

# **AUDITORÍA COMO PRÁCTICA COGNITIVA: ANÁLISIS CRÍTICO DE UN DESPLAZAMIENTO TEÓRICO**

**Autor:** Jorge Manuel Gil.

**Universidad:** UNPSJB

**Email de contacto** estjmgil@infovia.com.ar

**Modalidad** Trabajo de investigación

**Palabras clave** práctica cognitiva, auditoría, teoría, marco conceptual

## **Fundamentación/ Hipótesis**

Las teorías cumplen un rol esencial en el desarrollo científico y en las capacidades de las ciencias para describir, comprender, interpretar y proyectar la realidad. También en las sociotecnologías, dado que las mismas se debilitan en su consistencia interna y en sus efectos prácticos, si la disciplina involucrada carece de desarrollos teóricos suficientes y eficientes para sustentar y justificar las soluciones propuestas y predecir sus perspectivas. Consecuentemente, las profesiones basadas en técnicas empíricas –como la Auditoría- limitan su consideración social a interesados específicos, se adscriben a los objetivos rentísticos prevalentes en los sistemas económicos y desatienden intereses reales de los stakeholders. Esta circunstancia entra en contradicción con el interés público y con la posibilidad del ejercicio profesional independiente real.

Partimos de la premisa de que la falta de desarrollo de la teoría está asociada con una investigación insuficiente y casi exclusivamente procedimental. La investigación demuestra un sobre-énfasis de citas sobre la teoría de la agencia (con debilidades tales como que no considera la auditoría como bien público), el uso exclusivo de criterios normativos y un excesivo foco en lo que deben hacer los contadores y los auditores en lugar de los enfoques metodológicos de la Contabilidad y la Auditoría.

La hipótesis prevalente es que auditoría de cuentas se inscribe en el campo de la sociotecnología de la Contabilidad como una práctica cognitiva apareada con el proceso de financiarización de la economía, estandarizada como validación de la globalización económica e institucionalizada a partir de

organismos profesionales nacionales permeados por normas transnacionales que se presentan como indiscutibles.

En nuestro trabajo, a partir del desarrollo de la práctica cognitiva como herramienta metodológica, se plantea el supuesto de que la auditoría sustituye desarrollos teóricos de base científica -basadas en teoría tales como la de la evidencia y las del control social- por empirias basadas en “buenas prácticas” convertidas en normas y calificadas como tales por esquemas institucionales de desarrollo profesional sistémico y procíclico.

Dado que estas soluciones no son necesariamente consecuentes con las demandas sociales reales del tejido económico en su conjunto -prevalentemente de las PYME´s-, rescatamos el concepto de “antiauditoría” (Candiotti, 1980) y lo revaluamos como una categoría posible de análisis que permite introducir el contexto en el marco teórico.

## **Objetivos**

a) plantear una reflexión sobre las causas y efectos de la inexistencia de una teoría científica, sistemática, reconocida y divulgada de la Auditoría de cuentas como consecuencia de la visión ortodoxa y tecnocrática de la Contabilidad.

b) identificar componentes metodológicos, elementos fácticos y antecedentes doctrinales que permitan proponer la necesidad de una teoría pertinente a la auditoría de cuentas,

c) reconocer que la teoría de la auditoría de cuentas está integrada en el marco de la tecnociencia social de la Contabilidad, que se encuentra inmersa en un fuerte proceso de normalización profesional internacional.

## **Metas**

Presentar en debate -en reuniones profesionales y congresos académicos- el estatus teórico de la auditoría de cuentas en el marco de la sociotecnología de la Contabilidad.

Producir un texto de base para discusión en talleres específicos y clases de grado y posgrado.

## **Metodología aplicada**

Dado que es un estudio argumental, exploratorio y explicativo se aplica una metodología cualitativa para interrelacionar distintas concepciones terminológicas de algunos autores relevantes nacionales e internacionales, disposiciones normativas nacionales y contenidos de programas universitarios argentinos seleccionados.

Se recurre a la referencia histórica para poder vincular el desarrollo del conocimiento con los ciclos económicos, especialmente en lo referido a la prevalencia del contenido financiero de la información contable.

Se aplica el método inductivo a partir de las características a priori de la auditoría como aprendizaje y las a posteriori, derivadas de la experiencia profesional, con la finalidad de contrastarlas con un modelo que deriva de la teoría del control aplicada a las ciencias sociales y poder efectuar predicciones y formular nuevas hipótesis.

## **Conclusiones**

Se concluye que la auditoría –organizada como institución neocapitalista a través de organizaciones profesionales que emiten normas y dominada como práctica desde las grandes firmas profesionales transnacionales-

- desconsidera sus responsabilidades cognitivo-profesionales en el origen, desarrollo y diseminación de las crisis financieras,
- responde a intereses concretos de la financiarización y a los objetivos de los organizadores del sistema económico, desestimando las posibilidades analíticas de las sociotecnologías y obstruyendo la necesidad de constructos teóricos que conlleven un contenido develador y crítico y
- tiende a sustentarse en autodemandas burocráticas profesionales, vinculadas a los mercados financieros, más que a necesidades propias de los sistemas socioeconómicos.

Estas caracterizaciones impulsan marcos conceptuales que se presentan en sustitución de las teorías<sup>1</sup>, por lo que elaboramos la conjetura de que existe un rezago metodológico de la auditoría que desplaza su interés público y se centra en su función validadora. Concluimos en la necesidad del desarrollo de una teoría crítica del control social, aplicada en Contabilidad a través de la auditoría de cuentas y en reemplazo del exclusivo enfoque actual financiero sobre los procesos decisorios del mercado.

