

LA SEGMENTACIÓN DE LA AUDITORÍA EN LA ARGENTINA*

Dr. Miguel Marcelo Canetti

Dr. MIGUEL MARCELO CANETTI

- ❖ Contador Público, Lic. en Administración, Lic. en Sistemas de Información de las Organizaciones, F.C.E. – U.B.A.
- ❖ Profesor en Docencias Superior – U.T.N.
- ❖ Doctor de la Universidad de Buenos Aires – Área Contabilidad
- ❖ Profesor Titular Regular de Auditoría, F.C.E. – U.B.A.
- ❖ Docente Investigador categorizado 2
- ❖ Subdirector del Centro de Investigaciones en Auditoría y Responsabilidad Social (CIARS).
- ❖ Socio de Auditoría en BDO Argentina

* Sobre la base del trabajo presentado en XV Jornadas de Investigación y Reflexión sobre temas Contables en Cátedras, Buenos Aires, 13 de Noviembre de 2013, Facultad de Ciencias Económicas, UBA.

LA SEGMENTACIÓN DE LA AUDITORÍA EN LA ARGENTINA

SUMARIO

Palabras clave – Key words

Resumen – Abstract

1. Introducción.

2. Aspectos relativos a la Normativa.

2. A. Necesidad de presentar estados contables auditados por parte de los entes.

2.B. Regulaciones y otros pronunciamientos profesionales referidas a la realización de la auditoría de estados contables.

2.C. Algunas características de una auditoría realizada según las N.I.A.

3. La segmentacion de la auditoria y la vision de IFAC

4. Algunas reflexiones sobre la segmentacion de la auditoria en Argentina.

4.A. La independencia del auditor

4.B. La similitud en los informes de auditoría y la credibilidad de los usuarios de la información contable

4.C. El acceso del profesional a auditar distinto tipo de entes

4.D. La formación del auditor

5. Bibliografía.

PALABRAS CLAVE

Auditoría – Confiabilidad – Enseñanza de la Auditoría – Informe de Auditoría

KEY WORDS

Audit – Reliability – Audit Education – Audit Report

RESUMEN

Las demandas de los usuarios de la información financiera apuntan hacia una mayor confiabilidad, imponiendo la necesidad de mejorar la auditoría. Dicha mejora implica una mayor transparencia en la forma en que la auditoría se realiza y en la forma en que se comunica el proceso de auditoría realizado. A nivel internacional, esas demandas dieron lugar al proyecto Claridad en el IAASB, modificando las normas de auditoría existentes. Esas normas son ahora adoptadas en Argentina a través de la RT32 para entes que cotizan sus títulos en bolsas o mercados de valores, junto con mayores requisitos de independencia para los auditores que actúen en ese tipo de entes, como así también normas sobre el control de calidad de su trabajo, a través de la RT34. Por otra parte, se adecuaron las normas de auditoría aplicables a otro tipo de entes (no cotizantes) a través de la RT37, adoptando el tipo de informe de auditoría a emitir según los requerimientos internacionales, pero sin adoptar la rigurosidad en la consideración de la independencia, ni en la forma de documentar el trabajo, ni en el control de calidad exigido internacionalmente. De esta forma, en Argentina, se establece un doble estándar para realizar la auditoría, contradiciendo la política de IFAC que establece que *“una auditoría es una auditoría”*. Este trabajo expone esta segmentación y discute los distintos impactos posibles sobre los usuarios, sobre los profesionales y sobre la enseñanza de la auditoría en Argentina.

ABSTRACT

The demands of the users of the financial information point to a higher confidence, through imposing the need of enhancing audit standards. That enhancement implies higher transparency in the way the audit is performed and in the way the audit process is communicated and reported. Internationally, those demands raised the Clarity project in IAASB, modifying the extant audit standards. Those standards are now adopted in Argentina through the RT32 to audit listed entities at stock exchange markets, as well as more independence requirements to auditors who act at those entities, as well as quality control standards through RT34. On the other hand, audit standards applicable to other entities (not listed ones) were adapted through RT37, adopting the type of audit report to be issued in accordance to international standards, but omitting adopting the rigorous independence requirements, the required documentation, and the quality control internationally required. Thus, in Argentina, a double standard is settled for performing an audit, in contradiction to IFAC policy that settles that *“an audit is an audit”*. This paper announces that segmentation and goes through the different impacts on users, on the audit professionals, and on the audit education in Argentina.

