

# **FORO ARGENTINO DE FIRMAS DE AUDTORES EXTERNOS**

**CONTABILIDAD, AUDITORÍA Y DESARROLLO ECONÓMICO**

**Mayo de 2014**

## **CONTABILIDAD, AUDITORÍA Y DESARROLLO ECONÓMICO**

### **Información contable y actividad económica**

La economía funciona a través de las empresas y de los estados.

El funcionamiento de las empresas y de los estados requiere de información. En particular, las empresas y los estados para llevar a cabo su actividad económica necesitan información financiera o contable, o como se quiera llamar a aquella información relativa a la evolución de los recursos económicos manejados por los entes, ya sean públicos o privados.

Contar con información contable de alta calidad es fundamental para que los administradores puedan hacer una buena gestión de los recursos del ente y es también esencial para quienes proveen financiación a ese ente. También lo es para otros usuarios interesados en la situación y evolución económica y financiera de los entes, incluidos los fiscos.

En especial, la información contable es esencial para el funcionamiento del mercado de capitales y el mercado financiero. Estos mercados constituyen el sistema circulatorio de la economía, de modo que su desarrollo está íntimamente ligado al desarrollo de la economía en general.

La información para los interesados que no forman parte de la administración del ente, se relaciona tanto con la información para los mercados financieros y de capitales como con la rendición de cuentas. La rendición de cuentas en tiempo y forma, ya sea a los accionistas o propietarios o a la ciudadanía en general en el caso del sector público es, asimismo, una condición clave para la buena gestión de los patrimonios, públicos o privados.

La buena gestión de los recursos tanto en la actividad privada como en el sector público y la confianza de todos los agentes económicos involucrados son esenciales para el funcionamiento de la economía, y este buen funcionamiento de la economía, a su vez, debería reflejarse en un desarrollo efectivo e integral de la sociedad, en la reducción de la pobreza y finalmente en el bienestar de la gente.

En síntesis, cualquier actividad económica requiere financiación, buena gestión y control de los recursos y efectiva rendición de cuentas y para las tres cosas la información contable es imprescindible. Es un elemento clave y con un impacto concreto en el desarrollo económico y social.

Para que la información contable cumpla adecuadamente su propósito debe ser de alta calidad.

La alta calidad incluye como condición necesaria la confiabilidad. Para que una información financiera o contable sea de calidad, no sólo debe estar bien elaborada y reflejar la realidad, sino que además debe ser vista así por quienes deben utilizarla. Los usuarios de la información necesitan confiar en ella. Nadie utiliza información en la que no confía. Se requiere, por lo tanto, de una buena contabilidad y de una buena auditoría. La razón de ser de la auditoría independiente es precisamente otorgar confiabilidad a la información auditada.

Identificada la importancia del papel que juega la información contable en el proceso de creación de valor económico, y por lo tanto su interés público, corresponde prestarle la debida atención a los factores que determinan su calidad y confiabilidad

### **Condiciones para una información contable de alta calidad**

La calidad de la información contable implica tanto calidad de la contabilidad como calidad de la auditoría.

Por una parte, una buena contabilidad requiere de:

- Un buen conjunto de normas contables, lo que hoy se denomina marco contable de alta calidad.
- Un buen sistema de control interno del ente que debe producir la información contable.
- Profesionales contadores debidamente capacitados para preparar la información contable y con alta adhesión a los principios éticos propios de su profesión.
- Un control de calidad externo e independiente. Este control de calidad es precisamente la auditoria.

Por otra parte, una buena auditoria requiere de:

- Un conjunto de normas de auditoría de alta calidad.
- Profesionales auditores debidamente capacitados y con alta adhesión a los principios éticos propios de esta función, los cuales incluyen como condición básica la independencia del auditor.
- Un sistema de control de calidad interno de la Firma de auditores o del auditor individual.
- Un control de calidad de la auditoría externo e independiente.

Si se acepta que contar con información contable de alta calidad es una cuestión de interés público y estrechamente relacionada con el desarrollo económico y social y con el bienestar de la gente, cobra relevancia prestar atención al grado de cumplimiento y satisfacción con cada uno de los elementos recién mencionados.

