



TEMA 4

TITULO

LA CONTABILIDAD Y LA AUDITORÍA MÁS ALLÁ DE LO FINANCIERO

AUTOR

NORMA A. CRISTOBAL

estudionac@gmail.com

PALABRAS CLAVE

CONTABILIDAD – AUDITORIA – FINANCIERA – AMBIENTAL - FORENSE

diciembre de 2017

«Hay un único lugar donde ayer y hoy se encuentran y se reconocen y se abrazan. Ese lugar es mañana».

Eduardo Galeano



INTRODUCCION

Luego de la cumbre de Río de Janeiro del año 1992¹ y de los tratados que lo continuaron se abrió a consideración masiva el paradigma ambientalista. Se ponía de relieve el cuidado del medio ambiente que debía ser reflejado de distintas maneras a los efectos de su exteriorización tanto a nivel público como privado.

Y como desprendimiento y necesidad de mensurar dichos acontecimientos se abrió la puerta hacia la denominada Contabilidad Ambiental y Social. La que luego contaría con indicadores propios y con informes más extensos también dirigidos a complementarlos.

Ha sido sumamente desarrollado el tema por destacados autores, dentro de los que pongo de relieve especialmente por su anticipación y elaboración a los Dres. Ricardo Pahlen Acuña y Luisa Fronti, quienes vienen trabajando en ello en nuestro país desde bien iniciada la década de los noventa.

Hoy, un cuarto de siglo después, se avanza hacia otras necesidades en la sociedad. Ella demanda estar atentos a temas de orden laboral, de no discriminación o acoso dentro de las organizaciones y de lucha contra la corrupción y el fraude.

Los Entes deben participar en promover acciones que cumplan con lo que la sociedad en su conjunto demanda y esto impactará en sus cuentas, en sus Balances, por tanto la contabilidad deberá brindar herramientas para su mensura y para su exposición dentro de los Estados de Ejercicio.

Es decir que ya no podemos hablar sólo de estados financieros puesto que algunas de esas variables no serán cuantificables en moneda, sino que tendremos multiplicidad de ecuaciones a llevar adelante para ello.

En el presente trabajo llevaremos adelante una breve exposición de estos paradigmas e intentaremos algunas conclusiones.

CONTABILIDAD, SEGMENTOS Y PACTO GLOBAL

La mayoría de nosotros en la época universitaria aprendió la contabilidad como una técnica asociada a diferenciarse en cuanto a las actividades que desarrollaba el Ente. Y así se hablaba de contabilidad

¹ Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo
Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo,
Reafirmando la Declaración de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Humano, aprobada en Estocolmo el 16 de junio de 1972, y tratando de basarse en ella, Río de Janeiro del 3 al 14 de junio de 1992 (ver <http://www.un.org/spanish/esa/sustdev/documents/declaracionrio.htm>)

agropecuaria como algo verdaderamente distinto, contabilidad pública por entender que había una ley regulatoria que la apartaba del uso de las técnicas generales y a lo sumo contabilidad gerencial orientada a la gestión intraorganizacional.

Esto más allá de los debates académicos, que hoy se encuentran más incluidos en la currícula acerca de la concepción de la contabilidad como una ciencia o como una ciencia aplicada (que compartimos).

Parafraseando a Mattessich² la contabilidad no debe permanecer ajena a los cambios y evoluciones de los tiempos y debiera proponer estructuras de ella que satisfagan las necesidades presentes y futuras. Es decir propone bases más permanentes para poder acompañar los cambios, entre ellos los que nos referimos nosotros en este trabajo.

Si hablamos de³

- CONTABILIDAD FINANCIERA
- CONTABILIDAD AMBIENTAL Y SOCIAL
- CONTABILIDAD INTEGRAL

Así aplicando la idea del autor no debemos quedarnos con modelos que no satisfagan las necesidades de cuantificación y exposición de ellos, sino que, deberemos dejar una base tal para que se puedan ir incorporando nuevos paradigmas para satisfacer las necesidades de la sociedad.

Y hablo de la sociedad, no de los mercados, adrede. La sociedad hoy es la que dicta qué deben reflejar las rendiciones de cuentas.

Y no lo digo peyorativamente. Los Estados Contables son rendiciones de cuentas de los administradores de los distintos Entes hacia los intereses de quienes los eligieron para ocupar ese lugar, pero también deben evidenciar el impacto de dicha Organización en la sociedad en la que se inserta (pueblo, ciudad, región). Esa es la necesidad actual. Y no es poca cosa.

