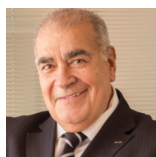


ENSAYO
**UNA MIRADA SOBRE EL PRESENTE Y EL FUTURO
DE LA ACTIVIDAD PROFESIONAL DESARROLLADA
POR EL AUDITOR EXTERNO DE ESTADOS
CONTABLES**
**AN OVERVIEW OF THE PRESENT AND THE
FUTURE OF THE PROFESSIONAL ACTIVITY
CARRIED OUT BY EXTERNAL AUDITORS OF
FINANCIAL STATEMENTS**
**Carlos Alberto Slosse**

Ex profesor titular de Auditoría en las Facultades de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires y de la Universidad Nacional de La Plata. Argentina. carlosslosse@hotmail.com

RESUMEN

El presente ensayo pretende ser una discusión argumentativa sobre distintos aspectos de la cruda, actual realidad con la que se encuentra el contador público cuando se dedica, en nuestro país, a realizar auditorías externas de estados contables.

También se realiza una mirada hacia el futuro, al abordar cuestiones que podrían mejorarse y que, de concretarse, contribuirán a prestigiar nuestra profesión. Debe tenerse en cuenta que el carácter “público” de nuestro título profesional se refiere a la fe, pública, que terceros depositan en un juego de estados contables, preparados por la administración de una empresa y que están acompañados de un informe o dictamen de un contador público.

ABSTRACT

The purpose of this essay is to present an argumentative discussion on different aspects of the current harsh reality of public accountants in our country when performing external audits on accounting statements. In addition, a glance into the future is cast by dealing with some improvements that could be made and, thus, enhance the prestige of our profession. It should be noted that the “certified” nature of our professional qualification refers to our legal authority to attest documents, recognised by those presenting us with accounting statements prepared by the company’s management and submitted together with a report or opinion written by a public accountant.

PALABRAS CLAVE

auditor externo, formación universitaria del auditor, obligatoriedad de auditoría.

KEYWORDS

external auditor, university education of auditors, mandatory audits.

**UNA MIRADA SOBRE EL PRESENTE
Y EL FUTURO DE LA ACTIVIDAD
PROFESIONAL DESARROLLADA POR
EL AUDITOR EXTERNO DE ESTADOS
CONTABLES**

AUTOR:
Carlos Alberto Slosse

RECIBIDO:
15 de diciembre, 2020

APROBADO:
30 de marzo, 2021

**AUDITAR
PRIMERA REVISTA ARGENTINA
EXCLUSIVA SOBRE AUDITORÍA**

DOI: <https://doi.org/10.24215/27188647e005>

CÓDIGO JEL: M42

ISSN: 2718-8647

<http://revistas.unlp.edu.ar/auditar>

ENTIDAD EDITORA:
Instituto de Investigaciones y Estudios
Contables, Facultad de Ciencias Económicas,
Universidad Nacional de La Plata



INTRODUCCIÓN

En este artículo voy a transmitir comentarios, reflexiones y recomendaciones que surgen de una larga dedicación a la actividad profesional en el campo de la auditoría externa (34 años en PW, Price Waterhouse -1963/1997), y también de las tareas académico-docente de grado (1968/2017) desarrolladas en varias universidades públicas y privadas, pero fundamentalmente en las facultades de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires, de la Pontificia Universidad Católica Santa María de los Buenos Aires y de la Universidad Nacional de La Plata.

FORMACIÓN UNIVERSITARIA DEL AUDITOR

En primer término, deseo comentar lo que en mi opinión constituye una brecha, un *gap* existente desde siempre en nuestro país. Se relaciona con quiénes están, por sus incumbencias, en condiciones de realizar una auditoría externa de estados financieros y cuáles son sus *skills*, habilidades, adquiridas en sus estudios universitarios. La carrera de Contador Público contiene en su currícula (plan de estudios) una materia, o eventualmente dos, denominada/s Auditoría o similares. Esta asignatura, de dictado y cursado semestral, cuatrimestral o eventualmente anual, proporciona (respecto al examen de información financiera, léase Auditoría Externa) lo que puede denominarse la “cáscara de una cebolla”. ¿Qué significa esto?: un recorrido relativamente superficial sobre los temas más salientes, pero sin entrar al meollo de su real contenido (lo mismo sucede con otras asignaturas).