En primer lugar es necesario evaluar la **calidad de las normas contables**.

Estas normas deben ser de alta calidad y, además, en la medida en que las empresas y los estados necesitan relacionarse con empresas o estados de otros lugares del mundo, las normas utilizadas no sólo deben ser de alta calidad sino que deben ser reconocidas como tales. De esto se deduce la importancia de la adopción de normas internacionales.

En la Argentina, las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) se han adoptado con carácter obligatorio para las entidades que hacen oferta pública de sus títulos valores, de capital o de deuda. Esta decisión de los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas a través de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) ha sido confirmada y respaldada por la Comisión Nacional de Valores (CNV), como organismo regulador de dichas sociedades. Esto significa que una importante proporción de las entidades que pueden considerarse de especial interés público están ya aplicando normas internacionales en nuestro país.

Por otra parte, la FACPCE ha aprobado la aplicación optativa de las NIIF para el resto de las entidades; en este punto sería aconsejable que los correspondientes organismos reguladores siguieran el ejemplo de la CNV y dieran también su respaldo.

En ese sentido, reviste especial importancia el anuncio por parte del Banco Central de la República Argentina de un plan para la adopción de las NIIF por las entidades financieras a partir del año 2018.

Un segundo factor que hace a la calidad de la contabilidad es **el sistema de control interno de las entidades**.

Este sistema debe ser instaurado e implementado por aquellas personas a cargo del gobierno de las entidades y su gerencia con el fin de asegurar razonablemente el cumplimiento de los objetivos de la entidad en relación con la calidad de su información contable, la efectividad y eficiencia de sus operaciones y el cumplimiento de normas y regulaciones que le son aplicables.

Por lo tanto, más allá que el control interno brinde aseguramiento a las entidades respecto de los objetivos básicos de su negocio (efectividad y eficiencia de las operaciones) y del cumplimiento estricto de las leyes y regulaciones que les aplican, el control interno es un componente esencial para el logro de información contable confiable.

Es así como el control interno sobre la información contable está constituido por una serie de procesos basados en normas, procedimientos y fundamentalmente personas cuyo objetivo es el mantenimiento y emisión de información contable de calidad.

Las personas son un factor clave en el sistema de control interno, lo cual nos lleva a otro factor esencial, que es la calidad y competencia de los recursos humanos afectados a las tareas de contabilidad y su grado de adhesión a los principios éticos que rigen su labor profesional. Es interesante observar que, si bien con distinto grado de especificidad, en la mayoría de los países, incluido Argentina, existen normas relativas a las condiciones que deben satisfacer los auditores, es escasísima la regulación referida a los requisitos y capacidades que deben acreditar quienes tienen la responsabilidad de preparar los estados contables de las entidades, o sea, los responsables de la contabilidad. Sería aconsejable que como mínimo se exigiese satisfacer los requisitos de educación del contador público y la adhesión al código de ética de esta profesión. Las empresas y el Estado tienen una responsabilidad en este sentido y los

organismos reguladores y de control una importante tarea a encarar en relación con esta cuestión.

Finalmente, el cuarto factor es **el control de calidad externo e independiente**, esto es, la auditoría.

En lo que a la auditoría se refiere, también ésta necesita **de normas de auditoría de alta calidad y aceptadas internacionalmente**. En este caso la FACPCE ha adoptado con carácter obligatorio las normas de auditoría internacionales para el caso de auditorías de entidades que deben preparar obligatoriamente sus estados contables de acuerdo con NIIF. También aquí la CNV ha confirmado y respaldado esta decisión.

La FACPCE ha dispuesto también la aplicación optativa de las normas de auditoría internacionales para las auditorías de las demás entidades, en tanto que, a nivel local, para el resto de las entidades, la FACPCE ha actualizado el cuerpo normativo de auditoría vigente hasta la fecha, a través de la emisión de la Resolución Técnica N° 37, que implica un primer paso de acercamiento a la aplicación extensiva de las normas internacionales de auditoría.

