

# **La obligación de denunciar y los auditores externos**

Germán Concha

# ¿Cuál es la pregunta?

- Si los auditores externos están sujetos a una obligación de denunciar a la autoridad pública (Tribunales de Justicia, Ministerio Público, Fiscalía Nacional Económica, Servicio de Impuestos Internos, Comisión para el Mercado Financiero, etc.), los ilícitos (o sólo los delitos), de los que tomen conocimiento al realizar su trabajo.

# ¿Por qué es importante la pregunta?

- Porque la respuesta afecta la posición y la responsabilidad del auditor externo. Si existe una obligación de denunciar a la autoridad pública (y no sólo de poner en conocimiento del cliente), la situación del auditor externo (y su responsabilidad), comienza a tener ciertos elementos que parecen más propios de un fiscalizador.

# ¿Por qué se genera la pregunta? (1)

- Por el contenido de la normativa vigente.
  - Si se revisa la Ley N° 18.045 (Mercado de Valores), se encuentra una obligación de denunciar ante una respuesta insuficiente del cliente.
  - Si se revisa el Reglamento de la Ley N° 18.046 (Sociedades Anónimas), se encuentra una obligación de denuncia directa a la autoridad pública.
  - Además, lo que se debe denunciar según las normas citadas no es lo mismo.

## ¿Por qué se genera la pregunta? (2)

“a) **Señalar** a la **administración de la entidad auditada** y al **comité de directores**, en su caso, las **deficiencias** que se detecten dentro del desarrollo de la auditoría externa en la adopción y mantenimiento de prácticas contables, sistemas administrativos y de auditoría interna, **identificar** las **discrepancias** entre los criterios contables aplicados en los estados financieros y los criterios relevantes aplicados generalmente en la industria en que dicha entidad desarrolla su actividad, así como, en el **cumplimiento de las obligaciones tributarias** de la sociedad y la de sus filiales incluidas en la respectiva auditoría.”

(Esta es la obligación según el a. 246, letra a) de la Ley N° 18.045)

## ¿Por qué se genera la pregunta? (3)

“b) **Comunicar** a los **organismos supervisores pertinentes** cualquier **deficiencia grave** a que se refiere el literal anterior y que, a juicio de la empresa auditora, **no haya sido solucionada oportunamente** por la administración de la entidad auditada, en cuanto **pueda afectar** la adecuada presentación de la posición financiera o de los resultados de las operaciones de la entidad auditada.”

(Esta es la obligación según el a. 246, letra b) de la Ley N° 18.045)

# ¿Por qué se genera la pregunta? (4)

- Si se atiende a las normas transcritas, para que exista una obligación de denuncia se requiere:
  - Una deficiencia o discrepancia de base técnica señalada a la empresa auditada.
  - El carácter de grave de la deficiencia o discrepancia, la falta de solución oportuna por la empresa auditada y el que se pueda afectar la presentación.

# ¿Por qué se genera la pregunta? (5)

“Los inspectores de cuentas y los auditores externos deberán **denunciar** a las autoridades judiciales y administrativas competentes, los **delitos** y las **irregularidades o anomalías** que a su juicio existieren en la administración o contabilidad de la sociedad”

(Esta es la obligación según el a. 100 del Reglamento de la Ley N° 18.046)

# ¿Por qué se genera la pregunta? (6)

- Si se atiende a esta norma, existe una obligación de denunciar para los auditores externos:
  - Opera respecto de las autoridades judiciales y administrativas.
  - No exige pasar primero por la empresa auditada, sino el juicio del auditor.
  - Se refiere a delitos, irregularidades y anomalías, es decir, desde el ilícito más grave, hasta lo extraño. Existe una obligación general de no vulnerar el ordenamiento.

# ¿Por qué se genera la pregunta? (7)

- Las normas de la Ley N° 18.045, son de rango legal, pueden crear obligaciones.
- Las normas del Reglamento de la Ley N° 18.046, son de rango reglamentario, no pueden crear obligaciones.
- Si hay contradicción, debieran primar las normas de rango superior.

# ¿Existe una obligación general de denunciar?

- Existe una obligación general de no vulnerar el ordenamiento jurídico.
- Existe una prohibición general de contribuir a ocultar vulneraciones al ordenamiento jurídico.
- En principio, no existe una obligación general de denunciar vulneraciones al ordenamiento jurídico, sino obligaciones específicas consagradas en la ley.