Pareciera que en estos veinticinco años hemos podido avanzar hacia concepciones más acabadas de las contabilidades financiera y ambiental y social. La normativa técnica nacional y a nivel internacional ha crecido en ambos segmentos. Si bien no hay un modelo obligatorio a nivel de la segunda, los Indicadores GRI⁴ siguen teniendo éxito en su aplicación y en su constante reconstrucción periódica y han sido tomados como estándar en nuestras normas⁵.

² MATTESSICH, R. Contabilidad y Métodos Analíticos, Pág. 3, La Ley 2002.

³ No haremos definiciones en este punto pues nos remitimos a lo que nuestros Maestros (Pahlen y Fronti, ver en Bibliografía) han definido acabadamente y a los que hemos citado anteriormente.

⁴ GLOBAL REPORTING INITIATIVE -GRI (ver www.globalreporting.org)

⁵ La RT 36 toma dichos principios a los efectos de la elaboración del Balance Social.

Ahora bien, en los albores del nuevo milenio casos de fraude y corrupción a nivel internacional, el trabajo en condiciones ilegales y la contratación de menores en condiciones impropias y/o de abuso, han llevado a ampliar los acuerdos a nivel mundial omnicomprendiendo los temas medioambientales más éstos últimos y llevando a lo que se conoce como PACTO GLOBAL DE NACIONES UNIDAS y sus 10 PRINCIPIOS⁶.

Dichos principios se resumen en que las organizaciones que adhieran al Pacto (que es voluntario) se comprometen y deben:

- Apoyar y respetar la protección de los derechos humanos
- Asegurarse de no ser cómplices de abusos a esos derechos
- Respetar la libertad de asociación
- Eliminar formas de trabajos forzosos
- Abolir el trabajo infantil
- Eliminar la discriminación en el empleo
- Apoyar métodos preventivos de problemas ambientales
- Adoptar iniciativas para promover responsabilidad ambiental
- Fomentar la difusión de tecnología que no dañe el medio ambiente
- Trabajar contra la corrupción en todas sus formas, incluyendo la extorsión y el soborno

Vemos como se han incorporado otras variables a tener en cuenta cuya mensura no será exclusivamente monetaria (como sucede en temas ambientales), por lo que se deben tener en cuenta otros estándares para ello. Los principios GRI se han modificado a dichos efectos y van evolucionando, a medida de las necesidades, en estos sentidos.

Esto forma parte de la Contabilidad?

Es esto Contabilidad?

Si a principios de los noventa nos preguntábamos sobre la existencia de una contabilidad ambiental y sabemos que existe y tiene sus guarismos especiales de expresión, la respuesta es SI. Cualquier Memoria que de alguna manera integre los Estados Contables y exprese la evolución de un Ente forma parte de la Contabilidad e impacta en algún momento en términos monetarios y por ende en su patrimonio.

Esto es así para quienes aceptamos la Contabilidad como Integral y abierta a tantos Segmentos como necesidades a cubrir tengamos. Y volvemos a Mattessich debemos abrirnos a una concepción de soluciones evolutivas en tanto y en cuanto aparecen los cambios. Más allá de la posibilidad de

⁶ GLOBAL COMPACT, Davos, 1999 (ver www.unglobalcompact.org)



contar con una variedad de sistemas monopropósito que integren nuestra Contabilidad, debemos darle una base integradora.

Por ello defendemos la idea de una contabilidad integral, con sistema de partida doble y sistemas de ecuaciones, con informes mono y multipropósito, todos integrados. Pensarla como modelos no integrados sería como hablar de doble contabilidad y no es eso el sentido que hemos de darle.

AUDITORIA MAS ALLA DE LO FINANCIERO

Por otra parte habiendo tantos segmentos de contabilidad, propiciamos otros tantos de AUDITORIA para su mejor control y solución de sus desvíos. La AUDITORIA FINANCIERA O TRADICIONAL será una especialidad aplicada a la respectiva contabilidad.

Así en una empresa con Reportes Medioambientales, con una desarrollada contabilidad ambiental por el tipo de actividades que lleva adelante, contar con una AUDITORIA AMBIENTAL, es decir orientada al control de dichos programas y de los Reportes que pueda acompañar junto a los estados Contables, propiciará:

- ❖ Mejorar la relación con los representantes de la comunidad
- ❖ Mejorar su posición ante los inversionistas
- ❖ Mejorar la coordinación interna
- ❖ Identificar impactos no financieros
- ❖ Identificar debilidades respecto del cumplimiento de obligaciones legales o estándares de calidad
- ❖ Identificar conflictos potenciales internos o con la comunidad

Esto da paso inmediato a una especialización en dichos campos, haciendo más específico el control y brindando más seguridad hacia los contenidos que no se insertan dentro de los Estados Contables y que por tanto quedarían, *prima facie*, fuera de la auditoría financiera (aunque no es nuestro pensamiento pero si el de la mayoría práctica).