1. Introducción.

Según lo establecido por la ley 20.488, el ejercicio profesional del Contador Público abarca diversas actividades, entre ellas la emisión de una opinión profesional independiente sobre los estados contables de todo tipo de ente con patrimonio diferenciado. Dicha actividad es lo que se conoce como auditoría de estados contables.

La obligación de todo tipo de ente a presentar estados contables auditados, ante los organismos de control respectivos y ante otros terceros usuarios de dichos estados, los obliga, no sólo a cumplir con la normativa legal vigente, sino además con la normativa profesional aplicable en la materia, a efectos de evitar obtener una opinión profesional con salvedades, adversa o una abstención de opinión.

Con fecha 30 de noviembre de 2012, la F.A.C.P.C.E. aprobó la adopción de las N.I.A. Normas Internacionales de Auditoría (a través de la R.T. 32), con las concordantes normas de independencia requeridas por el código de ética del I.E.S.B.A. (a través de la R.T. 34). Tal compendio normativo tendrá aplicación obligatoria para los informes de auditoría emitidos sobre los estados financieros de los entes que apliquen N.I.I.F. En Argentina, hoy son únicamente algunos de los entes regulados por la Comisión Nacional de Valores. Sin embargo, las N.I.A. podrán ser aplicadas opcionalmente en las auditoría de los demás entes.

A su vez, con fecha 22 de marzo de 2013, la Junta de Gobierno de la F.A.C.P.C.E. aprobó una reforma de la R.T. 7 (emitida en 1985). En lo que a la auditoría de estados contables respecta, dicha reforma (a través de la R.T. 37) incide, principalmente, en las formas de emisión del informe del auditor independiente, quedando así una redacción más similar a las previstas por las N.I.A. Esta nueva norma de auditoría es aplicable a los encargos que no se refieran a la aplicación obligatoria de la R.T. 32, es decir, auditorías de entes que no apliquen N.I.I.F. en la elaboración de sus estados financieros.

Así, las normas profesionales de auditoría en Argentina se han desdoblado, siendo aplicables las N.I.A. para los entes que cotizan en bolsas o mercados de valores, y la R.T. 7 modificada (hoy R.T. 37) para los demás entes. Aunque el informe del auditor independiente resulte redactado con similar ordenamiento bajo una y otra norma, los criterios de independencia y los requerimientos previstos para el desarrollo y la documentación de la tarea no son homogéneos.

Partiendo del reconocimiento de importantes diferencias entre ambas normativas, el presente trabajo pretende reflexionar acerca de los posibles efectos de la segmentación de la auditoría en la Argentina, tanto en la comunidad de usuarios de la información contable auditada (v.g. inversores, acreedores, reguladores, recaudadores tributarios, etc.), como así también en el colectivo profesional de Contadores Públicos que realicen auditorías. Asimismo, incluimos algunas sugerencias que permitan orientar la enseñanza de la Auditoría buscando generar una actitud crítica, ética y autónoma en el futuro graduado ante tales circunstancias.

2. Aspectos relativos a la normativa.

2. A. Necesidad de presentar estados contables auditados por parte de los entes.

El ejercicio profesional del Contador Público abarca diversas actividades propias a las incumbencias previstas en el art. 13 de la Ley 20.488 [1973], entre ellas la *“presentación con su firma de estados contables de bancos nacionales, provinciales, municipales, mixtos y particulares, de toda empresa, sociedad o institución pública, mixta o privada y de todo tipo de ente con patrimonio diferenciado.”* (inc. 11).