El segundo elemento que hace a la calidad de la auditoría es **la formación técnica y el compromiso ético de los profesionales auditores**. En la Argentina los auditores deben ser contadores públicos y deben cumplir con el Código de Ética establecido por los respectivos Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Asimismo, la Federación Internacional de Contadores (IFAC) ha emitido su Norma Internacional de Educación N° 8 en la que establece los requisitos de competencias de los profesionales auditores.

Una condición básica que debe cumplir el auditor y que constituye a su vez una condición esencial para la eficacia de la auditoría, es la **independencia**. Tanto las normas de auditoría como los códigos de ética vigentes en la Argentina fijan las condiciones objetivas que deben verificarse para satisfacer esta condición de independencia.

En particular, la FACPCE ha establecido y la CNV ha convalidado que toda vez que se apliquen normas internacionales de auditoría deben asimismo cumplirse con las normas de independencia establecidas por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA según su sigla en inglés).

La CNV, por su parte, ha establecido condiciones adicionales que deben satisfacer los auditores en materia de independencia.

Un tercer factor que incide en la calidad de la auditoría es **el sistema de control de calidad interno de la Firma de auditores o, en su caso, del auditor individual**. También en este caso la FACPCE ha establecido que en caso de aplicarse normas internacionales de auditoría es obligatorio cumplir con la Norma Internacional de Control de Calidad N° 1 emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB según sus siglas en inglés). La CNV también requiere el cumplimiento de esta norma.

La base para una auditoría de calidad es un sistema de control de calidad implementado por la Firma de auditoría. La responsabilidad final por el sistema de control de calidad recae en los niveles más altos en la conducción de la Firma, y tienen un rol muy relevante que cumplir transmitiendo un mensaje desde la conducción, a través de palabras y acciones, de que el trabajo de calidad es de suma importancia y tiene la máxima prioridad.

Un sistema de control de calidad de una Firma de auditoría o, en su caso, de un auditor individual, se compone de todas las actividades realizadas para promover la calidad de la auditoría e incluye, por ejemplo:

- El establecimiento de políticas para la aplicación de las normas profesionales, incluidas las normas de objetividad, integridad e independencia.
- El manejo de personal, que incluye las políticas y procedimientos relacionados con la contratación, asignación de personal a encargos de auditoría, capacitación, desarrollo profesional y carrera.
- El establecimiento de políticas de la Firma para la aceptación y retención de los clientes y trabajos específicos.
- El desarrollo, mantenimiento e implementación de metodologías de trabajo y herramientas para llevar a cabo las auditorías.
- El monitoreo de la calidad de las auditorías, incluyendo varios niveles de revisión en cada encargo y el funcionamiento regular de inspecciones de calidad internas de la Firma.
- Revisión periódica de otros elementos del sistema de control de calidad de la Firma.

Estas actividades son requeridas por las normas profesionales, los propios estándares de calidad de las Firmas de auditoría y la retroalimentación de las inspecciones internas y externas del trabajo de la Firma.

Finalmente, un cuarto elemento requerido para una auditoría de alta calidad es **el control externo independiente de los auditores**.

Si bien el descubrimiento a posteriori de errores significativos en los estados contables puede poner en evidencia que la calidad de la auditoría no era la adecuada<sup>1</sup>, la no puesta en evidencia de estos errores significativos no necesariamente implica que no existan, pues podría darse el

---

<sup>1</sup> Como la auditoría provee una seguridad razonable, pero no la certeza, de que los estados contables están libres de errores significativos, podría llegar a darse el caso de que aunque la auditoría esté bien realizada igualmente puedan aparecer errores no detectados en los estados contables, pero esto debería ser una circunstancia excepcional

caso que permanezcan inadvertidos, ni tampoco significa que si no hay errores en los estados contables la calidad de la auditoría haya sido la adecuada<sup>2</sup>.

Por esta razón, es muy importante el control de calidad interno de la auditoría al que hicimos referencia pero también la realización de un control externo e independiente, que tenga por objetivo determinar si la auditoría se realizó de acuerdo con las normas de auditoría aplicables.