Postulamos asimismo la necesidad de un perfil integral del auditor que incorpore estas dimensiones mediante una teoría realista del conocimiento, una ética humanista y social para su práctica y una visión crítica del mundo posible y acorde con la ciencia y la técnica contemporáneas. Destacamos que la auditoría, está unidireccionada hacia los intereses del capital financiero y aplica autodefinidas “buenas prácticas”, las que son orientadas por las firmas transnacionales en base a criterios de rentabilidad económica. Al haber sustituido la teoría por la casuística, se ignoran necesidades epistémicas que permitan consolidar su rol social, para transformarse en herramienta de validación –desde la jerarquía del poder- de difusas realidades financieras que concluyen en crisis globales de las que no se hacen cargo los beneficiarios, sino los socialmente incididos.

## Prólogo

Últimamente el término auditoría ha explotado<sup>2</sup>. Además de las auditorías de cuentas, en la actualidad hay auditorías de salud, de iluminación, auditorías tecnológicas, ambientales, auditorías de calidad, de enseñanza, de la cultura, judiciales y muchas otras. Hay auditorías empresariales, ciudadanas, profesionales, científicas. Pero no sólo eso sino que comienza a diseminarse la idea de la auditoría social<sup>3</sup>. ¿Por qué ha sucedido esto? ¿Qué significa cuando una sociedad comienza a dar significancia a un servicio de comprobación y cuando más y más personas se

---

<sup>1</sup> Entiendo que en realidad es la peor clase de teoría, “... una teoría que ni siquiera intenta cometer errores, una teoría preparada para cualquier cosa. Si todo es igual de posible, no hay nada que suscite algún interés especial”, en Wilczek, F., (2016), El mundo como obra de arte, Drakontos, Critica, Barcelona.

<sup>2</sup> En los motores de búsqueda de Google el término control tiene casi 3.000M de entradas (casi 6,5M en el académico), vigilancia 71M (592m en académico) y auditoría casi 20M (en el académico 246m). Se puede plantear la conjetura de que es un término académico en tránsito de popularizarse.

<sup>3</sup> Entendida como control de las cuentas sociales en Perdiguero, T. y García Reche, A., (2005), “La responsabilidad social de las empresas y los nuevos desafíos de la gestión empresarial”, Universidad de Valencia

encuentran sujetas a verificación formal? Siguiendo a Foucault (2012) y Deleuze (1998) entendemos que la situación se vincula con las tensiones generadas por el desplazamiento desde la sociedad disciplinaria hacia la sociedad del control. De la disciplina de los cuerpos a la de la psiquis y a la erosión sistemática de la confianza que caracteriza a la sociedad de la transparencia<sup>4</sup>.

El nombre profesional del control en las finanzas es la auditoría de cuentas. Desde Weber (1967) se advierte que los procesos profesionales son burocráticos, por cuanto a mayor burocratización de una profesión mayor poder de legitimidad para avalar su campo de acción. Esa burocratización se basa en el saber formal, racional, propio de sociedades modernas y capaz del control social vía racionalidad instrumental, representada, en este caso, por el auditor profesional.

A nivel internacional, comienzan a aparecer grados crecientes de control con la emergencia del aseguramiento de calidad de la auditoría, tanto para organizaciones públicas como privadas (la auditoría de pares -peer review<sup>5</sup>).

Más específicamente sobre la problemática de este trabajo, Sunder (1997:126) reconoce que es el diseño institucional del sistema socioeconómico y político el que ha impuesto la auditoría. Sin embargo advierte que el origen de la misma es anterior al actual sistema: "Es incorrecto pensar que toda la auditoría externa es una creación de la regulación pública. Al contrario, tal regulación surge como una respuesta social en relación con los aspectos de bien público de la auditoría externa".

Y como telón de fondo del control está el poder, el control es delegado por el poder. Si "la Contabilidad conserva un cierto carácter menestral<sup>6</sup>, de actividad al servicio de algún señor y no al servicio de la humanidad en general"<sup>7</sup>, la Auditoría viene a ser un simulacro de la verdad para salvaguardar la credibilidad social de las

---

<sup>4</sup> Han, B-C., (2013), La sociedad de la transparencia, Herder, Barcelona, pp. 92: "En una sociedad que descansa en la confianza no surge ninguna exigencia penetrante de transparencia".

<sup>5</sup> A nivel de cuentas públicas el INTOSAI (Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, por sus siglas en inglés), una organización no gubernamental con un estatus especial con el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas (ECOSOC) ha dictado la ISSAI 5600 de Guía para revisiones entre pares. En las cuentas de las empresas, la IFAC (Federación Internacional de Contadores, por sus siglas en inglés) aprobó en febrero de 2004 la Norma Internacional de Control de Calidad 1, - ISQC 1, que tituló "Control de calidad de firmas que realizan auditoría y revisiones de información financiera histórica, compromisos de servicios relacionados y otros servicios de aseguramiento". Argentina ha adherido al régimen normativo IFAC.

<sup>6</sup> El término "menestral" deriva del lat. ministerialis, en el sentido de "empleado, dependiente y refiere a una persona que tiene un oficio mecánico".