A partir de ello, y de las reglamentaciones específicas que los organismos de control establecen respecto a la presentación de estados contables, surge la función de auditoría de estados contables *“de todo tipo de ente con patrimonio diferenciado”*. Ello implica la obligación por parte de tales entes de elaborar estados contables de acuerdo a la normativa legal vigente, y la necesidad de que dichos estados contables estén acompañados por una opinión profesional independiente de Contador Público que indique si tales estados contables reflejan *“razonablemente”* su situación económica patrimonial y financiera de acuerdo con normas contables profesionales.

Entre los organismos de control que, en cada ámbito específico, requieren la presentación periódica de información contable acompañada de un informe profesional, podemos mencionar:

- a. la Inspección General de Justicia (en la ciudad de Buenos Aires), u organismo equivalente en las respectivas jurisdicciones provinciales (tales como las Direcciones de Personas Jurídicas o entes similares),
- b. la Comisión Nacional de Valores,
- c. las distintas Bolsas de Comercio que funcionan en el territorio nacional,
- d. el Banco Central de la República Argentina, a través de la Superintendencia de Entidades Financieras,
- e. la Superintendencia de Seguros de la Nación,
- f. el Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social,
- g. la Administración Federal de Ingresos Públicos, a través de la Dirección General Impositiva y de la Dirección General de Aduana,

- h. las Direcciones de Rentas provinciales y de la ciudad de Buenos Aires,
- i. los distintos Municipios, en su caso.

Éstos y otros organismos pueden requerir, además de los estados contables periódicos acompañados por un informe profesional de Contador Público, otros informes y/o certificaciones sobre cierta información específica de utilidad para sus fines de fiscalización.

2. B. Regulaciones y otros pronunciamientos profesionales referidas a la realización de la auditoría de estados contables.

En el ámbito profesional, la normativa aún vigente es la Resolución Técnica Nro.7 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, aprobada por su Junta de Gobierno el 26 de setiembre de 1985. Dicha Resolución Técnica ha sido adoptada por las distintas jurisdicciones del país, con ciertas particularidades en algunos casos. En la Capital Federal, fue adoptada por la Resolución Nro.267/85.

Dicha Resolución Técnica incluye:

- Normas sobre auditoría en general
- Normas sobre auditoría externa de información contable

Dentro de las segundas, se incluyen los siguientes apartados:

- A. Condición básica para el desarrollo de la auditoría
- B. Normas para el desarrollo de la auditoría
- C. Normas sobre los informes.

Con motivo de compromisos asumidos por distintos organismos¹⁰, con fecha 30 de noviembre de 2012, la Junta de Gobierno de la F.A.C.P.C.E. a través de su Resolución Técnica Nro. 32 aprobó la

¹⁰ La F.A.C.P.C.E., por pertenecer a la Federación Internacional de Contadores (I.F.A.C.), había asumido su compromiso de adoptar las N.I.A. según el Statement of Membership Obligation (S.M.O.) Nro. 3. Asimismo, la C.N.V., por formar parte de la Organización Internacional de Comisiones de Valores (I.O.S.C.O.) había asumido un compromiso de similar tenor.

adopción de las Normas Internacionales de Auditoría (en adelante, N.I.A.) emitidas por el Consejo Internacional de Normas de Auditoría y Aseguramiento (I.A.A.S.B.).

A su vez, la adopción de N.I.A. no se encuentra aislada sino que implica la aplicación de un plexo normativo más amplio que las complementa¹¹. Por ello, concordantemente con tales compromisos¹², la Junta de Gobierno de la F.A.C.P.C.E. a través de su Resolución Técnica Nro. 34 aprobó la adopción de:

- a. la norma internacional de control de calidad (I.S.Q.C. 1) emitida por el I.A.A.S.B. y
- b. las normas de independencia requeridas por el código de ética del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (I.E.S.B.A.).

