

Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires
Instituto de Investigaciones en Administración, Contabilidad y
Métodos Cuantitativos para la Gestión

Sección de Investigaciones Contables

**“AUDITORÍA: CONSIDERACIONES SOBRE SU
EJERCICIO PROFESIONAL EN ARGENTINA.
ALGUNAS IMPLICANCIAS SOBRE SU ENSEÑANZA.”**

Trabajo presentado en las
II Jornadas de Investigación y Reflexión
sobre temas Contables en Cátedras
Departamento de Contabilidad
Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires,
Buenos Aires, 8 de septiembre de 2000

MIGUEL MARCELO CANETTI

MIGUEL MARCELO CANETTI

- Doctor de la Universidad de Buenos Aires
- Contador Público, U.B.A.
- Licenciado en Administración, U.B.A.
- Licenciado en Sistemas de Información de las Organizaciones, U.B.A.
- Profesor en Docencia Superior, U.T.N.
- Profesor Titular Regular de Auditoría – Carrera de Contador Público
- Profesor de la Maestría en Contabilidad Internacional, categorizado A1
- Subdirector del Centro de Investigaciones en Auditoría y Responsabilidad Social, Sección de Investigaciones Contables, IIACMCG, F.C.E. – U.B.A.
- Investigador categorizado III , Ministerio de Educación, Programa de Incentivos a Docentes-Investigadores de las Universidades Nacionales.

**“AUDITORÍA: CONSIDERACIONES SOBRE SU
EJERCICIO PROFESIONAL EN ARGENTINA.
ALGUNAS IMPLICANCIAS SOBRE SU ENSEÑANZA.”**

SUMARIO

Palabras Clave
Resumen

1. Introducción

2. Aspectos relativos a la normativa vigente

- 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. Regulaciones y otros pronunciamientos profesionales referidos al comportamiento que el Contador Público debe asumir, en lo concerniente a la auditoría de estados contables**

3. Características del desarrollo de la auditoría en argentina

- 3.A. Situación de los entes “auditables”**
- 3.B. Situación de los entes “no auditables”**

4. Implicancias en la enseñanza de la auditoría en el ámbito universitario

Anexo I Currículo por competencias

Anexo II Modelo de integración de los campos del saber

5. Bibliografía

PALABRAS CLAVE

**AUDITORÍA – ARGENTINA – EJERCICIO PROFESIONAL -
CONTADOR PÚBLICO – FORMACIÓN POR COMPETENCIAS**

KEY WORDS

**AUDIT – ARGENTINA – PROFESSIONAL PRACTICE – PUBLIC
ACCOUNTANT – EDUCATION THROUGH COMPETENCIES**

Resumen

La actividad de Auditoría constituye una de las formas de desempeño profesional más antigua y más típica de los Contadores Públicos. Su enseñanza, entonces, debe receptor las particularidades de su realización en el ámbito en que se ejerza. En tal sentido, se reflexiona aquí sobre los aspectos contextuales que circundan (y condicionan) al profesional que enfrenta el ejercicio de la Auditoría en Argentina. La caracterización de distintos tipos de entes y su comunicación explícita constituye una de las vías posibles para contribuir a la configuración de competencias clave para la formación a los futuros profesionales.

Abstract

Audit activity is one of the oldest and most typical ways of Public Accountants' professional practice. Its teaching, thus, should capture performance particularities in the environment in which it is exercised. Given that, some contextual aspects that surround (and condition) professional accountants who are Audit practitioners in Argentina are here commented. Different type of entities characterization and its explicit communication is one of the possible ways of contributing to configure key competences for the future professionals' formation.

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 contralor 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.

De acuerdo a lo establecido por la normativa profesional en materia de auditoría (Resolución Técnica Nro.7 de la F.A.C.P.C.E.), entre los pasos que el auditor debe cumplir se incluye la “*evaluación de las actividades de control de los sistemas que son pertinentes a su revisión, siempre que, con relación a su tarea, el auditor decida depositar confianza en tales actividades*” (punto III.B.2.5.). En lo concerniente al ambiente y las actividades de control propios del ente, entendemos que éstos deben asegurar la elaboración de estados contables que cumplan con las afirmaciones que los constituyen, i.e. existencia, pertenencia al ente, integridad, valuación y exposición, o lo que debieran contener, según el punto III.B.2.2. de la R.T.7.