<sup>7</sup> En "Últimas tendencias de la metodología de la Contabilidad". Revista Técnica Contable, año XXXV, N° 415. Julio 1983, pág. 253. Citado por Tua Pereda, J., (1993), en "La Contabilidad a través de sus definiciones", Medellín, Editorial CIAJF.

cuentas. Es en ese sentido que podemos decir que la Auditoría debiera permitir superar los sesgos de la Contabilidad.

En este contexto de la sociedad del control propietario, es que nos proponemos plantear una investigación a priori e introductoria sobre la teoría de la auditoría. No se trata de técnicas ni de procedimientos de constatación, tampoco de alternativas de opinión profesional, se trata de las bases sociocognitivas que permitan comprender, explicar e interpretar el marco institucional del proceso de la auditoría de cuentas.

### **Desarrollo.**

*“... todo el mundo considera su profesión como una encubierta subvención contra el paro,*

*un arbitrario y revocable derivado del producto social total*

*en favor del mantenimiento de las condiciones reinantes”*

Theodor W. Adorno<sup>8</sup>, 1963.

### **I.- Introducción y Antecedentes.**

La auditoría de cuentas se presenta en sociedad como una profesión<sup>9</sup>. Por lo tanto, la referencia de Adorno al conservadurismo es reveladora, predictiva y pertinente. Abarca tanto a los individuos (contadores públicos profesionales) como a las firmas de auditoría (organizaciones de socios profesionales). Razones existenciales y de supervivencia, en el primer caso, y motivos de acumulación rentística, de poder económico y de estructura del sistema de producción en el segundo, hacen que los desarrollos críticos en auditoría sean muy excepcionales (Sikka, P. et al: 1989) y no gocen de un mínimo de aceptabilidad ni académica ni profesional.

El conservadurismo o prudencia en la valoración es el contexto actitudinal del ejercicio profesional conformando la base ideológica del establishment en el mantenimiento de la situación epistémica actual de la Auditoría. Fue uno de los 14

---

<sup>8</sup> En “La ideología como lenguaje”, Taurus, Madrid, 1982, pág. 31.

<sup>9</sup> El Instituto Norteamericano de Contadores Públicos (AICPA), en 1983, la define como “Un examen profesional que pretende servir de base para expresar una opinión sobre la razonabilidad, consistencia y apego a los principios de contabilidad generalmente aceptados, de estados financieros preparados por una empresa o por otra entidad para su presentación al público o a otras partes interesadas”. La RT 37 FACPCE la reconoce como un trabajo o servicio profesional

PCGA sancionados en 1965 en Mar del Plata por la VII Conferencia Interamericana de Contabilidad y la VII Asamblea Nacional de Graduados en Ciencias Económicas. La normativa contable de la Argentina actual (2016) toma alguna distancia conceptual al proponer (RT FACPCE 16) que “los preparadores de estados contables deberían actuar con prudencia, pero sin caer en el conservadurismo”. Igual camino adoptan las NIIF cuando se impulsa el criterio de valor razonable de mercado y las NIA cuando priorizan el aseguramiento del riesgo.

La Auditoría de cuentas es un proceso metodológico de verificación de estados contables en base a dos tipos de censores: uno ontológico (verdad de la realidad) y otro metodológico (adecuación informe-normas). Desde la óptica del ejercicio profesional es un acuerdo contractual entre el auditor y el auditado para un trabajo que comienza con la formulación de un plan para delinear el alcance y los objetivos de la auditoría y una evaluación de riesgos consecuentes. A partir de allí, los auditores recopilan y analizan la evidencia de auditoría y se forman opiniones relativas a los controles internos, así como la fiabilidad de la información proporcionada por la dirección de acuerdo a normas específicas. A la conclusión de su trabajo, los auditores presentan un informe formal de expresión un juicio<sup>10</sup> profesional.

Es, entonces, una profesión, “una ocupación que monopoliza una serie de actividades privadas sobre la base de un gran acervo de conocimiento abstracto, que permite a quien lo desempeña una considerable libertad de acción y que tiene importantes consecuencias sociales”<sup>11</sup>. El subrayado es nuestro para indicar que la auditoría de cuentas es un trabajo privado, liberal y monopólico de una corporación profesional, que tiene un fundamento teórico implícito y repercusiones e incidencia social.

Por tanto es una actividad que presenta elementos tales como una formación educativa de alto nivel, una estructura organizativa, un cierto estatus, el desarrollo de una actualización continua, la búsqueda de autonomía, la adhesión a una ética específica y, fundamentalmente, integra el orden social por su influencia y vinculación con las estructuras de poder.

En el caso de las profesiones universitarias –que conforman un campo simbólico conflictivo en términos de Bourdieu (2003) - se basan en el empirismo –lo

---

<sup>10</sup> Por la traducción literal de “juice”, según el Glosario IASC y a pesar que en nuestro país se prefiere el término “opinión”.

<sup>11</sup> Fernández Pérez, J., (2001), en “Elementos que consolidan al concepto profesión. Notas para su reflexión”, Revista Electrónica de Investigación Educativa Vol.3, No. 1, 2001, disponible en <http://redie.uabc.mx/redie/article/viewFile/40/75>

que supone la existencia de teorías pertinentes- y si bien se alejan de la concepción etimológica de creencia<sup>12</sup>, se pueden advertir ciertos convencimientos sobre los núcleos temáticos (sobre el rol económico de la empresa, sobre la apropiación del valor, sobre la medición de la realidad, sobre la prevalencia del capital financiero, sobre las transacciones en el mercado, sobre el régimen de propiedad privada, etc).

