en la Ley General de Sociedades emergente de la vigencia de la **Ley 26.994**.

Es necesario tener presente que en Argentina la mayoría de las sociedades comerciales se caracterizan como "cerradas", por oposición a las que cotizan sus acciones en bolsas y mercados de valores en forma "abierta", y que a pesar de que la inmensa mayoría se concentra en las sociedades anónimas, en realidad son sociedades de muy pocos socios, con gran incidencia de las que pertenecen a un grupo familiar o a una o más familias por una sobre utilización -inadecuada- del tipo

¹ NISSEN, Ricardo A.: "Incompatibilidad entre las funciones de síndico societario y contador certificante de los balances" citado por MARISCOTTI, Raúl E.: "El ejercicio ...", cit. p. 119.

² MASCHERONI, Fernando: "Manual de sociedades anónimas" citado por MARISCOTTI, Raúl E.: "El ejercicio ...", cit. p. 117.

³ HALPERÍN Isaac., "Sociedades Anónimas", 2ª.ed., Depalma, Buenos Aires, 1978, p. 517.

⁴ ZALDIVAR Enrique., "Cuadernos de Derecho Societario", Buenos Aires, t. I, p 379

societario, siendo ínfima la cantidad de las realmente cotizantes, con tendencia al retiro de las pocas existentes.

Esta compatibilidad de ambas funciones no es sostenible ante las disposiciones de la **ley 26.831** al respecto para las sociedades cotizantes, su Decreto Reglamentario y el contenido de la "Normas-2013" de la Comisión Nacional de Valores.

Si bien en el país no se han adoptado totalmente las Normas Internacionales de Auditoría, su importancia y trascendencia, tanto en el terreno de la contabilidad como en el de la auditoría, obedecen a la necesidad de contar con estados contables razonablemente comparables entre entes ubicados en distintos países y confeccionados con distintos cuerpos normativos.

En el diseño de ley de sociedades comerciales y de la LGS, se encuentra - como regla o "deber contable"- la de proponer mediante sus mecanismos formales de decisión a la reunión de socios como órgano de administración, el proyecto de balance cuya confección ha encargado a los profesionales en la materia, reunión que será quien apruebe o rechace dicha propuesta según las reglas formales de decisión que les son propias, entre la distribución de funciones que corresponde al órgano de administración.

Debe tenerse en cuenta que aún cuando la propuesta sea aceptada, el derecho a la aprobación e impugnación de los estados contables y a la adopción de resoluciones de cualquier orden a su respecto, es irrenunciable y cualquier convención en contrario es nula, por imperio del **art. 69** de la ley de fondo.

Se trata de un deber a cumplir por los administradores, por cuya omisión en los tiempos y términos de la ley de fondo o por la mala praxis en la confección de los propios estados contables, será pasible hasta de remoción de sus cargos, cuando no de responsabilidad por los daños efectivamente causados.

Por las características reseñadas, corresponde a los administradores de estas sociedades el nombramiento y relevo de la auditoría interna tanto como de la externa. Si bien esta es la regla, existen casos en que estas funciones se reservan contractualmente a la decisión de la reunión de socios, y otros en los que funciona el Consejo de Vigilancia, en cuyo caso la ley faculta a asignarle tales funciones.

Según la doctrina jurídica y contable, la responsabilidad civil del profesional en ciencias económicas que actúa como auditor tiene dos dimensiones: una, contractual frente al cliente, y otra extracontractual ante terceros. Pero para que esta se active, es necesario que concurren los presupuestos generales establecidos por la legislación, cuales son: un comprobado obrar antijurídico, que a su vez sea claramente imputable como dolo o culpa, que se produzca el daño y que exista y pueda establecerse una relación de causalidad nítida entre el obrar antijurídico y el daño.

En cuanto al cumplimiento de las tareas de índole contable, se ha venido interpretando y sosteniendo que el síndico debe actuar sobre la base de las normas de auditoría emitidas por los organismos profesionales, ya que existe consenso respecto de que el ejercicio de la sindicatura societaria es "ejercicio profesional", y en ese sentido se han expedido formalmente los organismos profesionales.