Si bien muchos entes cuentan con una estructura administrativa suficientemente desarrollada para dar cumplimiento a esta normativa, existen en nuestro ámbito otros entes que, por diversas razones, no se hallan en tales condiciones. Entre las razones, podemos mencionar, entre otras:

- el rápido crecimiento del ente sin una adecuada planificación de los sistemas de información ni las actividades de control respectivos que acompañen ese crecimiento,
- la falta de vocación de cierta porción del empresariado por el establecimiento de mecanismos de control interno,
- la limitación de los recursos del ente, dándose prioridad a la continuidad de las actividades que le permitan sobrevivir, descuidando aspectos propios de la administración del negocio,
- la actitud reticente del empresario o conductor de las actividades del ente.

Las dificultades que enfrenta el Contador Público independiente ante tal escenario no son de fácil solución, en tanto involucra habilidades para las cuales la Universidad no necesariamente lo prepara.

Sin pretender agotar la problemática descrita, el presente trabajo reflexiona acerca de las actitudes que el Contador Público asume (desde un enfoque descriptivo) y debe asumir (desde un enfoque normativo), ante algunas de las dificultades que se le presentan en el ámbito de la realización de la auditoría de estados contables. 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 vigente

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 contralor 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 jurisdicciones provinciales (Direcciones de Personas Jurídicas),
- 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,
- e. la Superintendencia de Seguros de la Nación,
- f. la Superintendencia de Administradoras de Fondos de Jubilaciones y Pensiones,
- g. el Instituto Nacional de Acción Cooperativa y Mutual,
- h. la Administración Federal de Ingresos Públicos, a través de la Dirección General Impositiva y de la Dirección General de Aduana,
- i. las Direcciones de Rentas provinciales y de la ciudad de Buenos Aires,
- j. 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 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 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.

Las normas para el desarrollo de la auditoría incluyen, en lo que respecta a la auditoría de los estados contables, la *“evaluación de las actividades de control de los sistemas que son pertinentes a su revisión, siempre que, con relación a su tarea, el auditor decida depositar confianza en tales actividades”* (punto III.B.2.5.).

Por otra parte, el punto III.B.2.2. requiere *“identificar el objeto del examen (los estados contables, las afirmaciones los constituyen - existencia, pertenencia al ente, integridad, valuación y exposición- o lo que debieran contener)”*.

De acuerdo a lo expuesto, entendemos que el ambiente y las actividades de control propios del ente deben asegurar la elaboración de estados contables que cumplan con las afirmaciones requeridas por el punto III.B.2.2. citado.

Siguiendo lo previsto por el Informe Nro.5 del Área de Auditoría de la F.A.C.P.C.E. [1985, 81], *“el auditor va a estar interesado principalmente en aquellos elementos de control incorporados permanentemente al sistema y de los cuales depende la confiabilidad de la información emitida por la empresa.”*

Por todo ello, resulta evidente que el Contador Público necesita evaluar el ambiente y las actividades de control que el ente lleva a cabo para evaluar la confiabilidad de la información surgida del mismo.

Asimismo, en lo referido a Normas sobre Informes (Informe Breve), el punto III.C.11. indica *“si existieran limitaciones al alcance de la tarea de auditoría que imposibilitaran la emisión de una opinión o implicaran salvedades a ésta, aquéllas deben ser claramente expuestas en el apartado denominado “Alcance del trabajo de auditoría.”*

Considerando:

- a. que el Contador Público, en su función de auditor, debe evaluar el ambiente y las actividades de control del ente emisor de los estados contables objeto de auditoría,
- b. que debe dejar constancia de los resultados de esa evaluación en su informe profesional, y
- c. 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. Regulaciones y otros pronunciamientos profesionales referidos al comportamiento que el Contador Público debe asumir, en lo concerniente a la auditoría de estados contables.