Por ello es válida la pregunta sobre qué profesa –en el sentido de declaración pública- la profesión de auditor de cuentas?. Las posibles respuestas de los auditores son varias:

- están persuadidos de que es un trabajo socialmente útil y económicamente productivo;
- tienen fé en el orden social por lo que consideran imprescindibles y eficientes -per se- las acciones de control;
- tienen certeza de que el control es una necesidad empresarial de eficacia en las organizaciones;
- piensan que la propiedad –como derecho económico- debe ser controlada por delegación de sus propietarios;
- están convencidos de que las cuentas, la contabilidad y su rendición son necesarias para verificar las actividades;
- creen que la vida económica mejora con la auditoría porque la vigilancia aumenta la transparencia<sup>13</sup>.

Sin embargo, nuestra tesis es que estamos en presencia de una práctica que no se encuentra en busca de una teoría y que una ideología implícita ha tomado el lugar de la teoría de esa práctica. Ese conocimiento ideológico de la realidad social no está fundamentado en el itinerario lógico deductivo de la teoría, sino que se basa en consignas apriorísticas que encajonan la realidad. El propio mainstream, como tendencia dominante, reconoce el déficit y advierte que, en el tránsito de auditoría a aseguramiento, “queda pendiente la deuda de estructuras realmente teóricas que respondan a un pensamiento propio, y que reciban el reconocimiento de las comunidades tanto profesionales como académicas, así como su inserción en las disciplinas del conocimiento científico. En esto último lo contable (información

---

<sup>12</sup> La palabra profesión proviene del latín *professio*, -onis, que significa acción y efecto de profesar, creer, tener fé.

<sup>13</sup> La conocida frase de Perón, J. D., (1970), “El hombre es bueno, pero si se lo vigila es mejor” <http://www.pagina12.com.ar/diario/sociedad/3-1107-2002-01-23.html>

financiera, aseguramiento y control interno) todavía tiene un largo camino por recorrer”<sup>14</sup>.

## II.- Necesidad práctica e ideológica de una teoría.

Las “buenas prácticas”<sup>15</sup> se soportan en una ideología fundada en la visión de que la auditoría de cuentas, su génesis y su emergencia social es natural, propia, necesaria y conveniente para el desarrollo del sistema económico. Ese desarrollo implica satisfacer la demanda de control desde los intereses individuales, en los orígenes del capitalismo comercial, que se van ampliando hasta los múltiples stakeholders de la sociedad posmoderna). Se la considera entonces como una práctica formal de los negocios (presentar cuentas auditadas) en empatía con los objetivos de la sociedad del control y gana relevancia en la medida en que esta última desplaza a la sociedad disciplinaria. Esta visión de la auditoría es básicamente ideológica dado que descansa sobre el control privado de la propiedad (pública<sup>16</sup> y privada, nacional<sup>17</sup> e internacional<sup>18</sup>).

Esa visión contextualiza la auditoría de cuentas como una obviedad originaria del derecho de propiedad (control de los medios de producción) y emergente de la sociedad<sup>19</sup>. Por lo tanto, deviene en técnica, descalifica la necesidad teórica y entiende superflua la investigación crítica. La idea de que la Auditoría es originaria y natural, es decir histórica, se basa en el presupuesto de que el control forma parte de la administración de cualquier hacienda y el concepto de que es emergente de la

---

<sup>14</sup> Revista digital de aseguramiento, nov 2014, edic 3,

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/audit/revistadigital/RDANo3.pdf>

<sup>15</sup> Pueden verse –para un caso particular- el informe de PwC “Comités de auditoría: mejores prácticas para aumentar su efectividad”, disponible en <https://www.pwc.com/ve/es/auditoria-interna/assets/efectividad-del-comite-de-auditoria-baja.pdf>

<sup>16</sup> Los estados contables del BCRA son auditados por Price Waterhouse & Co SRL, filial argentina de PwC, una de las 4 BIG, que ofrece “servicios de Auditoría, Consultoría, Asesoramiento Impositivo y Legal y Outsourcing centrados en la industria, para generar confianza pública y crear valor para nuestros clientes y las partes interesadas”.

<sup>17</sup> Los estados contables de INVAP SA son auditados por Cánepa, Kopec y asociados, una filial de Crowe Horwath International, que se presenta como “la mejora alternativa a las cuatro grandes”, en [https://www.crowehorwath.net/uploadedfiles/ar/services/advisory/brochure\\_crowe%20horwath\\_low.pdf](https://www.crowehorwath.net/uploadedfiles/ar/services/advisory/brochure_crowe%20horwath_low.pdf)

<sup>18</sup> “En noviembre de 2014 se nombró a PricewaterhouseCoopers (PwC) como empresa de auditoría externa del FMI, siguiendo la rotación obligatoria con la firma Deloitte & Touche LLP después de 10 años”, ambas de las 4 BIG, [https://www.imf.org/external/spanish/pubs/ft/ar/2015/pdf/ar15\\_esl.pdf](https://www.imf.org/external/spanish/pubs/ft/ar/2015/pdf/ar15_esl.pdf)

<sup>19</sup> En palabras de Valderrama, “se origina como necesidad social, para aportar la transparencia necesaria a la documentación contable presentada por los responsables de las compañías, constituyendo un elemento de protección de los legítimos intereses de todos los usuarios de la misma”. Sánchez Fernández de Valderrama, J. L, (2003), Contabilidad, transparencia y gobierno corporativo, en revista Análisis financiero, Nro. extra 90

sociedad, se basa en que es la vida socioeconómica la que impulsa un grado de control acorde a los objetivos no del bien común de la sociedad, sino de los intereses de la comunidad de los negocios<sup>20</sup>. Como la auditoría está implícita en los negocios y el auditor le habla al capital para convencerlo de que fue correctamente administrado, no hay problema teórico, hay intereses y sólo son necesarios algoritmos, métodos procedimentales y experiencias prácticas. Si existe una ideología del control y si hay técnicas concretas y probadas para ello a qué, entonces, una teoría crítica?