Tales Resoluciones Técnicas Nro. 32 y 34¹³ tendrán aplicación obligatoria para los encargos de auditoría sobre los estados financieros de los entes que apliquen N.I.I.F. En Argentina, hoy aplican N.I.I.F. únicamente algunos de los entes regulados por la Comisión Nacional de Valores. Sin embargo, las N.I.A. podrán ser aplicadas opcionalmente en los encargos de auditoría de los demás entes.

A su vez, con fecha 22 de marzo de 2013, la Junta de Gobierno de la F.A.C.P.C.E. a través de su Resolución Técnica Nro. 37 aprobó las normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificación y servicios relacionados. Dicha norma deroga la Resolución Técnica Nro. 7 y resulta aplicable a los encargos de auditoría que no se refieran a la aplicación obligatoria de la Resolución Técnica Nro. 32, es

¹¹ Por ejemplo, las N.I.A. no incluyen los criterios de independencia (como sí los incluye la R.T. 7)

¹² La SMO Nro. 1 refiere a la adopción de las normas de control de calidad y la SMO Nro. 4 las normas de ética.

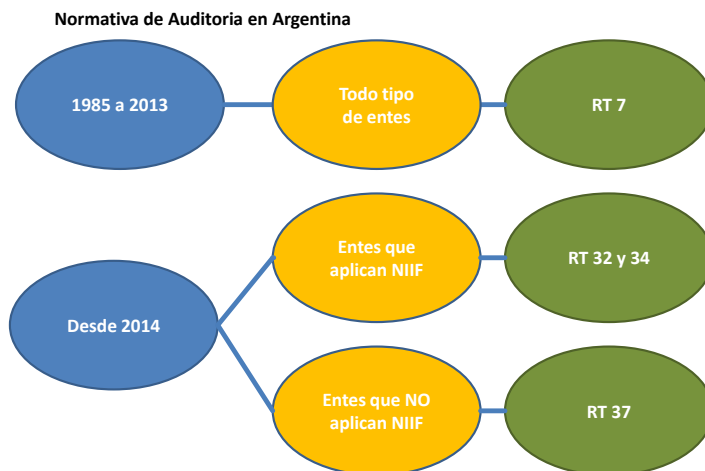
¹³ Cabe aclarar que, en la misma fecha, también fueron aprobadas las Resoluciones Técnicas Nro. 33 y 35, las que adoptan otros pronunciamientos emitidos por el I.A.A.S.B. pero que no aluden a la auditoría de información financiera histórica.

Documentos de Trabajo de Contabilidad, Auditoría y Responsabilidad Social

decir, auditorías de entes que no apliquen N.I.I.F. en la elaboración de sus estados financieros.

En lo que a la auditoría de estados contables respecta, dicha reforma incide, principalmente, en las formas de emisión del informe del auditor independiente, quedando así una redacción más similar a las previstas por las N.I.A. Sin embargo, la nueva norma mantiene similares criterios de independencia a los previstos por su norma precedente, la Nro. 7, al igual que la de documentación del trabajo de auditoría.

Esta segmentación de la auditoría de estados contables en Argentina puede resumirse en el siguiente diagrama:



Considerando que, en definitiva, el objetivo último del informe profesional de auditoría sobre estados contables es el de brindar confianza a los terceros usuarios de la información contable sobre su contenido, existe una responsabilidad social, de carácter personal e indelegable, del Contador Público en cuanto a la tarea profesional que éste aborda en su función de auditor.

Este hecho implica la existencia de normas de carácter ético referidas al comportamiento que el Contador Público debe asumir ante situaciones que se aparten de las situaciones no tradicionales.

2. C. Algunas características de una auditoría realizada según las N.I.A.

Las N.I.A. exigen requisitos más amplios a los auditores, abordando además aspectos no previstos por la normativa profesional vernácula.