Auditoría es una asignatura más, ubicada en el plan de estudios hacia el final de la carrera, que culmina con la obtención del título de Contador Público. Ese graduado tiene conocimientos de auditoría que podríamos considerar básicos, limitados, porque ha incursionado –a través del cursado de esta asignatura– en los aspectos más generales de lo que es el verdadero, real y complejo trabajo de un auditor externo. De ninguna manera debe pensarse que con esos conocimientos está en plenitud, una vez graduado, como para llevar adelante (sensatamente) un trabajo de auditoría externa. Tal

vez resulte muy fuerte hablar de sensatez. Podría usarse otra expresión como “realizar la auditoría con la excelsa calidad que las normas imponen”.

Ese graduado de Contador Público luego va a un Consejo Profesional de la jurisdicción donde se va a desempeñar, con su diploma se inscribe y jura, obtiene su matrícula, tomo y folio (recordar que, por el régimen federal de nuestro país, existen 24 consejos profesionales, correspondientes a las 23 provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires [CABA]). Esa incumbencia profesional que le cabe a los contadores públicos matriculados tiene una complejidad variable, dependiendo de las características y otros factores de la empresa a la cual correspondan los estados contables sujetos a revisión de auditoría (este posible campo de salida ocupacional es al que se refiere básicamente entre otros este artículo).

Con independencia del tipo o tamaño de empresa, es indudable que tales aspectos y situaciones requieren que el contador público tenga un grado de conocimiento y experiencia tales que le permitan llevar adelante de una manera eficaz, eficiente y por sobre todo profesional su labor. Y es aquí donde aparece el *quid* de la cuestión de la denominada brecha o *gap*. Ese contador recién recibido es muy probable que carezca de experiencia, conocimientos, aptitudes, como así también actitudes, como para encarar una labor de auditoría externa, se reitera eficaz, eficiente, en la empresa en cuestión.

En nuestro país es un fenómeno creciente que las diversas facultades que ofrecen la carrera de Contador Público a aquellos que acaban de obtener el título de grado les presenten rentados (aún en las facultades de universidades públicas) tecnicaturas o cursos de posgrado que apuntan a “saldar” lo que falta, en algunos de los campos ocupacionales posibles para ese contador público. Esta situación no es exclusividad de la auditoría externa, ese contador público puede dedicarse a desarrollar la profesión como perito auxiliar de la justicia, trabajar en relación de dependencia en una empresa en áreas administrativo-contables, trabajar en el Estado, dedicarse a la liquidación y/o al asesoramiento tributario (en general, considerando lo previsional, lo aduanero, etc.).

Pero como es de imaginar, recién obtenido el título de grado su nivel de experiencia y conocimiento es relativamente bajo, limitado. Es el que le dio el cursado de las materias de grado,



con la aprobación de exámenes. Eventualmente, puede requerirse una tesina o una mal denominada tesis para obtener dicho título de grado.

Cuando un graduado se matricula en un Consejo Profesional, de inmediato está en condiciones de hacer un trabajo de auditoría y emitir un informe, opinión profesional, o dictamen, sobre información financiera histórica o proyectada de cualquier ente.

Por supuesto que los comitentes, es decir, las empresas, que deciden contratar los servicios de un profesional contador público con la finalidad de que emita opinión sobre sus estados financieros al cierre de ejercicio o, eventualmente, a fechas intermedias, harán una selección, llamarán a licitación –pública o privada– (según los intereses accionarios y otros en juego). Respecto a los postulantes analizarán sus antecedentes y decidirán a quien contratar.

AUDITORÍA EXTERNA EN ARGENTINA Y EN EL RESTO DEL MUNDO

Esto que acabo de comentar en el título anterior es un proceso similar en la totalidad o la casi totalidad de nuestro sur continente, e incluyo a América Central. Pero, ¿qué sucede en el primer mundo con respecto al ejercicio de la auditoría externa? Por ejemplo, en EEUU el profesional que obtiene un título de grado y quiere dedicarse a la auditoría externa debe postularse ante el AICPA¹ para, a través del cursado de una serie de materias y un examen, obtener el título de CPA (Certified Public Accountant), a través de las Juntas de cada Estado agrupadas en NASBA², que lo habilita para realizar trabajos de auditoría externa.

Lo mismo sucede en Europa, tanto insular –Reino Unido– como en Europa continental. En Alemania, Francia e Italia, no alcanza con el título de grado, hay que realizar, en el Instituto u Organismo Público que regula la matrícula, un proceso similar al de EEUU.