Esta contextualización –que no se reduce al campo de lo profesional sino que abarca también lo universitario- debilita el estatus cognitivo de la Auditoría, es científicamente insuficiente y niega la pertinencia de una teoría de la experiencia. Sin embargo la filosofía de la ciencia, entre otros Bachelard (1984:87) y Althusser (1967:47) resalta el papel de la teoría. “Existe siempre una cierta predicción teórica que aguarda el hecho”, dice el primero. “La ciencia no puede plantearse problemas sino en el terreno y en el horizonte de una estructura teórica”, sostiene el segundo. La ausencia de predicción teórica de Bachelard y la insuficiencia en el planteo de problemas de Althusser se manifiestan en la auditoría en relación con las permanentes crisis del capitalismo financiero. Las teorías no son abstenciones ideológicas, sino un elemento constitutivo de los procesos sociales dado que la visión de un objeto o problema está siempre situada sobre un terreno y un horizonte teórico. Por ejemplo, cuál es el futuro de las cuentas y su auditoría en una sociedad informática?Cuál es en una estructura económica basada en PYME’s? como se concilian los intereses financieros con la auditoría socioambiental?.

Aristóteles consideraba las acciones humanas en un espacio tridimensional: \*la teoría, el conocimiento y la búsqueda de la verdad; \*la poiesis, el proceso creativo de realizar algo y \*la praxis, la acción de resolver problemas. La teoría es básicamente especulación sobre la acción de ver, inspeccionar, examinar, formarse una imagen. Casi podríamos afirmar que –por sus objetivos- la auditoría de cuentas es “sólo teoría”. Teoría, poiesis y praxis se conjugan en la condición humana y en la razón de la sociedad.

Las teorías se necesitan para dar respuestas a preguntas tales como ¿por qué existe la auditoría de cuentas? o ¿cómo se piensa y se ejecuta la auditoría? O ¿cómo afectan los cambios socioeconómicos a la Auditoría de cuentas?, Una teoría

---

<sup>20</sup> El propio CPCECF (hoy CPCECABA) emitió en 1993 y a través del Comisión de auditoría el informe 21: El contador público independiente y la comunidad de negocios, un análisis sobre los aspectos trascendentes de esta relación.

intenta explicar el hecho del control de las cuentas en un contexto social dado y consiste en:

- Un conjunto de definiciones que describen las variables que se van a utilizar (por ejemplo, cuales son los sensores del control);
- Unos supuestos que trazan las condiciones bajo las cuales se va a aplicar la teoría (por ejemplo, la existencia de un cierto orden social o la sustentabilidad organizacional);
- Algunas hipótesis sobre el comportamiento de estas variables;
- Predicciones que se deducen de los supuestos de la teoría, y que es posible contrastar con datos reales obtenidos de observaciones.

Una de las principales consecuencias de las teorías es que sirven para predecir hechos que todavía no han sucedido. De esta forma se puede comprobar si una teoría es correcta o no, y demostrar que la teoría es falsa, indicando en qué se equivoca, y de esta forma se pueden proponer teorías corregidas o nuevas. Por ejemplo, en Auditoría la teoría de la evidencia ha sido superada por la teoría del riesgo, que –a su vez- está cuestionada por la teoría del control social.

El tema tiene importancia si se trata de reformar una práctica establecida como conservadora. El estudio de la auditoría de cuentas no puede prescindir de indagar los aspectos críticos del conocimiento (sus porqué, sus relaciones con la estructura social y de poder, sus implicancias sistémicas, la economía política de su regulación, entre otras) si se pretende ampliar su consideración como necesidad del sistema económico y superar su desarrollo como una práctica técnica de revisión de cuentas. Esta actividad es profesional y, al menos en Argentina, materia legal de incumbencias exclusivas de los contadores públicos<sup>21</sup>.

Ese enfoque legal se complementa con normas profesionales específicas (las RT de la FACPCE que adoptan una visión internacionalista través de la adopción de las NIA<sup>22</sup>) para dar soporte al ejercicio profesional (se aplican las normas) y a la praxis educativa universitaria (se enseñan las normas). El encuadre resulta inacabado e

---

<sup>21</sup> La ley 20488 regula el ejercicio profesional en Ciencias económicas y se presenta como “eficiente instrumento para el mayor desarrollo del patrimonio nacional, tanto en su aspecto económico como cultural y se encuadra en las políticas nacionales 25, 32, 54 del decreto 46/70 de la Junta de Comandantes en Jefe”.