A continuación, se desarrollan algunos aspectos tratados por las normas internacionales de auditoría que marcan diferencia respecto a las prácticas hoy vigentes sustentadas en la aplicación de la Resolución Técnica Nro. 7:

- El auditor debe llevar a cabo procedimientos específicos para evaluar, y de corresponder mitigar, el potencial riesgo de fraude en los estados financieros (NIA 240 “Responsabilidades del auditor con respecto al fraude en una auditoría financiera”).
- El auditor debe comprender y evaluar el diseño de los controles de la entidad incluyendo aquellos comprendidos por el ambiente de control, la evaluación de riesgos de la gerencia, sistemas de información y comunicaciones, actividades de control y monitoreo de los controles. (NIA315 “Identificación y determinación del riesgo de error material a través del entendimiento de la entidad y su entorno”).
- El auditor debe solicitar representación escrita de la gerencia y, de corresponder, de quienes están a cargo de la dirección sobre los errores identificados y no corregidos (NIA 450 “Evaluación de los errores detectados en una auditoría”).
- El auditor debe obtener evidencia que la información producida por la entidad, utilizada para realizar sus procedimientos, es íntegra y exacta (NIA 500 “Evidencia de auditoría”).
- El auditor debe llevar a cabo procedimientos específicos para auditar las estimaciones contables (NIA 540 “Auditoría de estimaciones,

incluyendo estimaciones de valor razonable y presentaciones relacionadas”).

- El informe del auditor de la casa matriz de un grupo económico no puede hacer referencia a otros auditores que hubieran auditado componentes dentro del grupo (NIA 600 “Consideraciones especiales-auditoría de estados financieros de grupo”).
- Cuando se usen expertos en el trabajo, el informe del auditor no debe hacer referencia al mismo u a otros profesionales (NIA 620 “Utilización del trabajo de un experto”).
- El informe del auditor no debe fecharse antes de que se haya obtenido la evidencia de auditoría suficiente, incluyendo que quienes tienen la autoridad por la preparación de los estados financieros hayan completado los mismos y manifestados que toman responsabilidad de ellos (NIA 700 “Formación de la opinión de auditoría sobre los estados financieros”).

A su vez, la Norma Internacional de Control de Calidad Nro. 1, aplicable a todas las firmas de profesionales en lo que respecta a las auditorías y revisiones de estados financieros, establece requisitos específicos en lo que respecta a:

- Responsabilidades por parte de los responsables de la firma de auditores por la calidad de la firma
- Requisitos éticos
- Aceptación y continuidad de la relación con el cliente y requisitos específicos
- Recursos humanos
- Análisis del desempeño en los trabajos
- Monitoreo de las políticas y procedimientos de la firma.

3. La segmentación de la Auditoría y la visión de IFAC

En materia contable, a nivel internacional, el organismo emisor de normas (I.A.S.B.), reconoció la necesidad de segmentar el universo de entes distinguiendo aquellos denominados “de interés público” (v. g. entes que realizan oferta pública de sus títulos valores, entes de relevancia por sus dimensiones como empleador o volumen de operaciones, entes prestatarios de servicios públicos, entes que realizan captación de ahorros del público, etc.) y los demás. Así, el I.A.S.B. desarrolló un cuerpo normativo denominado NIIF para PyMes, aplicables a los entes que no fueran de interés público, y limitó la aplicación de las N.I.I.F. en su versión completa a los entes de interés público.

Bajo la normativa de auditoría establecida para Argentina, tal como fue descripta, cabe advertir la existencia de dos grupos de entes, segmentados principalmente por las normas contables que ellos aplican:

- a. los que aplican N.I.I.F. (hoy la mayor parte de los entes regulados por la C.N.V., sus controlantes y controladas), pues sus estados financieros deberán estar auditados según N.I.A. y demás normas relacionadas (i.e. R.T. 32 y 34) y
- b. los que no aplican N.I.I.F.¹⁴, que contarán con informes de auditoría realizadas según las pautas previstas en la R.T. 37, similares hasta las hoy vigentes (i.e. R.T. 7).

Esto da lugar a la existencia de dos estándares para la realización de auditorías de estados contables.