Este control externo e independiente es la mejor manera de monitorear la calidad de los servicios de auditoría prestados por los auditores. Es, por otra parte, el mecanismo adecuado para verificar que los otros factores que hacen a la calidad de la auditoría efectivamente se cumplan.

### **La independencia del auditor como condición básica**

Una característica que identifica al auditor es que asume la responsabilidad de actuar en interés público.

La responsabilidad de un profesional de auditoría no consiste exclusivamente en satisfacer las necesidades de un determinado cliente que requiere sus servicios; los destinatarios esenciales de su trabajo, plasmado en un informe de auditoría, son todos los potenciales usuarios de los estados contables auditados. Por eso, su actuación es en resguardo del interés público y la independencia es una condición fundamental.

Independencia significa que el auditor debe ser (en los hechos) y debe parecer estar (en apariencia) libre de intereses que podrían ser considerados como incompatibles con la objetividad, integridad e imparcialidad, principios fundamentales que deben ser cumplidos por el auditor. Por lo tanto, la independencia requiere:

*Actitud mental independiente*, que permite expresar una conclusión sin influencias que comprometan el juicio profesional, permitiendo que una persona actúe con integridad, objetividad y escepticismo profesional.

*Independencia aparente* que supone evitar los hechos y circunstancias que son tan relevantes que un tercero con juicio y bien informado, sopesando todos los hechos y circunstancias específicos, probablemente concluiría que la integridad, la objetividad o el escepticismo profesional de la Firma o del miembro del equipo de auditoría se han visto comprometidos.

Los aspectos relativos a la independencia de los auditores de las sociedades que hacen oferta pública de sus valores negociables se encuentran regulados en la Resolución Técnica N° 34 de la FACPCE (“RT 34”), en virtud de la cual se han adoptado (i) la Norma Internacional de Control de Calidad N° 1 “Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y

---

<sup>2</sup> Podría darse el caso de que no existan errores en los estados contables, pero que la auditoría no esté bien realizada

servicios relacionados” emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB, por sus siglas en inglés) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por su sigla en inglés) y (ii) las “Normas sobre independencia” incluidas como Anexo A de la RT 34.

En virtud de la RT 34 los auditores de las sociedades que hacen oferta pública de sus valores negociables deberán cumplir con mayores requisitos de independencia (respecto de los establecidos para otros encargos de auditoría de entidades que no hacen oferta pública) en cuestiones tales como: firmas que conforman una red global, intereses financieros, préstamos y avales, relaciones de negocios, relaciones familiares y personales, relaciones de empleo con un cliente de auditoría, asignaciones temporales de personal, relación de servicio reciente con un cliente de auditoría, vinculación prolongada del personal senior (incluida la rotación de socios claves) con un cliente de auditoría, preparación de registros contables y de estados financieros, servicios de valuación, servicios fiscales, servicios de auditoría interna, servicios de sistemas de tecnología de la información, servicios de apoyo en litigios, servicios jurídicos, servicios de selección de personal, servicios de asesoramiento en finanzas corporativas, honorarios, políticas de remuneración y evaluación del socio de auditoría, regalos e invitaciones, litigios en curso o amenazas de demandas, conflictos de interés, fusiones y adquisiciones.

Todo esto implica la implementación de sistemas especialmente diseñados para facilitar el monitoreo de todas estas cuestiones y el establecimiento de una disciplina, cuidados, restricciones y exigencias a los integrantes y socios de las Firmas de auditoría que, en general, exceden los requeridos en otras actividades.

### **La rotación de los auditores**

En la búsqueda de medidas para aumentar la calidad de las auditorías independientes, hay quienes han sugerido la conveniencia de establecer una rotación obligatoria de las Firmas de auditoría.

No se ha podido probar que la rotación de las Firmas de auditoría mejore la calidad de la auditoría y, de hecho, se ha demostrado que en la mayoría de los casos la afecta negativamente, en especial si la rotación ocurre con alta frecuencia, dadas las dificultades que enfrenta el auditor de tener que conocer, en un período breve, la operatoria de una entidad compleja, sus actividades, procesos, y control contable interno lo que aumenta de forma significativa el trabajo a realizar para responder al riesgo de que no identifique un problema o una cuestión significativa, causada por error o fraude.