<sup>22</sup> Los ISA (NIA, por sus siglas en inglés) nacieron en los años 70 como fruto de la unificación y estandarización de las metodologías de auditoría, hasta entonces orientadas por los estándares de auditoría generalmente aceptados (GAAS = Generally Accepted Auditing Standards) [NAGA = Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas], principalmente en los Estados Unidos (US-GAAS) y en el Reino Unido (UK-GAAS).

insuficiente frente un objetivo epistémico y metodológico que aspire a aportar elementos para la comprensión multidimensional del espacio teórico de la auditoría:

- como institución del sistema económico<sup>23;24</sup> (y el auditor como censor público de cuentas privadas),
- como rol social (y el auditor como validador del régimen de apropiación privada del valor la confianza de mercado) y
- como conocimiento base para un trabajo regulado<sup>25;26</sup> (y el auditor como egresado universitario y profesional matriculado).

Existe un vínculo entre acciones e instituciones: "las instituciones –como la auditoría- que influyen en las acciones –la práctica habitual de la auditoría validada por normas profesionales- son, ellas mismas, el resultado de dichas acciones. Así, no podemos decir que las instituciones determinan las acciones ni que las acciones crean las instituciones, sólo que hay una dualidad –de interrelaciones- entre instituciones y acciones (las referencias a la auditoría son nuestras)". En el primero de los casos se utilizan herramientas de la economía política comprensivos de la evolución histórica de la Contabilidad como función de control de los sistemas socioeconómicos<sup>27</sup>; en el segundo se la analiza como praxis operatoria de la Contabilidad en el marco de un contrato de agencia; y en el tercero como proceso epistemológico bajo el esquema de práctica cognitiva.

Existe otra mirada posible desde una perspectiva social amplia de la Contabilidad y la concepción de racionalidad controladora adscripta al régimen de propiedad. Esta visión trasciende lo meramente procedimental e incorpora al menú clásico de estudios técnicos de auditoría, otros componentes tales como su caracterización histórica sí como la de los organismos emisores de las normas que regulan el servicio, las relaciones entre las normas y el poder en la concepción de la

---

<sup>23</sup> Puede, para el ámbito público, verse en FREY, B. S., (1994), "Supreme auditing institutions: A politico-economic analysis", en *European Journal of Law and Economics*, Volume 1, Number 3, 169-176. Un trabajo de interés sobre el rol institucional en una cultura diferenciada puede leerse en "Objectives of Financial Accounting for Islamic Banks and IFIs" and "Objective and Principles of Auditing", consulta en <http://www.aaofifi.com/objectives-acc.html> del 20 de octubre de 2010.

<sup>24</sup> Ver "Accounting as a legitimating institution", por RICHARDSON, A. J., en MACINTOSH, N. y HOPPER, T., (2005), "Accounting, the social and the political", Elsevier, Oxford, UK.

<sup>25</sup> SUNDER, S., (2005), "Teoría de la contabilidad y el control", Universidad Nacional de Colombia, Santafé de Bogotá, Colombia.

<sup>26</sup> BARNETT, R. (1992). En dónde están ahora todos los prácticos reflexivos?. En: *Improving Higher education*. SRHE and Open University Buckingham. U.K. (Capítulo 11). (Traducción: Lafourcade, P.)

<sup>27</sup> Fabio Besta (1891) define la Contabilidad como ciencia del control económico y defiende la idea de que las cuentas captan los valores de las cosas, bienes o elementos patrimoniales mensurables y sus variaciones, para luego transformarse en controlismo al dirigir la atención hacia el control de la riqueza hacienda.

independencia de criterio, la sociología de la organización profesional de la auditoría, las interrelaciones entre auditoría y consultoría, los papeles de la auditoría de cuentas en las crisis financieras, el ámbito social como base del desarrollo de la tarea, las hipótesis en que se sustentan las prácticas y sus proyecciones en el marco del sistema económico.

Estas áreas temáticas de vacancia posibilitan la apertura de nuevos campos de investigación tales como la globalización en auditoría<sup>28</sup>, la economía política de la auditoría<sup>29</sup>, la sociología de la auditoría<sup>30</sup> y la teoría de la auditoría como ritual social<sup>31</sup>

---

<sup>28</sup> Un estudio sobre si las opiniones del auditor se ven afectados por políticas de los gobiernos o influencias económicas del mercado puede verse, para el caso de China, en Hung Chan, K. (2006). El autor estudia la divergencia entre lo que podemos denominar “enfoque global” (preferencias de mercado por auditores no locales que garantizan el control transnacional de las cuentas) respecto de “enfoque nacional” (fomento de auditores locales, que tienen mayor dependencia económica de los clientes nacionales y están sujetas a una mayor influencia política de lo local). Curiosamente la investigación detecta que los auditores no locales, se inclinan a emitir opinión favorable sobre empresas locales auditadas para mitigar las pérdidas económicas probables (esta actitud está incidiendo en la crisis bursátil china de agosto de 2015) y que las empresas con opiniones favorables son más propensas a reemplazar un auditor no local por un auditor local que empresas con opiniones con salvedades.