Como se puede apreciar, entre nuestro esquema –el argentino– y en general con el latinoamericano, salvo Brasil, versus

el vigente en el mundo desarrollado, hay una diferencia sustancial, ¿cuál es? En Argentina con el mero título de grado ya se está en condiciones de ejercer la auditoría externa, en cambio, en los países de ese primer mundo no basta solo con el título de grado, hay que complementarlo con esos estudios específicos o posgrado mencionados anteriormente.

COMPLEJIDAD DE LA LABOR DE AUDITORÍA EXTERNA EN RELACIÓN AL TIPO Y TAMAÑO DE EMPRESA Y A LAS DISPOSICIONES REGULATORIAS

Lo mencionado en el punto anterior, específicamente en lo relacionado con la experiencia acumulada, por las características de los clientes que se atienden, la capacitación formal e informal del contador público dedicado a la auditoría externa, ha llevado, desde hace mucho tiempo, a una fuerte segmentación; por un lado, los contadores públicos que organizados bajo la forma de un estudio profesional pequeño o de manera unipersonal generalmente acceden a auditoría de PyMes –más pequeñas que medianas empresas–; por el otro, las empresas privadas de capitales nacionales o internacionales que recurren al crédito bancario, participan de actividades comerciales o industriales de un vuelo mayor, y que, por lo común, recurren a los grandes estudios. Pero hay otros estudios de mediano tamaño, también prestigiosos. Es el mercado quien suele seleccionar y elegir los auditores externos.

En el proceso de auditoría externa y sus derivaciones, existen tres actores:

- 1- Las empresas: industriales, comerciales, de servicios, agropecuarias, entidades que captan el ahorro público, compañías aseguradoras, etcétera.
- 2- Los reguladores: la IGJ³ para empresas radicadas en CABA y las DPPJ⁴, que ejercen la fiscalización de las empresas radicadas en las provincias.

A nivel nacional la CNV⁵ fiscaliza a las empresas que cotizan sus títulos valores (acciones y/u obligaciones negociables) en bolsas y mercados del país. En el caso de las entidades

¹ The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA).

² Asociación Nacional de Juntas Estatales de Contabilidad (NASBA).

³ Inspección General de Justicia (IGJ).

⁴ Dirección Provincial de Personas Jurídicas (DPPJ).

⁵ Comisión Nacional de Valores (CNV).



financieras, el BCRA⁶ es el que, a nivel también nacional, las fiscaliza. En el caso de las compañías aseguradoras, la fiscalización la realiza la SSN⁷.

3- Los contadores públicos que auditamos los estados contables de esas empresas.

Aquí cabe una reflexión sobre el encuadre normativo que tenemos en Argentina, ya que se da una situación peculiar. Por un lado, las empresas emisoras que están en la oferta pública, sujetas al contralor de la CNV, deben preparar sus estados financieros aplicando las NIIF⁸; estas normas fueron emitidas por la Fundación IFRS⁹. Este es un organismo supranacional, con autonomía total, integrado por los distintos *stakeholders* interesados en la información contable.

Estas normas internacionales de contabilidad les conciernen a las empresas, en nuestro país y hasta el presente, cotizantes; ellas son las que de manera obligatoria deben utilizarlas por disposición de la CNV, según RT 26 y 29 emitidas por la FACPCE. Por otra parte, para las empresas no cotizantes, y no necesariamente de tamaño mediano o pequeño, sus reguladores (la IGJ y las DPPJ) han hecho suyas, también, en general, todas las normas contables emitidas por la FACPCE¹⁰; estas son las denominadas resoluciones técnicas, de aplicación obligatoria para todas las empresas que, no haciendo oferta pública, desarrollan sus actividades en nuestro país. Debe aclararse que estas últimas, las no cotizantes, de manera optativa pueden aplicar las NIIF. En mi experiencia profesional no he conocido ninguna sociedad que, no cotizando en Bolsa, recurra a dichas normas internacionales de contabilidad. Ellas son bastante más complejas en aspectos de medición y exposición contable que las locales.

Dicho esto, pasemos al tema de normas de auditoría, la materia específica de nuestra competencia. Estas normas nos conciernen a nosotros, los auditores. En el caso de las empresas denominadas “listadas”, o sea, las cotizantes, a mayor exigencia de normas contables (las NIIF) se impone la aplicación de las denominadas NIA (normas internacionales de auditoría), emitidas por el IFAC¹¹, el máximo organismo de nuestra profesión a nivel mundial.