La rotación obligatoria afecta el gobierno corporativo ya que debilita la autoridad del Comité de Auditoría y de los Accionistas y restringe su libertad para seleccionar y mantener a la Firma de auditoría que considera más apropiada para la entidad. Puede obligar a un cambio de auditores cuando el Comité de Auditoría está satisfecho con la independencia y la calidad del trabajo de la firma de auditoría. O sea, la imposición de una rotación obligatoria limita las atribuciones tanto de los responsables del gobierno de las entidades como del regulador, quitándoles la

autonomía necesaria para tomar esas decisiones fundadas en el desempeño comprobado de los auditores, pudiendo obligar al remplazo de Firmas que están actuando diligentemente. Esto, además de producir un mayor costo innecesario, puede representar riesgos, como el de reemplazar un auditor de alto desempeño por otro con menos experiencia.

Además, la obligación de cambiar la Firma de auditoría, aunque no haya evidencias de problemas de calidad, puede generar innecesarias y serias dificultades para ciertas entidades en lo referente a poder conseguir una Firma de auditoría con los conocimientos, experiencia en la industria y cobertura geográfica necesarias para poder efectuar la auditoría de sus estados financieros, especialmente si se combina la rotación obligatoria con requisitos de independencia que exceden los sugeridos por las normas internacionales.

Otra consecuencia negativa de una rotación obligatoria no basada en una necesidad concreta de mejorar la calidad de la auditoría, es que genera un aumento de los costos por perderse en cada período de rotación la inversión realizada en el conocimiento acumulado por la Firma de auditoría; también resulta en un mayor costo el mayor esfuerzo por parte de las empresas auditadas al tener que explicar todo nuevamente y de forma recurrente.

En empresas globales, las distintas entidades del grupo pueden quedar sujetas a regímenes de rotación en diferentes plazos lo que dificulta o encarece poder mantener una Firma única de auditoría que sea responsable de auditar los estados financieros consolidados, pudiendo ser necesario tener que contratar a dos firmas de auditoría al mismo tiempo.

La rotación obligatoria afecta la capacidad de las Firmas de auditoría de atraer y retener profesionales, genera una inestabilidad significativa en las operaciones de las Firmas de auditoría y mayores dificultades para planificar sus necesidades de recursos así como tener el plantel de profesionales capacitados y conocedores de las diferentes industrias, lo que finalmente atenta contra la calidad de las auditorías.

La rotación obligatoria de las Firmas de auditoría lleva irremediablemente a la concentración de las auditorías en las Firmas más grandes en virtud de la magnitud de recursos que se requieren para poder afrontar los cambios de forma permanente y limita de forma significativa las posibilidades de que estudios de menor tamaño puedan obtener nuevos clientes.

La rotación obligatoria de las Firmas de auditoría genera un continuo reemplazo de los profesionales que se ven afectados por ella, impactando de forma relevante y negativa en la profesión contable en su conjunto pero particularmente sobre aquellos contadores públicos que específicamente realizan auditorias de estados contables.

### **La regulación de la profesión contable**

Como hemos visto, la profesión contable sirve al interés público. La contabilidad y la auditoría tienen un impacto directo en la economía y en la sociedad. La buena contabilidad y la buena auditoría benefician el desarrollo económico, contribuyendo al buen funcionamiento de los mercados financieros y de capitales, a la eficiente asignación de recursos, a su buena administración y a la correspondiente rendición de cuentas.

Existen razones, por lo tanto, para que la sociedad establezca regulaciones tendientes a asegurar la debida calidad de esos servicios.

Siguiendo las recomendaciones de IFAC en esta materia<sup>3</sup>, para que la regulación satisfaga el objetivo de servir al interés público, debe ser proporcionada, transparente, no discriminatoria, focalizada, implementada consistentemente, razonable y sujeta a revisión periódica. Adicionalmente, una regulación efectiva no debe ser anticompetitiva y sus beneficios para la economía y la sociedad deben exceder sus costos.