Por otro lado si hablamos de Contabilidad Integral hablamos de AUDITORIA INTEGRAL, y allí me remito nuevamente a los Maestros Pahlen y Fronti cuando dicen que ella es la:

“que permite, dentro del marco de la seguridad razonable de la auditoría, la detección de los desvíos significativos de los elementos sujetos a control, correspondientes a la operatoria global de la organización”

Y vamos un paso más adelante construyendo la idea de un equipo interdisciplinario, cuya cabeza será el AUDITOR CONTABLE, a los efectos de llevar adelante este tipo de auditorías, pero eso será objeto de otro trabajo, no del que hoy nos ocupa.



AUDITORIA FORENSE

Cuando hablamos de forense no podemos dejar de relacionarlo con lo público, y al hablar de AUDITORIA FORENSE la definíamos como una auditoría especializada en descubrir fraudes y delitos vinculados con lo público o apoyo a la auditoría gubernamental, en temas de peculado, soborno, prevaricato, y otros delitos de ese tenor.

Sin embargo el contador es llamado a llevar adelante auditorías sobre otros temas como crímenes fiscales, fraudes y otros crímenes corporativos, lavado de activos, seguros y disputas de divorcios, entre otros. O sea el campo se expande por la tarea desarrollada por los expertos contadores en materia penal en el ámbito pericial. El perito practica auditoría forense.

Es esta auditoría sólo posible en el ámbito público?

No. Como corolario de los crímenes económicos corporativos y fallas de control interno cada vez es más requerida la AUDITORIA FORENSE en el ámbito privado a efectos de prevenir e impedir la comisión de dichos delitos o ubicar a sus perpetradores cuando se tiene indicios de ello. A dichos efectos se contrata un auditor forense o experto en crímenes financieros.

Debemos decir que en el exterior se han planteado certificaciones especiales para este tipo de auditoría hace mucho tiempo. En nuestro país ha ido en avance en los últimos años, si bien los auditores internos siempre estuvieron en la delantera de este tipo de controles, nosotros propiciamos un paso más, un informe externo, que pueda evidenciar las anomalías existentes y propiciar su mejora. Que no sea sólo contemplada ante la existencia de una duda razonable que ampare el desarrollo de la auditoría forense, sino que a futuro sea un segmento más a tener en cuenta para la exteriorización de una Organización sana.

Supongo que para ello falta mucho tiempo aún. Pero de las grandes metas suelen surgir las reformas permanentes.

Lo importante es la capacitación del contador para desarrollar esta tarea que contiene las bases de buen conocimiento de auditoría y control interno sumado a una preparación especial en ciertos temas como:

- ❖ INVESTIGACION LEGAL
- ❖ FORMACION JURIDICA
- ❖ RECOLECCION DE PRUEBAS Y EVIDENCIAS



HACIA UNA REFORMA EN LA CURRÍCULA UNIVERSITARIA DEL CONTADOR

Luego de haber transitado esta serie de segmentos contables y de auditoría es dable preguntarse si la currícula académica actual capacita acabadamente al contador para su desarrollo.

Mi respuesta como docente es no. Totalmente.

Los programas se encuentran retrasados, en el contexto en que venimos hablando, si bien actualmente nos encontramos en pleno período de reconstrucción de los contenidos.

Se logra completar el avance de las necesidades sociales con Materias Optativas en dichas temáticas (por lo menos en la UBA, en donde ejercemos).

Así se cuenta con una oferta interesante en materia de temas ambiental, social, financiero, contra la corrupción y el lavado de activos, de contabilidad pública, y de otros que no tienen que ver con nuestra impronta hoy, y que tratan de paliar las deficiencias planteadas, eso sí al criterio de elección del alumno con un total de 2 materias optativas en razón de 30 obligatorias, lo cuál a ciencia cierta no garantiza el aprendizaje de todo aquello que hemos detallado ut supra.

Nos hacemos un pequeño lugar dentro de este trabajo para propiciar que en tiempo de revisar y elevar los contenidos preveamos este tipo de áreas y temas dentro de la currícula a los efectos de dotar al contador del futuro de las herramientas necesarias en su carrera laboral-profesional.

CONCLUSION

Un antes y un después de la inclusión de los paradigmas ambientalistas y del Pacto Global.