# ¿Quiénes están sujetos a una obligación de denunciar? (1)

- Se suele afirmar que, en general, los funcionarios públicos (y los funcionarios municipales), están sujetos a una obligación de denunciar (usualmente acotada el ámbito propio de su actividad)
- La obligación alcanza a la denuncia de delitos y de hechos irregulares (noción bastante más amplia)

# ¿Quiénes están sujetos a una obligación de denunciar? (2)

“Serán obligaciones de cada funcionario:

k) Denunciar ante el **Ministerio Público** o ante la **policía** si no hubiere fiscalía en el lugar en que el funcionario presta servicios, con la debida prontitud, los **crímenes o simples delitos** y a la **autoridad competente** los **hechos de carácter irregular**, especialmente de aquéllos que contravienen el principio de probidad administrativa regulado por la ley N° 18.575.”

(a. 61, letra k). Ley N° 18.834)

# ¿Quiénes están sujetos a una obligación de denunciar? (3)

“Serán obligaciones de cada funcionario [municipal]:

k) Denunciar ante el **Ministerio Público**, o ante la **policía** si no hubiere fiscalía en la comuna en que tiene su sede la municipalidad, con la debida prontitud, los **crímenes o simples delitos** y al **alcalde** los **hechos de carácter irregular** o las **faltas al principio de probidad** de que tome conocimiento.”

(a. 58, letra k). Ley N° 18.833)

# ¿Quiénes están sujetos a una obligación de denunciar delitos? (1)

- No existe una obligación de alcance general de denunciar delitos.
- Se suele afirmar que existen obligaciones específicas y expresas, asociadas a las tareas que se desempeñan o a la posición que se ocupa por determinadas personas.

# ¿Quiénes están sujetos a una obligación de denunciar delitos? (2)

“Estarán obligados a denunciar (a. 175 CPP):

a) Los miembros de **Carabineros de Chile**, de la **Policía de Investigaciones de Chile** y de **Gendarmería**, **todos los delitos** que **presenciaren** o **llegaren a su noticia**. Los miembros de las **Fuerzas Armadas** estarán también obligados a denunciar **todos los delitos** de que **tomaren conocimiento** en el **ejercicio de sus funciones**.

b) Los **fiscales** y los **demás empleados públicos**, los **delitos** de que **tomaren conocimiento** en el **ejercicio de sus funciones** y, especialmente, en su caso, los que notaren en la **conducta ministerial** de sus **subalternos**.”

# ¿Quiénes están sujetos a una obligación de denunciar delitos? (3)

“c) Los **jefes de puertos, aeropuertos, estaciones de trenes o buses** o de otros **medios de locomoción** o de **carga**, los **capitanes de naves** o de **aeronaves comerciales** que naveguen en el mar territorial o en el espacio territorial, respectivamente, y los **conductores de los trenes, buses** u otros **medios de transporte** o **carga**, los **delitos** que se cometieren **durante el viaje**, en el **recinto de una estación, puerto o aeropuerto** o **a bordo del buque o aeronave.**”

# ¿Quiénes están sujetos a una obligación de denunciar delitos? (4)

“d) Los **jefes de establecimientos hospitalarios** o de **clínicas particulares** y, en general, los **profesionales en medicina, odontología, química, farmacia** y de otras **ramas relacionadas** con la conservación o el restablecimiento de la **salud**, y los que **ejercieren prestaciones auxiliares** de ellas, que **notaren** en una **persona** o en un **cadáver señales de envenenamiento o de otro delito**.

e) Los **directores, inspectores y profesores** de **establecimientos educacionales** de todo nivel, los **delitos** que **afectaren a los alumnos** o que **hubieren tenido lugar en el establecimiento**.”

# ¿Está garantizada legalmente la reserva del auditor externo? (1)

- Los contratos de servicios de auditoría externa incluyen cláusulas de reserva que establecen una obligación para el auditor a favor del cliente.
- La denuncia realizada por el auditor externo afecta esa obligación contractual.
- La obligación contractual del auditor externo no dispensa del cumplimiento de una obligación legal. Se requiere una justificación legal.

# ¿Está garantizada legalmente la reserva del auditor externo? (2)

“**Sólo** para los **fines** de la **auditoría externa**, la entidad auditada **deberá poner a disposición** de la empresa de auditoría externa **toda la información necesaria** para efectuar dicho servicio, incluyendo todos los libros, registros, documentos y antecedentes de la entidad y de sus filiales, en su caso.