Las regulaciones tendientes a procurar la calidad de la contabilidad y la auditoría, debieran estar orientadas a los factores identificados en este documento.

Concretamente, el esfuerzo regulatorio debería focalizarse en los resultados, o sea, en la calidad y consistencia de los servicios profesionales y, por lo tanto, concentrarse en:

- la adopción de normas contables y de auditoría de alta calidad;
- el fortalecimiento de los controles internos de las entidades emisoras de estados contables;
- la capacitación de los recursos humanos a cargo de la preparación de estados contables y de la auditoría de estados contables de las entidades, con alta adhesión a principios éticos; y
- la aplicación de controles de calidad, tanto internos como externos e independientes, estableciendo mecanismos que aseguren el profesionalismo y la objetividad de estos últimos.

---

<sup>3</sup> Posición de política de IFAC N° 1, de septiembre de 2011: Regulación de la profesión contable.

Asimismo, deberían evitarse medidas que conspiren contra la calidad y eficiencia de los servicios, como la rotación de las Firmas de auditoría o el establecimiento de normas de independencia que excedan lo requerido por las normas internacionales en esa materia.

**El FORO ARGENTINO DE FIRMAS DE AUDITORES EXTERNOS** está integrado por las siguientes Firmas:

- ABELOVICH, POLANO & ASOCIADOS S.R.L.
- ADLER, HASENCLEVER & ASOCIADOS S.R.L. – GRANT THORNTON
- AMIGO VALENTINI Y CÍA. S.R.L.
- BAVASTRO, DELAVault & ASOCIADOS
- BERTORA & ASOCIADOS
- BDO BECHER Y ASOCIADOS S.R.L.
- BORN; FERNANDEZ; CABADINI Y ASOCIADOS
- BREA SOLANS & ASOCIADOS
- BRIHET Y ASOCIADOS
- CANEPA, KOPEC Y ASOCIADOS S.R.L. – CROWE HORWATH
- DELOITTE & CO. S.A.
- ECOVIS ARGENTINA – RAMOGNINO, DE ALBALADEJO & ASOCIADOS SC
- ELIZALDE, CASARES Y ASOCIADOS
- ERNST & YOUNG – PISTRELLI, HENRY MARTIN Y ASOCIADOS S.R.L.
- ESTUDIO RICARDO MANSILLA Y ASOC. CONTADORES PÚBLICOS NACIONALES
- ESTUDIO VIDAL
- ESTUDIO VILLARES Y ASOCIADOS S.R.L.
- FELCARO, ROLDAN Y ASOCIADOS
- FELICEVICH & ASOCIADOS S.A.
- GONZALEZ FISCHER & ASOCIADOS SA
- HARTENECK – QUIAN - TERESA GÓMEZ & ASOCIADOS
- IGLESIAS, LAZARO & GAGO
- IGLESIAS & ASOCIADOS
- KPMG – SOCIEDAD CIVIL

- LISICKI, LITVIN & ASOCIADOS
- MALACCORTO, JAMBRINA Y ASOCIADOS S.R. L.
- MARASCA & ASOCIADOS
- MARTI & ASOCIADOS S.R.L.
- MAZARS - ESTUDIO URIEN & ASOCIADOS.
- MGI JEBSEN & CO.
- MONASTERIO Y ASOCIADOS S.R.L. – CROWE HORWATH (LITORAL)
- PEÑA, FREYTES & ASOCIADOS
- PICCARDO & CIA.
- PKF VILLAGARCÍA & ASOCIADOS S.R.L.
- PRICE WATERHOUSE & CO. S.R.L.
- RIOL, MARGARITI & ASOCIADOS
- SANTESTEBAN HUNTER, ZIELLA & ASOCIADOS
- SMS – SAN MARTIN, SUAREZ Y ASOCIADOS
- SUAREZ & MENENDEZ
- S&A AUDITORES Y CONSULTORES
- TORRENT, RAZZETTO S.R.L.
- VIGNA, SANTONI & ASOCIADOS