Otra consideración en post de mejores prácticas en los gobiernos corporativos

Mirar la contabilidad como una ciencia en expansión con segmentos a diseñar y trabajar para mejorar la rendición de cuentas hacia la Organización y a la sociedad en su conjunto.

Es posible hacerlo si podemos incorporar la idea de contabilidad ambiental, social, integral. Si sabemos que podemos controlar sus expresiones a través de las distintas auditorías financiera, ambiental, integral.

Un paso más allá el camino que viene abriendo la AUDITORIA FORENSE. Como herramienta de control. De mejora continua de los sistemas y como elemento disuasivo de fraudes y otros delitos económicos.



Creemos que es necesario profundizar el desarrollo de los contenidos curriculares hacia dichas tendencias.

Por otra parte promovemos que la investigación empírica haga sus aportes hacia el desarrollo de la Auditoría Forense, cuyo amplio campo de aplicación se extiende no solo al ámbito público, como colaborador en las pericias judiciales del contador público en casos de delitos económicos, sino al de la prevención por imperio del control, tanto en el ámbito público como en el privado.

La preparación de Contadores orientados al ámbito Forense desde la investigación colaborará en la prevención de delitos de fraude, cohecho y corrupción tanto a nivel público como privado, lo que colaboraría a colocar nuestra profesión en concordancia con los últimos principios internacionalmente aceptados de la Ética tanto corporativa como pública.

Es nuestro deber propender y trabajar hacia ello a efectos de replantear y realzar los aportes de nuestra actuación hacia el bien común, que en definitiva, nos cabe a todos.

“Yo no enseño a mis alumnos, solo les proporciono las condiciones en las que puedan aprender.

Albert Einstein”



BIBLIOGRAFIA

CARRIZO, GABRIELA. AUDITORIA DE INFORMES DE RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIA. REVISTA CONTABILIDAD Y AUDITORIA NRO. 31 AÑO 16. FCE. UBA, 2010.

CRISTOBAL, NORMA. LA ELABORACION DE NORMAS A APLICAR A LOS SUPUESTOS ESPECIALES DE LA CONTABILIDAD SOCIAL. PROYECTO INSERCIÓN DE APORTES DE LA CONTABILIDAD SOCIAL Y AMBIENTAL EN LA TEORÍA GENERAL CONTABLE, TERCER INFORME DE AVANCE. SECCION DE INVESTIGACIONES CONTABLES DEL IADCOM. FCE. UBA., 2013

FRONTI, LUISA: Directora, CHIQUIAR W.: Codirector, ACEVEDO MARIA, ALVAREZ LANCELOTTI IGNACIO, CRISTOBAL NORMA, GARCIA CASELLA CARLOS, GARCIA VERONICA, PANARIO CENTENO ML: Investigadores – PROYECTO: EL SISTEMA DE INFORMACION CONTABLE MEDIOAMBIENTAL Y SU RELACION CON EL PACTO GLOBAL DE NACIONES UNIDAS, INFORMES DE AVANCE 2014-2017. IADCOM, FCE-UBA

GARCIA CASELLA, CARLOS. POSIBLES OBSTACULOS A LA INVESTIGACION CONTABLE UNIVERSITARIA. REVISTA CONTABILIDAD Y AUDITORIA. NRO. 39. AÑO 19. FCE. UBA, 2013.

MATTESSICH, RICHARD, CONTABILIDAD Y METODOS ANALITICOS. LA LEY 2002

PAHLEN ACUÑA, RICARDO JOSÉ MARÍA , FRONTI DE GARCÍA, LUISA. (2004) CONTABILIDAD SOCIAL Y AMBIENTAL. FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS. UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES.

PAHLEN ACUÑA, RICARDO J.M. y FRONTI, LUISA – CONTABILIDAD AMBIENTAL – SEGMENTO CONTABLE PARA EL SIGLO XXI - Ediciones Cooperativas. FCE – UBA – 2007

PAHLEN, RICARDO JOSÉ MARÍA; CAMPO, ANA MARÍA. (2008-06) DOCTRINA Y CONTAMINACIÓN AMBIENTAL: . CONTAB. AUDIT. (B. AIRES) VOL. 14, NRO. 27 (2008), P. 75-98
http://bibliotecadigital.econ.uba.ar/download/cya/cya_v14_n27_04.pdf

RODRIGUEZ DE RAMIREZ, CARMEN, CONTABILIDAD Y RESPONSABILIDAD SOCIAL. DESAFIOS Y OPORTUNIDADES PARA LA PROFESION CONTABLE. REVISTA CONTABILIDAD Y AUDITORIA NRO. 26, AÑO 13. FCE. UBA, 2007