Párrafo aparte merecen las empresas radicadas en EEUU: sus normas contables y de auditoría las dicta el FASB¹² y el AICPA a través de la Junta de Normas de Auditoría (ASB¹³) respectivamente. Las empresas cotizantes en dicho país están sometidas al control de la SEC¹⁴, de la cual depende el PCAOB¹⁵. En Argentina los auditores deben emplear las normas de auditoría vigentes en el país, RT N° 32 a N° 35, que adoptan las NIA, para empresas que hacen oferta pública, y para el resto la RT37, todas ellas emitidas por la FACPCE. Las Normas de Auditoría locales pueden ser consideradas como una versión acriollada de las NIA, por contener menos exigencias en algunos aspectos complejos; por ejemplo, en la aplicación del concepto de independencia, nuestras normas son algo más laxas que las NIA. Estas últimas imponen también mecanismos de control de calidad dentro del equipo de auditores. Imaginen ustedes que durante el desempeño de un examen completo de auditoría o una revisión limitada, llevados a cabo por un profesional único o por un pequeño estudio, estas exigencias de control de calidad, ex-ante de la emisión del informe, se tornarían de nula o compleja aplicación.

Por un lado, cuando alguna empresa se nos acerca requiriendo nuestros servicios profesionales de auditoría, no nos anticipemos a considerar que ya tenemos un cliente más; debe existir un cuidadoso análisis del ADN de dicha empresa. ¿Cómo?, indagar acerca de una serie de informaciones, entrevistas con funcionarios, con accionistas, dueños de esas empresas, para tomar conocimiento antes de aceptar el encargo, el cómo funciona, cuáles son sus controles internos, al menos en el papel, en manuales. Es lo que se denomina conozca a su cliente (potencial o concreto).

Somos conscientes de que en la Argentina hay un elevado grado de incursión en la economía subterránea. No se puede ni se debe dejar de mencionar, este tema es crucial en lo referente a la responsabilidad del auditor. Tal incursión implica, entre otras cosas, evasión impositiva y posiblemente previsual. Sabemos que ello es lisa y llanamente el incumplimiento de la ley; no así la elusión, que implica aprovechar resquicios que pueda dejar la legislación para reducir la carga

⁶ Banco Central de la República Argentina (BCRA).

⁷ Superintendencia de Seguros de la Nación (SSN).

⁸ Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

⁹ The International Financial Reporting Standards (IFRS).

¹⁰ Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE).

¹¹ International Federation of Accountants. (IFAC).

¹² Financial Accounting Standards Board (FASB).

¹³ Assurance Standards Board (ASB).

¹⁴ U. S. Securities and Exchange Commission (SEC).

¹⁵ Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB).



impositiva y previsional. Como se imagina el lector, una cosa es muy distinta de la otra. Como auditores debemos reducir a la mínima expresión el riesgo de no advertir este tipo de prácticas, que podrían generarnos responsabilidad penal y seguramente civil. A este respecto, vuelve a aparecer el tema del conozca a su cliente.

El profesional auditor unipersonal o los que se desempeñan en pequeños estudios es muy probable que reciban invitaciones a cotizar sus servicios en empresas que transitan por ese terreno de la economía subterránea. Como todos sabemos, la importancia relativa de dicha economía informal ronda en un porcentaje alto del PBI del país y de cualquier otra medición de nuestra actividad económica.

Hasta aquí hemos expuesto una descripción más o menos somera de cómo es el medioambiente donde nos desenvolvemos los auditores externos en Argentina.

El presente artículo pretende dar lugar a la reflexión y a pensar que tenemos un trecho importante por mejorar en nuestro accionar profesional. Es fundamental cumplir acabadamente con lo que requieren las normas de auditoría respecto a que al examinar estados financieros estos no deben contener omisiones relevantes de operaciones no registradas.

Puede ser que tales actividades al margen de la ley estén manipuladas por funcionarios relevantes de la propia empresa, y nosotros como auditores no las detectemos. O por empleados de menor nivel. Pero debemos estar siempre atentos. Es la denominada “posición de escepticismo”, y no solo al tomar contacto con un nuevo cliente, en un cliente recurrente también debemos estar alertas de manera permanente, con los ojos bien abiertos y nuestras “antenas” prestas para detectar cualquier interferencia.

Ahora sí, un último comentario referido a disposiciones regulatorias dictadas por la Unidad de Información Financiera (UIF). Ellas prescriben que el auditor de empresas alcanzadas por las normas de prevención de lavado de activos y financiamiento del terrorismo debe incorporar a su labor una serie de tareas adicionales; entre ellas la realización de un programa global antilavado y, de corresponder, la emisión de un reporte de operaciones sospechosas (ROS).