En lo referido a responsabilidad profesional, cabe resaltar la existencia de algunas normas de carácter legal, entre ellas:

- a. el artículo 300 del Código Penal, en lo que respecta a la emisión de “balances falsos”, donde el Contador Público, en su rol de profesional independiente que emite una opinión sobre los mismos, puede verse involucrado en carácter de partícipe necesario.
- b. el artículo 13 de la Ley 23.771 (Ley Penal Tributaria), que sanciona a los profesionales *“que a sabiendas dictaminen, informen, den fe, autoricen, o certifiquen actos jurídicos, balances, cuadros contables o documentación para cometer delitos previstos en esta ley, se les aplicará, además de la pena que les corresponda por su participación criminal en el hecho, la de inhabilitación por el doble de la condena.”*

Por su parte, el Código de Ética Profesional aplicable al ámbito de la Capital Federal, vigente desde el 1º de abril de 1981, en su artículo 3º indica *“Los profesionales deben actuar siempre con integridad, veracidad, independencia de criterio y objetividad.”* A su vez, el artículo 5º enuncia:

“Toda opinión, certificación, informe, dictamen y en general cualquier documento que emitan los profesionales, debe expresarse en forma clara, precisa, objetiva, completa y de acuerdo con las normas establecidas por el Consejo.”

De lo expuesto, surge la obligación de dar cumplimiento a lo prescrito por la Resolución Técnica Nro.7 en lo concerniente al accionar del Contador Público en su rol de auditor de estados contables.

Las Guías Éticas de IFAC [1991, 25], en lo que respecta a la “Realización de otros servicios para los clientes de auditoría” menciona:

“8.5. Cuando un profesional en ejercicio independiente, además de realizar la actuación relacionada con la misma y con la emisión de los correspondientes informes, rinde otros servicios al cliente, debe procurar no desempeñar funciones directivas ni tomar decisiones gerenciales, en la medida en que estas responsabilidades correspondan al consejo de administración o a la dirección.”

“(...) En todos los casos en los que se requiera la independencia y en los que un auditor esté relacionado con la preparación de registros contables para un cliente, deben observarse los siguientes requisitos:

- a. el auditor no debe tener relación alguna o conflicto de intereses con el cliente que puedan empañar su integridad e independencia.*
- b. El cliente debe aceptar la responsabilidad por los estados financieros.*
- c. El auditor no debe asumir funciones de empleado o gerenciales que impliquen la dirección de las operaciones de la empresa.*
- d. El personal dedicado a la preparación de los registros contables no debe participar en su auditoría. El hecho de que el auditor haya procesado o mantenido algunos registros no elimina la necesidad de practicar pruebas de auditoría.”*

Esta guía ética resulta relevante en nuestro ámbito, en el caso de profesionales que, además de actuar como auditores, realizan servicios de asesoramiento gerencial o asumen la responsabilidad de llevar adelante los registros contables del ente.

3. Características del desarrollo de la auditoría en Argentina

Considerando sus características y condiciones particulares que determinan su estructura administrativa, podemos identificar, sólo con fines metodológicos, dos tipos de entes:

- a. Entes que cuentan con una estructura administrativa y sistemas de información que permiten la adecuada aplicación de los procedimientos de auditoría previstos por la normativa profesional vigente, a los que llamaremos **entes “auditables”**, y
- b. Entes que, por diversas razones, no cumplen con las condiciones necesarias para el cumplimiento de la normativa profesional vigente, a los que llamaremos **entes “no auditables”**.

No obstante, cabe resaltar que, con prescindencia del tipo de ente de que se trate (en nuestra clasificación, auditables o no auditables), todos las personas jurídicas argentinas 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 Contador Público.

3.A. Situación de los entes “auditables”.

En el caso de los entes que hemos dado en llamar “auditables”, éstos cuentan con una estructura de personal, sistemas de información, procedimientos administrativos y cultura gerencial adecuados. Ello conlleva a la elaboración de información contable confiable que, además de resultar útil en la administración de sus actividades, es susceptible de ser evaluada por un Contador Público independiente.