En caso que la **información** puesta a su disposición sea **confidencial** o **sujeta a reserva**, la empresa de auditoría externa **deberá mantenerla en secreto** y **será responsable** de la revelación o utilización impropia que sus dependientes hagan respecto de ella.”

(a. 247. Ley N° 18.045)

# ¿Está garantizada legalmente la reserva del auditor externo? (3)

“La Comisión está investida de las siguientes atribuciones generales, las que deberán ser ejercidas conforme a las reglas y al quórum de aprobación que determine esta ley:

12. **Vigilar** las **actuaciones** de las **empresas de auditoría externa** designadas por las personas o entidades sometidas a su fiscalización; **impartirles normas** respecto al contenido de sus opiniones, certificaciones, informes o dictámenes y de su trabajo de auditoría, y **requerirles** cualquier **información** o **antecedente relacionado** con el **cumplimiento de sus funciones.**”

(a. 5º, número 12. Ley N° 21.000)

# ¿Está garantizada legalmente la reserva del auditor externo? (4)

- Se afirma que la obligación de reserva de la Ley N° 18.045 tiene que ver con la protección del interés del cliente, y se refiere a información “confidencial o sujeta a reserva”
- Se afirma que la obligación de entregar información de la Ley N° 21.000 tiene que ver con la protección del interés público, y se refiere a “cualquier información o antecedente relacionado con el cumplimiento” de las funciones de la empresa de auditoría externa.

# ¿Existen garantías de reserva en la legislación? (1)

- La legislación contempla expresamente algunas garantías de reserva.
- Pueden ser invocadas frente a las autoridades, incluso los Tribunales de Justicia.
- Están restringidas a ciertas personas en virtud de la actividad que desarrollan.

# ¿Existen garantías de reserva en la legislación?(2)

“No serán obligados a declarar:

1°. Los **eclesiásticos, abogados, escribanos, procuradores, médicos y matronas**, sobre **hechos** que se les hayan **comunicado confidencialmente** con ocasión de su **estado, profesión u oficio.**”

(a. 360, número 1°. CPC)

# ¿Existen garantías de reserva en la legislación?(3)

“Tampoco estarán obligadas a declarar aquellas personas que, por su **estado, profesión o función legal**, como el **abogado, médico o confesor**, tuvieren el **deber de guardar el secreto** que se les hubiere confiado, pero **únicamente en lo que se refiriere** a dicho secreto.

Las personas comprendidas en el inciso anterior **no podrán invocar** la facultad allí reconocida cuando se las **relevare del deber de guardar secreto** por aquel que lo hubiere confiado.”

(a. 303. CPP)

# ¿Cuáles son los criterios internacionales aplicables? (1)

- IFAC (NOCLAR. *Non compliance with laws and regulations*) (1)
  - Deber de los auditores externos de informar a la administración del cliente las deficiencias o incumplimientos observados.
  - Facultad de los auditores externos para revelar a la autoridad pública si la administración del cliente no responde las observaciones planteadas.

# ¿Cuáles son los criterios internacionales aplicables? (2)

- IFAC (NOCLAR. *Non compliance with laws and regulations*) (2)
  - Facultad del auditor externo para revelar directamente a la autoridad pública en casos graves (por ejemplo: incumplimiento inminente que causa daño sustancial a los accionistas)
  - Existencia de una cláusula de confidencialidad entre el auditor externo y su cliente no obsta a las facultades para revelar. Se sugiere aclararlo en los contratos de auditoría.

# ¿Cuáles son los criterios internacionales aplicables? (3)

- IOSCO (Comunicación a *International Ethics Standards Board for Accountants*. 2015) (1)
  - Sería adecuado dejar en claro que el auditor externo siempre puede revelar a la autoridad pública la existencia de un incumplimiento.
  - Sería adecuado que al informar a la administración del cliente de la existencia de un incumplimiento, se pida además la indicación de las medidas que se adoptarán para solucionarlo.

# ¿Cuáles son los criterios internacionales aplicables? (4)

- IOSCO (Comunicación a *International Ethics Standards Board for Accountants*. 2015) (2)
  - Sería adecuado equilibrar la preocupación por el respeto a la confidencialidad entre auditor externo y entidad auditada, con el cumplimiento de los deberes de protección del interés público que pesan sobre el auditor externo.