Sobre este particular, la Federación Internacional de Contadores (I.F.A.C.) se pronunció a favor de un único cuerpo normativo de auditoría aplicable a entes de todo tamaño, a través de su Documento de Posición Nro. 2. Dicha posición puede resumirse en la frase “*una auditoría es una auditoría*”, la que alude a establecer que las pautas para la realización de

¹⁴ En Argentina, en caso de no adoptar N.I.I.F., los entes pueden optar por aplicar N.I.I.F para PyMes o las normas contables profesionales argentinas (i.e. R.T. vigentes distintas a la R.T. 26).

un informe de auditoría que brinde un nivel razonable de credibilidad sólo puede ser realizado bajo un único estándar.

Según IFAC (2012), de realizarse una tarea destinada a brindar credibilidad bajo una modalidad distinta a las previstas en las N.I.A., dicha tarea no deberá ser designada como *auditoría*, alentando por ejemplo el uso de la revisión de estados financieros como mecanismo para brindar un nivel limitado de credibilidad a la información financiera, menor a la auditoría. En su conclusión, IFAC (2012) menciona:

IFAC believes that high-quality auditing standards (i.e., ISAs) are capable of being applied to audits of the financial statements of entities of all sizes. This enables a consistent level of assurance to be associated with the word “audit” and allows users to make decisions based on a common understanding about the reliability of audited financial statements.

En Argentina, con prescindencia del tipo de ente de que se trate, todos los entes jurídicos alcanzados por alguno de los reguladores mencionados, deben presentar estados contables auditados por un Contador Público independiente, tal como lo requieren los organismos reguladores.

Ello implica que, existan o no en los entes argentinos las condiciones necesarias para la emisión de estados contables para uso externo objeto de auditoría, éstos deberán estar acompañados por un informe profesional de auditoría (i.e. con opinión) emitido por Contador Público matriculado.

4. Algunas reflexiones sobre la segmentación de la Auditoría en Argentina

4. A. La independencia del auditor

En lo que respecta a los criterios para establecer la independencia del auditor, la parte B del Código de Ética del I.E.S.B.A plantea un abordaje de cinco tipos de amenazas a la independencia¹⁵ que el auditor

¹⁵ “La amenaza de interés personal ocurre cuando una firma o miembro del equipo para atestiguar pudiera beneficiarse de un interés financiero en, u otro conflicto de interés con, un cliente del trabajo para atestiguar”.

debe evaluar para aceptar un encargo de auditoría, y tres tipos de salvaguardas a aplicar para minimizar, de manera suficiente, las amenazas existentes.

Tal como lo mencionara en ocasión anterior¹⁶, en el ámbito de los pequeños y medianos entes argentinos, generalmente, el Contador Público actúa como el responsable de las registraciones del ente, tarea por la cual recibe una mensualidad, más que como auditor. Asimismo, a través de sus sucesivas intervenciones y con el objeto de afianzar la relación con el cliente, el Contador Público va asumiendo el rol de “consultor general”, involucrándose cada vez más en el asesoramiento sobre cuestiones que exceden lo estrictamente relacionado con los temas contables, tales como la conveniencia de un curso de acción frente a varias alternativas (decisiones sobre alquilar o comprar, solicitar créditos o

Aquí se incluyen las participaciones financieras directas o indirectas en el cliente, la existencia de préstamos o garantías, la indebida dependencia en los honorarios de un cliente, la preocupación por perder el trabajo, tener relaciones de negocios cercanas con el cliente, empleo potencial con el cliente, u honorarios contingentes relacionados con ese trabajo.