Tal es el caso de entes:

- a. de una envergadura mediana a grande, en cuanto a volúmenes de operación y/o cantidad de personal involucrado,

- b. objeto de contralor por organismos reguladores que requieren información contable con mayor periodicidad que la anual,
- c. que hacen uso de recursos de terceros que, como condición contractual, requieren la presentación de información contable mensual, bimestral, o trimestral,
- d. de propiedad extranjera, cuyos accionistas y/o directores no residen en el país y, por lo tanto, requieren información contable actualizada que les resulte suficiente para la toma de decisiones.

Por la particular situación de tales entes, sus estados contables son puestos a consideración de grandes y medianas firmas de auditoría, con reconocimiento y trayectoria tales que permitan asegurar confianza a los terceros, destinatarios de tales estados contables, sobre el cumplimiento de los procedimientos de auditoría requeridos por la normativa vigente.

Aún en este contexto, merecen ser resaltadas ciertas situaciones que el profesional que interviene en la auditoría de este tipo de entes debe afrontar. Candiotti [1980, 33] menciona las siguientes:

“(...)

- *pretensiones exageradas de clientes,*
- *actitudes hostiles del personal hacia:*
 - *toda forma de control.*
 - *La intromisión de un extraño ajeno al personal de la empresa (no es “uno de los integrantes del equipo”)*
- *Resistencia a recomendaciones que puedan significar para el empresario, los directivos o su personal:*
 - *Más trabajo para el personal.*
 - *Esfuerzo intelectual desusado.*
 - *Mayores costos.*
 - *Pérdida de prestigio.*
- *Oposición a todo lo que entre en conflicto con criterios propios (del empresario, directivos o del personal) o con irreductibles tomas de posición.*
- *Aversión por tener que hacer un gasto “inútil” (la auditoría misma), etcétera.”*

Estos obstáculos, aún dentro del contexto de los entes “auditables” hacen al auditor partícipe de situaciones que requieren de éste

condiciones intelectuales, de seguridad personal, de integridad ética y de conducta moral que le permitan cumplir adecuadamente con su función.

No obstante ello, las firmas de auditoría que, usualmente dan servicio a este tipo de entes tienen estructura y condiciones de independencia que le permiten aplicar, rigurosa y ortodoxamente, los procedimientos de auditoría necesarios y suficientes para emitir una opinión profesional correcta, i.e. haciendo que su cliente acepte un informe profesional con salvedades, adverso o con abstención de opinión.

3.B. Situación de los entes “no auditables”.

El contexto en que se desenvuelve el Contador Público que trabaja individualmente o en pequeñas firmas resulta diferente. Los entes a los que les presta servicio, al no reunir alguna de las condiciones mencionadas en el apartado anterior, presentan características que Candiotti [1980, 36] denomina “el contexto de la anti-auditoría”. Tales características son:

“(…)

- a) *Conducción autoritaria (en el peor de los casos) o paternalista (en el mejor de los casos).*
- b) *falta de definición clara de las líneas de autoridad y responsabilidad.*
- c) *ausencia de sistemas administrativos y contables eficientes e integrados.*
- d) *deficiente sistema de información superior, es decir, ausencia de un control de gestión.*
- e) *inadecuado control interno.*
- f) *contabilidad crónicamente atrasada.*
- g) *personal insuficiente y pobremente remunerado –no siempre en consonancia con su capacidad y méritos-.*
- h) *frecuentes crisis financiera, etcétera.*

En la enumeración que antecede se han omitido los aspectos patológicos del desarrollo de las actividades de ciertas empresas, a saber:

- *doble juego de contabilidad, para permitir la evasión fiscal dolosa.*
- *Facturaciones irregulares con iguales propósitos.*
-

- *Remuneraciones clandestinas, para obviar el cumplimiento de obligaciones previsionales.*
- *Indiferencia por ordenanzas locales y normas operativas, etcétera.”*

Cabe resaltar que, a pesar de tratarse de una descripción de más de veinte años, presenta una lamentable vigencia respecto de las condiciones que el Contador Público debe enfrentar en su desempeño profesional.

Este contexto impide imponer criterios ortodoxos en materia de cumplimiento de procedimientos de auditoría de estados contables. Este hecho se ve agravado por la visión que los responsables de este tipo de entes tienen respecto del informe de auditoría de estados contables.