La responsabilidad del síndico en lo relativo a su tarea de control formal de legalidad no se extiende a los casos de desfalcos u otras irregularidades cometidas sobre la base de falsificaciones, adulteraciones o documentación apócrifa, excepto que la documentación adulterada que fuera objeto de revisión por el síndico presentara rasgos flagrantes e inequívocos de invalidez, fácil e indudablemente perceptibles. Sostengo que el control de legalidad en el funcionamiento de los órganos societarios interesa a la sociedad, los socios y los terceros y no es frecuente que sus integrantes estén capacitados para ejercerlo, al mismo tiempo que gestionan los negocios.

Uno de los ataques más comunes hacia el órgano de control interno consistió en sospechar de parcialidad al síndico por su inevitable lealtad o interés en

congraciarse con las mayorías que lo eligieron y lo renovarán en su cargo. La única manera de conjurar esta sospecha es que sea asignado mediante el sorteo de una lista calificada administrada por las entidades profesionales o el Estado.

En ocasión de la reforma introducida por la ley, la Comisión Redactora explicó En la Exposición de Motivos (**Capítulo II, ap. 29**) que la facilidad de prescindir de la sindicatura que ofrece el **art. 284** "... persigue aligerar la estructura societaria en el espectro de aquellos entes en que por su objeto o dimensión la existencia del órgano de fiscalización puede ser gravosa", devolviendo a los socios en tal caso el derecho de inspección y contralor individual del **art. 55**.

A su vez, con el afán de potenciar la sindicatura, el **art. 287** trabó su revocabilidad sin causa si se interpone oposición del cinco por ciento del capital social. Actualmente está impuesta en las sociedades del **art. 299** LGS y las que hacen oferta pública, que en términos relativos son pocas, como lo son las que sobrepasan el actual límite de \$ 10 millones que la torna obligatoria. El anteproyecto de reforma de 1998 la proponía para las empresas unipersonales, lo que no fue acogido por la ley de reforma al Código Civil de inminente vigencia.

Un profesional idóneo, en los términos de la actual legislación, que actúa en el control interno con pleno conocimiento de las personas de los directores, los socios y el objeto social, como necesariamente sucede en la dimensión de la gran mayoría de nuestras sociedades, resulta el más indicado para laudarse sobre conflictos entre ellos ya que, al mismo tiempo, debe velar por el cumplimiento de la ley, el contrato y los reglamentos a los que debe conocer acabadamente.

Deberían eliminarse de sus deberes los atinentes a los **incs. 2º y 4º del art. 294**, por ser propios de la auditoría interna y externa; el informe fundado sobre la situación económica y financiera de la sociedad requerido por el inc. 5º corresponde más a la memoria -cuando está redactada conforme al **art. 66-** y se desprende cómodamente de los diversos estados, anexos y notas que integran el balance general, según la fórmula que actualmente exigen las normas contables sobre el particular, debiendo reservarse al síndico solo el dictamen de la legalidad del contenido de estos documentos.

Adhiriendo a un reclamo generalizado de buena parte de la doctrina nacional, es necesario ajustar dentro de límites razonables el pesado tinglado de responsabilidades que agobia actualmente al desempeño cabal de la sindicatura societaria, teniendo en cuenta que una abundante legislación inspirada en otras fuentes y propósitos le endosan una lista adicional de cumplimiento de deberes con la consecuente deuda de responsabilidad personal en caso de incumplimiento¹.

La responsabilidad civil del auditor está sujeta a los parámetros generales que exigen como presupuesto un obrar antijurídico de su parte. Al respecto, la postura subjetiva luce como la más adecuada puesto que reconoce a la responsabilidad del auditor como calificada por su especialidad, pero que la mantiene en el área de las obligaciones de medios y no de resultados.

Permite liberar al auditor de responsabilidades en los casos de balances con datos falseados a condición de haber cumplido con todos los procedimientos requeridos por las normas técnicas profesionales en la materia, pero en caso de que se compruebe que el balance tiene datos falsos, el auditor tiene que asumir la carga de la prueba de que empleó la debida diligencia en su tarea.

¹ En: "Necesarias reformas a la organización de la sindicatura", *Jornadas Internacionales de Derecho Económico Empresarial. En homenaje al Dr. Héctor Alegría*, Rubinzal, Buenos Aires, 2011, p. 79