“Ocurre amenaza de auto-revisión cuando (1) cualquier producto o juicio de un trabajo para atestiguar o trabajo diferente previo, necesita ser revaluado para alcanzar conclusiones sobre el trabajo para atestiguar o (2) cuando un miembro del equipo para atestiguar fue previamente director o funcionario del cliente o fue un empleado en posición de ejercer influencia directa e importante sobre el asunto principal del trabajo para atestiguar”

“La amenaza de mediación ocurre cuando una firma (...) promueve (...) la posición u opinión de un cliente (...) al punto de que la objetividad pueda comprometerse o parecer que se compromete. Tal puede ser el caso si una firma o miembro del equipo subordinaran su juicio al del cliente”

“La amenaza de familiaridad ocurre cuando, por virtud de una relación cercana con un cliente del trabajo para atestiguar, sus directores, funcionarios o empleados, una firma o miembro del equipo para atestiguar tiene demasiada simpatía hacia los intereses del cliente.”

“La amenaza de intimidación ocurre cuando un miembro del equipo para atestiguar puede ser disuadido de actuar objetivamente y de ejercer escepticismo profesional por amenazas reales o percibidas, de los directores, funcionarios o empleados de un cliente del trabajo para atestiguar” El ejemplo más claro es la amenaza de sustitución por un desacuerdo en la aplicación de un principio de contabilidad, o la excesiva reducción del honorario obligando a la reducción inapropiada del alcance del trabajo.

¹⁶ Véase Canetti (2000)

autofinanciarse, selección de proveedores, políticas de crédito a clientes, etc.) o la necesidad de atender inspecciones fiscales.

Esta actitud del Contador Público tiene como contrapartida, por parte de su cliente, una actitud minimizadora de la tarea de auditoría, en tanto se trata de un requerimiento formal, burocrático, siendo el informe de auditoría sobre los estados contables una especie de “subproducto” que el profesional incluye dentro de sus servicios, y no como una locación de obra. Así, la función de auditoría es vista como una carga que el Contador Público individual o las pequeñas firmas profesionales deben asumir como propia en tanto, desde la óptica del cliente, se trata de un “problema del(os) Contador(es)”.

Estas dificultades se ven agravadas, en algunos casos, por la “necesidad” del cliente de presentar estados contables con un resultado determinado, ya sea con el objeto de minimizar la carga tributaria o de exhibir un desempeño positivo ante proveedores, actuales o potenciales, de recursos financieros.

Esta descripción evidencia un contexto sumamente desprestigiante de la actuación del profesional que actúa individualmente o en pequeñas firmas, en tanto se ve obligado a la realización de su tarea de auditoría de estados contables bajo condiciones que, en los mejores casos, alcanzan la normatividad hasta hoy exigida.

Por tales motivos, se advierte una enorme dificultad en la mayoría de los Contadores Públicos que actúan individualmente o en pequeñas firmas profesionales, para saltar las barreras que las condiciones de independencia del código de ética de I.E.S.B.A. imponen para aplicar las N.I.A. de manera masiva.

4. B. La similitud en los informes de auditoría y la credibilidad de los usuarios de la información contable

Uno de los objetivos buscados por la reforma a las normas de auditoría vigentes fue la homogeneización de la redacción de los informes de auditoría. Así, la Resolución Técnica Nro. 37, elimina las salvedades indeterminadas por sujeción a hechos futuros antes prevista, e incorpora

los párrafos de énfasis y los párrafos de otras cuestiones considerados por las N.I.A.

De esta forma, el informe sobre una auditoría realizada en cumplimiento de las N.I.A. y una realizada siguiendo la normativa local no tendrán otra diferencia que la alusión a la normativa de auditoría aplicada en cada caso en el párrafo de responsabilidades del auditor.

Sin embargo, y tal como se señala en un apartado anterior, las normas establecen no sólo requisitos diferentes para la realización de la tarea sino también requisitos de independencia diferentes.

La similitud en los informes de auditoría realizadas bajo distintos contextos normativos requerirá conocimiento especializado de los usuarios de la información contable y suficiente agudeza de éstos para distinguir las características de la tarea realizada en cada caso.

Ello conlleva a la posible confusión de brindar un mismo nivel de credibilidad a información contable dictaminada bajo cuerpos normativos cuya rigurosidad difiere.