Generalmente, el Contador Público actúa en este ámbito 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 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 una performance positiva 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 en entes en los que la información no es confiable, lo que define su categoría de ente “no auditable”.

Sobre la confiabilidad de la información sobre las operaciones de la empresa, Candiotti [1981, 42] menciona el siguiente cuadro de situación:

- a. El empresario o directivo de su cliente no le otorga gran importancia a la tarea contable*
- b. Como consecuencia de lo anterior, el atraso en la contabilidad no se corrige fácil y prestamente, a veces, por insuficiencia de personal.*
- c. El personal contable suele colaborar en tareas de cobranzas, gestión de crédito bancario y otros menesteres que la empresa considera prioritarios, por encima de los de mera contabilidad,*
- d. Si el mismo profesional conviene con su cliente en encarar la tarea material de registro contable, es probable que previamente deba poner en orden la respectiva documentación, que hallará defectuosa como medio de prueba contable y de auditoría, cuando no se topará con situaciones de total ausencia de dicha documentación comprobatoria.*
- e. En tales circunstancias, el auditor heterodoxo debe procurar que la documentación pertinente se reclame a quien hubiera omitido presentarla o elaborarla, sufriendo así nuevas demoras e inconvenientes,*
- f. Aún cuando lleguen a su poder los documentos faltantes es posible que encuentre en ellos errores o defectos que los vicien como elementos de juicio, por lo que debe insistir en que se los corrija y presenten como corresponda,*
- g. Al analizar las cuentas que integrarán los rubros o conceptos de los estados financieros, casi sin excepción, al pedir información el auditor heterodoxo se encontrará ante los rostros perplejos de personas*

desmemoriadas o, a veces, simplemente desconocedoras de los hechos. (...)”

Aún habiendo reunido estos elementos, es posible que el Contador Público deba conversar con el empresario o directivo del ente a fin de obtener explicaciones sobre ciertos puntos no totalmente claros.

En materia de aplicación de procedimientos de auditoría, el profesional que intente hacerlo sobre entes “no auditables”, encontrará dificultades en lo que respecta a:

- a. la realización de *inspecciones oculares*, en tanto el ente no estará dispuesto a asignar personal al ordenamiento de los inventarios con el solo fin de ser recontado, ni mucho menos a detener su actividad comercial por tales causas.
- b. La solicitud de *confirmaciones a terceros*, por cuanto pueda la dirección del ente entender que la misma pueda resultar una fuente de conflicto con los terceros (que pueda implicar dejar evidencia de saldos adeudados, que el tercero lo reciba como un reclamo, que el tercero interprete el pedido de información como desconocimiento de los saldos involucrados, etc.),
- c. La obtención de *confirmaciones de terceros*, dado que, aún habiéndolas remitido, es inusual para los terceros que interactúan comercialmente con el ente que se intenta auditar recibir ese tipo de solicitudes, pues se trata igualmente de entes “no auditables”.
- d. La realización de *procedimientos de corte documental* en forma adecuada y oportuna, pues las registraciones y emisión de documentación se hallan crónicamente atrasados.
- e. La obtención de la *confirmación escrita de los directivos del ente*, por cuanto es recepcionada por éstos como una muestra de desconfianza hacia ellos, o como un requerimiento ridículo dado que es el Contador Público quien preparó la información objeto de auditoría y, en consecuencia, conoce más de ella que los propios directivos.

Desde el punto de vista conceptual, resulta sumamente simple para un profesional asumir una actitud rígida (ortodoxa) al momento de emitir su opinión profesional sobre los estados contables cuando se halla ante problemas que no ha podido resolver, procediendo a elaborar un informe

con salvedades, adverso o con abstención de opinión, según la naturaleza y envergadura del(os) problema(s) involucrados.

Sin embargo, rara vez los responsables de la conducción del ente “no auditable” recibirán dicho informe de auditoría de buen grado y, posiblemente, decidan rescindir la relación profesional con ese Contador Público.

Las particulares condiciones de competitividad del mercado laboral, como parte integrante del contexto descripto, llevan al Contador Público que actúa individualmente o en una pequeña firma a evaluar profundamente la situación antes de emitir un dictamen calificado, aún cuando no ha podido reunir todos los elementos de juicio válidos y suficientes que resultan necesarios para respaldar todas y cada una de las aseveraciones que componen los estados contables.