<sup>29</sup> Seguramente el texto señero es el de Wallace, W., “The economic role of the audit in free and regulated markets”, *Research in accounting regulation*, Volume 17, 2004, pag. 267-298 en el que se hace enfoque en como la demanda de servicios de auditoría puede ser explicada y precedida por la teoría de la agencia, la información, las dimensiones de seguros de riesgo profesional, los subproductos de la auditoría, la naturaleza del proceso de auditoría, y los efectos de la regulación. Este enfoque resulta útil porque abarca todos los problemas de contabilidad y auditoría en un marco que reconoce la agencia y vincula las ganancias de las empresas de contabilidad con su legitimación. Una tesis interesante puede leerse en Owen, A. S., (2010) *The political economy of the accounting firm*. PhD thesis, University of Warwick, que presenta el desarrollo de una economía política de la contabilidad y las firmas de auditoría, destacando el rápido crecimiento de estas empresas y la falta de teorías apropiadas. Los economistas han aplicado la teoría de la agencia a las firmas de auditoría y la han acercado a través de la perspectiva de los costos de litigio, mientras que los sociólogos han estudiado la cultura de las firmas de contabilidad y usando conceptos como "legitimación" y "jurisdicción". Estos enfoques no reconocen la necesidad de estudiar las firmas de auditoría en el más amplio contexto de la Contabilidad y sus muchos problemas conceptuales y prácticos. Estos incluyen el marco conceptual, la independencia del auditor, la brecha de expectativas en auditoría, la contabilidad creativa y el fraude. Para el estudio de las firmas de auditoría en el contexto de lo que representa la tesis desarrolla un enfoque de economía política que hace hincapié en los conflictos entre los inversores, gerentes, trabajadores y el Estado. Este enfoque resulta útil porque abarca todos los problemas de contabilidad y auditoría en un marco que reconozca la agencia y vincule las ganancias de las empresas de contabilidad con su legitimación.

<sup>30</sup> Power (1995:317-338) argumenta que los compromisos metodológicos y normativos de la investigación sobre el criterio profesional limitan el abordaje de las dimensiones expresivas y persuasivas de trabajo de auditoría y propone una sociología de la técnica de auditoría en el que el "tecnicismo" es teorizado como producto del proceso de clausura foucaultiano más que como una característica evidente de la práctica de auditoría. El modelo de riesgo de auditoría, funciona más como una base de representación de la auditoría que como una tarea racional para guiar procedimientos en el campo. El autor propone desarrollar la dimensión simbólica y de justificación del proceso de auditoría, aún dentro de las limitaciones de su marco teórico, y reconoce que –a contrario de las propuestas normativas- la sociología de la auditoría invierte los supuestos cognitivos de investigación sobre el juicio de auditoría y reconsidera críticamente la cuestión de la experiencia del auditor.

<sup>31</sup> Power, M., (1997), “The audit society, rituals of verification”, Oxford, London.

que merecen ser incorporadas en los contenidos de una investigación contextual crítica.

### III.- Aproximaciones al estudio crítico de la auditoría.

Es por ello que este estudio introductorio puede leerse como una aproximación a los enfoques sociales en el amplio campo de la Teoría Crítica para concientizar sobre la necesidad de entender la Auditoría de cuentas trascendiendo la concepción técnico-profesional: legitimadora del derecho de propiedad y del rol de las empresas en la dinámica del sistema económico. Y reconocer que ese conocimiento es mediado tanto por la experiencia como por las praxis concretas de nuestra época y está orientado por intereses – principalmente económicos, extrateóricos y concentrados- que se mueven al interior del mismo<sup>32</sup>.

Esos intereses son sistémicos e institucionales y se concentran en pocas y grandes firmas de auditoría y consultoría transnacional que impulsan la idea de enmarcar conceptos (los denominados marcos conceptuales) en una concepción de trabajo profesional y de enfoques que separan al sujeto que contempla (el auditor o la firma) de la realidad contemplada (y representada en los estados contables). Este panoptismo (control delegado de los propietarios) conlleva una aparente ilusión de independencia en un contexto social dinámico y cambiante de la vida económica que excede a los intereses de las empresas y sus financistas y reclama prácticas compatibles con esas características.

Es en ese marco abarcativo en el que entendemos cómo se han ido modificando las organizaciones conceptuales de la auditoría desde la tríada “trabajo profesional”, “método”, “concepción subyacente”

<b><u>Modelo/Componente</u></b>	<b><u>Histórico Formal</u></b>	<b><u>Moderno Amplio</u></b>	<b><u>Actual</u></b>
Trabajo profesional	Revisión	Atestación	Aseguramiento
Método	Reglas	Procedimientos (muestreo)	Principios

<sup>32</sup> El proceso de legitimación de la auditoría puede leerse en Power (2003) quién discute una importante serie de contribuciones formativas de la investigación crítica y contextual en auditoría, principalmente la cuestión de la racionalidad en el proceso de auditoría y el complejo 'backstage' de la práctica, en torno a cuatro temas sustantivos: el proceso de auditoría y la estructura formal; la auditoría como negocio; la administración de los papeles de trabajo e imagen; nuevas auditorías. El autor señala la naturaleza de la construcción social de la opinión profesional. Power, M. K., (2003), “Auditing and the production of legitimacy”, en Accounting, Organizations and Society, Volume 28, Issue 4, may, pag. 379-394.

Concepción subyacente	Propiedad	Gestión	Riesgo
--------------------------	-----------	---------	--------

Fuente: elaboración propia.

No estamos hablando de cambios paradigmáticos dado que, según Kell y Boynton (1995:218) “El tránsito del examen de rubros hacia el examen de circuitos o ciclos operativos, en la detección de riesgos no es un elemento de cambios en el paradigma teórico sino de adecuación de procedimientos para minimizar los costos del riesgo profesional”.