4. C. El acceso del profesional a auditar distinto tipo de entes

Más allá de los requisitos cognitivos sobre las disposiciones previstas en las normas internacionales, las mayores exigencias en materia de independencia imponen, al Contador Público individual y a quienes se desempeñen en pequeños estudios, disponer de una estructura de estudio profesional lo suficientemente elaborada como para poder acceder a auditar entes que requieran la aplicación de N.I.A.

Así, el pequeño estudio profesional dedicado principalmente a llevar registros contables y al cumplimiento de requerimientos de tipo impositivo deberá estructurarse en una organización que cuente con los adecuados niveles de supervisión de las tareas de auditoría, además de cumplir con los criterios de independencia del caso.

Quienes no puedan desarrollar dicha estructura, verán limitado su acceso a la auditoría de esos entes, en tanto no podrán demostrar no sólo

su independencia, sino tampoco los requisitos impuestos por la Norma Internacional de Control de Calidad ya mencionada.

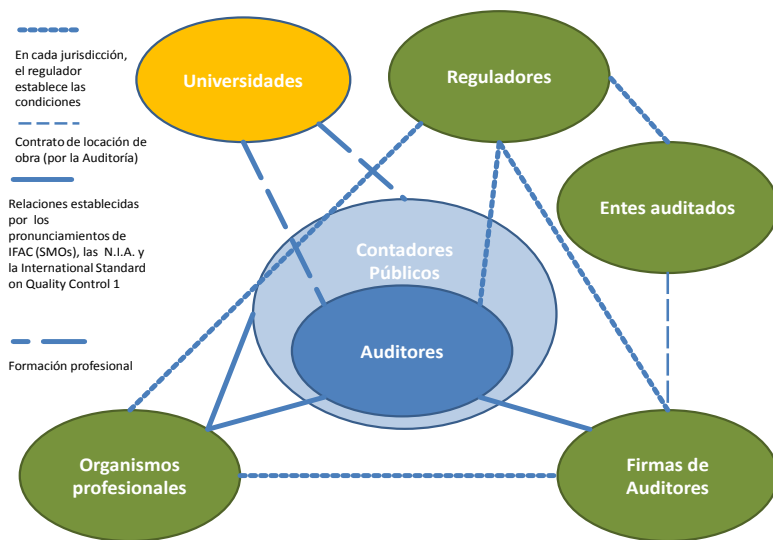
Esta limitación de acceso también segmentará a los profesionales que accedan a la auditoría de distinto tipo de entes, requiriéndose (de manera fáctica) una especialización profesional para auditar entes en cada segmento.

4 .D. La formación del auditor

Existen distintos cuerpos normativos que imponen al contador público que pretenda desempeñarse como auditor en un contexto de aplicación de N.I.A. Así, pueden distinguirse aspectos vinculados a:

- a. el control de calidad de la firma en general y del encargo de auditoría en particular, establecidos por la I.S.Q.C. 1 adoptada por la R.T. 34 y la N.I.A. 220, adoptada por la R.T. 32,
- b. los criterios éticos y de independencia previstos por el Código de Ética del I.E.S.B.A adoptado por la R.T. 34, y
- c. los criterios exigidos por los reguladores, tales como el B.C.R.A. y la C.N.V. que imponen experiencia práctica previa para el ejercicio de la auditoría de entes bajo su supervisión.

Dichos requisitos pueden resumirse en el siguiente diagrama:



Sin lugar a dudas, es vital lograr que el futuro graduado esté imbuido de la importancia social que la función de auditoría reviste, y de los lineamientos éticos que deben guiar el accionar del Contador Público.

Para ello, resulta sumamente importante que el graduado tenga conocimiento de la más rigurosa ortodoxia en materia del desarrollo de la función de auditoría, pero no menos importante resulta presentar las particulares condiciones que su ejercicio implica en nuestro ámbito, en lo que respecta a la aplicación de distintos cuerpos normativos.

Por eso, parece necesaria la necesidad de evaluar el desarrollo de una especialización para contadores públicos que realicen auditorías bajo uno y otro contexto.