Estas situaciones son algunas de las que llevan, a los destinatarios de los estados contables, a desconfiar de la validez y utilidad del informe de auditoría emitido por un Contador Público que se desempeña individualmente o en una pequeña firma profesional, generando desconfianza, en definitiva, sobre toda la matrícula profesional.

4. Implicancias en la enseñanza de la auditoría en el ámbito universitario

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, tanto en lo que respecta:

- a. a entes “auditables”, por las particulares actitudes que el cliente puede asumir, y

- b. a entes “no auditables”, por lo aplicable a entes “auditables” y por las restricciones en lo que al cumplimiento de los sus obligaciones se refiere.

Para ello, es necesario aplicar estrategias pedagógicas que habiliten al futuro graduado a no ser abordado con total sorpresa por las condiciones propias de su entorno. La necesidad de hacer referencia a situaciones que resulten significativas para los estudiantes obligan al equipo docente a:

1. conocer la composición del alumnado que integra su curso, en función a la banda horaria en que el mismo se desarrolla y su desempeño o experiencia laboral, si es aplicable,
2. articular mecanismos de comunicación capaces de lograr percibir posibles insatisfacciones de los estudiantes en lo que respecta a la performance docente del equipo de clase, de los contenidos abordados, de la bibliografía utilizada, etc.,
3. establecer trabajos prácticos pertinentes a la realidad actual, favoreciendo la reflexión crítica, utilizando metodologías útiles para favorecer el aprendizaje significativo (roll playing, seminarios, etc.)

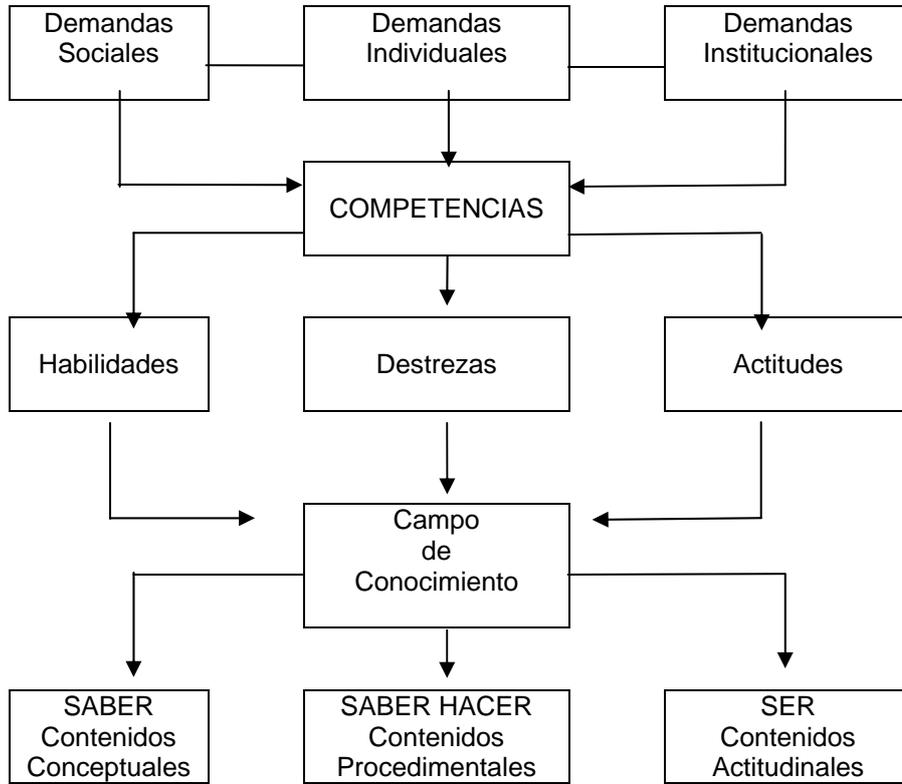
Todo ello, debe hallarse enmarcado en lo que la psico-pedagoga peruana Luisa Pinto Cueto [1996, 46] ha dado en llamar currículum por competencias, que involucra:

- a. el saber (contenidos conceptuales),
- b. el saber hacer (contenidos procedimentales) y
- c. el ser (contenidos actitudinales),

saberes todos articulados de manera tal que aseguren un aprendizaje eficaz para la preparación del Contador Público en el ámbito en el que le toca desenvolverse, en función de las necesidades de las demandas de la sociedad, de la Universidad y del propio educando.