Planteado el cuadro de situación que antecede, corresponde reflexionar, a partir del estado actual, cuál puede ser el futuro previsible en nuestro país del desarrollo de la especialidad de auditor externo de estados financieros.

Otra reflexión se refiere a que nuestro país, en general por exigencia de organismos oficiales, por ejemplo, la AFIP, requiere que las declaraciones juradas impositivas (básicamente la del impuesto a las ganancias) deben estar acompañadas de un juego de estados contables. Este debe poseer un “informe de contador público”. La tradición, hasta donde llega mi conocimiento, asimila tal informe a un dictamen de contador público, es decir, el producto de un trabajo completo de auditoría. A este respecto, lo que deseo transmitir como reflexión es la muy seria inquietud de si es necesario que absolutamente todos los contribuyentes organizados como empresa, de hecho o de derecho, deban acompañar el juego de estados contables provistos de un informe de auditoría completa. Al respecto algunos países no muy lejanos, como Brasil por ejemplo, tienen una disposición sumamente interesante, establecen una barrera, o sea, un límite a los fines fiscales, societarios y de naturaleza diversa, a partir del cual los estados financieros que se presentan deben estar provistos de un informe de auditoría completa. La exigencia solo existe en los casos de empresas que superan cierto monto de patrimonio o de ingresos anuales. Esto hace que una importante cantidad de entes que están debajo de ese umbral queden eximidos de dicha presentación. Por supuesto, lo pueden hacer en forma optativa.

Considero que esta es una excelente medida para analizar su puesta en funcionamiento en nuestro país. Es decir que se requiera informe de auditoría completa solo a aquellas empresas que excedan el monto de ingresos o patrimonio que se defina como umbral. Por debajo de este podría ser suficiente la emisión por el auditor de un informe de aseguramiento, con menor exigencia de trabajo profesional.

Finalmente, una reflexión para todos los profesionales vinculados al ámbito docente. Es información pública que en los últimos años ha caído significativamente el número de inscriptos en las carreras de Contador Público, tanto en las universidades públicas como privadas del país. La pregunta

UNA MIRADA HACIA EL FUTURO



que cabe formularse es el porqué de esta falta de interés de los jóvenes en esta carrera. En mi opinión lo que podría estar ocurriendo es que, al informarse sobre cada una de las carreras, en el caso de la de Contador Público quien expone aplique demasiado énfasis en lo que sin duda es un fuerte marco normativo- regulatorio: resoluciones técnicas, leyes impositivas, previsionales, etcétera. Pero también debería exponerse la otra vasta variedad de actividades que puede desarrollar un contador público.

Siendo Auditoría una materia del denominado Ciclo Profesional, comento mi pensamiento: Un profesor universitario de auditoría debe reunir inexorablemente los siguientes atributos: 1) conocimiento técnico profundo sobre lo que significa realizar un trabajo de auditoría. Implicaciones de su informe dictamen; 2) experiencia profesional concreta en este terreno; 3) habilidad expositiva y motivadora, que facilite el proceso de enseñanza-aprendizaje; 4) comunicación fluida con sus alumnos; 5) manejo de herramientas de educación virtual. Estas han demostrado su utilidad, que acabado el aislamiento subsistirá al menos parcialmente.

CONCLUSIONES

He hecho un recorrido por la formación universitaria del auditor en Argentina y en otros países del mundo, exaltando la importancia de la obtención de un título, superior al título de grado, que nos habilite a realizar trabajos de auditoría externa.

Esa importancia la he fundamentado al reflexionar sobre la complejidad de la labor de la auditoría externa en relación al tipo y tamaño de empresa y a las disposiciones regulatorias que impactan en nuestra responsabilidad al ejercer nuestra profesión como auditores externos.

Mirando hacia el futuro, es interesante contemplar la posibilidad de limitar la obligación de la auditoría externa para cierto tipo de entes, analizando un régimen similar al de otros países mencionados en este artículo.

Para los que ejercemos la actividad profesional y dedicamos tiempo y esfuerzos a la labor docente universitaria me he atrevido a compartir mi pensamiento sobre los atributos que

debe reunir un docente universitario, con el objetivo de formar profesionales que puedan superar los desafíos que las auditorías requieren.

Ha sido el propósito de este ensayo despertar y generar inquietudes acerca de nuestro quehacer profesional. Todo ello con vistas a mejorar el servicio a la comunidad de negocios. Estamos todos involucrados en el mundo de las formas económicas. Reflexionemos con profundo sentido crítico.