Anexo I: Currículo por competencias

Fuente: Pinto Cueto, 1996



De manera que uno de los aspectos a considerar en la formación del Contador Público es procurar la integración de los saberes, científicos y técnicos, mediante distintas dimensiones (cognoscitivas, valorativas, metodológicas) con el fin de impedir el “exclusivismo” de determinado conocimiento, o bien la fragmentación de lo que debe ser una construcción integrada de los saberes. Se trata, también, de abordar el campo de conocimiento en sus diferentes dimensiones, es decir, no sólo el **saber**, vieja dedicación unidireccional a la “materia” (asignatura) sino también, el **saber hacer** y el **ser**.

A continuación presentamos un *modelo de integración de los campos del saber* a ser considerado por los docentes como disparador reflexivo de su tarea en la Universidad.

De la profundidad del diagnóstico situacional de cada curso, del compromiso que cada uno de los integrantes del equipo docente asuma en su tarea, y de las aptitudes que sepa desarrollar, se determinará la medida en que los objetivos planteados sean logrados.

Anexo II: Modelo de integración de los campos del saber

Fuente: Pinto Cueto, 1996

CAMPO	DOMINIO	TIPO DE COMPORTAMIENTO		CARACTERÍSTICAS DOMINANTES
		Relación Yo-Mundo (Forma de respuesta)	Estructura Psíquica (Forma de la acción volunt.)	
SABER	<i>Formación intelectual</i>	Inteligente (conceptualización simbólica)	Intencional	<ul style="list-style-type: none"> • Procesos de operatoria con las estructuras del conocimiento científico • Organización cognoscitiva • Aplicación de la experiencia intelectual a nuevas situaciones • Inclusión en generalizaciones de los contenidos de las disciplinas
SABER HACER	<i>Adquisición de técnicas</i>	Experiencial (Hábito – Dominio de la memoria)	Automatizado	<ul style="list-style-type: none"> • Dominio de los medios operacionales • Organización de la acción • Aplicación de lenguajes específicos • Manejos del instrumental
SABER SER	<i>Individuación</i>	Inteligente (Juicio)	Electivo (resolución consciente)	<ul style="list-style-type: none"> • Conquista de la autonomía personal. (auto-conocimiento y asunción del sí mismo). • Capacidad para formular juicios de valor • Proyección creativa del sí mismo • Voluntad positiva en la aplicación del esfuerzo.
SABER ESTAR	<i>Socialización</i>	Afectivo (Reacción emocional)	Electivo (resolución consciente)	<ul style="list-style-type: none"> • Aceptación de la alteridad • Solidaridad social (asunción de la situación social) • Disposición para el trabajo en equipo • Comunicación y acercamiento existencial.

5. Bibliografía

CANDIOTI, Eduardo M. "Reflexiones sobre la Anti-Auditoría en la Argentina", en CHAPMAN, W. L. (comp.) "Ensayos sobre Auditoría". Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1981.

C.P.C.E.C.F. "Código de ética" en Publicación "Esto es el Consejo". Buenos Aires, 1993.

F.A.C.P.C.E. – C.E.C.Y T. "Resolución Técnica Nro.7 – Normas de Auditoría" Buenos Aires, 1985.

F.A.C.P.C.E. – C.E.C.Y T. "Informe Nro.5 – Manual de Auditoría" Buenos Aires, 1985.

I.F.A.C. "Guías éticas de la I.F.A.C." Edición Latinoamericana publicada por la Asociación Interamericana de Contabilidad, traducida por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, 1991.

Ley 20.488

Ley 23.771

PINTO CUETO, Luisa "Currículo por competencias: desafío educativo" Tarea - Revista de Educación y Cultura, Nro.38. Perú, 1996.