La evolución histórica del concepto de auditoría reconoce etapas definidas y una en ciernes:

Etapas de asociaciones profesionales de control de cuentas (principios del siglo XIV, Consejos Londinenses en 1310) que se consolida a principios de la primera revolución industrial (segunda mitad del siglo XVIII), momento en el que la actividad comercial suponía transacciones múltiples de relativa magnitud y complejidad. En ese marco, la misión del auditor era detectar fraudes o engaños en los negocios. La auditoría se vincula con el Derecho y la titularización de la propiedad y de las transacciones económicas.

Etapas de la separación entre la gestión del capital y la propiedad del negocio. El auditor tiene una nueva actividad que es la de verificar y certificar la información de los administradores a través de la cuenta de resultados. En el año de 1935, nace la "auditoría interna. La auditoría comienza a solaparse con la Administración.

Etapas del énfasis en el control interno, aparecen nuevas tecnologías informáticas y de procesamiento masivo por volumen de transacciones. No sólo si la información contable refleja la imagen fiel de la empresa conforme a lo acontecido, y sino además el control del sistema interno de la empresa. Emergen las NAGAS, tiene su origen en los Boletines (Statement on Auditing Estándar – SAS) emitidos por el Comité de Auditoría del Instituto Americano de Contadores Públicos de los Estados Unidos de Norteamérica en el año 1948.

La teoría de la evidencia da soporte a la revisión mientras que la confianza es la piedra angular del aseguramiento y cómo y porqué las instituciones profesionales han modificado la sistematización del conocimiento desde las NAGA hasta las NIA´s. Por ello, tanto los intereses teóricos del positivismo y los extrateóricos del institucionalismo modelan las propias prácticas cognitivas y fijan las agendas profesionales de un determinado momento histórico. Hoy –en el tránsito desde la

auditoría al aseguramiento- la teoría del riesgo en auditoría y la globalización de normas pretenden asumir un valor teórico-cognitivo útil para organizar el conocimiento científico y los objetos de dicho conocimiento.

Nuestro interés es destacar la necesidad de una teoría social de la auditoría de cuentas, no a partir de sistemas teóricos cerrados, sino de un interés por la transformación del contexto social por medio de la praxis tradicional del control de cuentas cuya evolución es histórica.

#### **IV.- El enfoque de la práctica cognitiva en el marco de las tecnologías sociales.**

*“Después del examen,  
el auditor podría recomendar  
que los administradores modifiquen  
algunas cifras contables, métodos o revelaciones,  
amenazando implícitamente una opinión adversa, si estas recomendaciones  
no son aceptadas.*

*Al presionar al administrador para que altere los estados financieros,  
el auditor corre el riesgo de perder un cliente.*

*Una empresa siempre tiene la opción de despedir a su auditor  
en lugar de acceder*

*a sus exigencias con relación a los cambios en los estados contables y sus  
revelaciones”*

Sunder, (1997:191).

Tan práctica es la Auditoría de cuentas que el Banco Mundial emitió un Informe sobre el cumplimiento de normas y códigos<sup>33</sup> (ROSC por sus siglas en inglés<sup>34</sup>) en Argentina en la que se destaca (los subrayados son nuestros)

“j. La función de auditoría externa padece de varias debilidades, incluidas:

“# El ingreso a la profesión se basa sólo en una certificación universitaria (es decir la obtención de un grado de bachiller en contabilidad); en contraste, la buena

---

<sup>33</sup> Puede consultarse en [https://www.worldbank.org/ifa/rosc\\_aa\\_arg\\_esp\\_2008.pdf](https://www.worldbank.org/ifa/rosc_aa_arg_esp_2008.pdf)

<sup>34</sup> Reports on the Observance of Standards and Codes (ROSC).

práctica internacional también exige una certificación profesional sobre la base de un examen inicial y un número mínimo de años de práctica profesional);

“# El desarrollo profesional continuo (DPC) es tan solo alentado mientras que los “estándares internacionales lo exigen”; y

“# La ausencia de sistemas efectivos de verificación de la calidad para la profesión, con excepción de los sectores regulados, especialmente el sector bancario donde el Banco Central ha establecido un sólido sistema de inspecciones del trabajo de los auditores externos.

“k. La consecuencia es que algunos de los auditores externos podrían no tener la suficiente “capacidad técnica y la competencia profesional para satisfacer adecuadamente sus obligaciones. Es importante notar, por contraste, que el Brasil ha dado pasos para reforzar “las dimensiones mencionadas antes (requisitos de ingreso, DPC y verificación de la “calidad) en las prácticas de auditoría. De manera similar, México ha establecido un sistema “de certificación profesional que es exigido para todas las auditorías de las entidades de “interés público, lo que incluye un examen de ingreso y un DPC obligatorio. Sería “importante para la Argentina basarse en las experiencias de estos países como parte de sus “esfuerzos orientados a fortalecer las prácticas de auditoría”.

No hemos podido constatar si los CPCE y las universidades acordaron o cuestionaron las observaciones del ROSC.

Nosotros lo rescatamos sólo a los efectos de advertir el enfoque práctico de la profesión y habilitar el planteo de la Auditoría de cuentas como práctica cognitiva, que se entiende como un sistema dinámico de interrelaciones e interacción de los siguientes elementos

- Un conjunto de agentes con formación, capacidades y propósitos comunes, un colectivo de profesionales contadores públicos que interactúa entre sí a través de Universidades y Consejos Profesionales y con los usuarios de sus servicios.
- Un medio o contexto, habitualmente –pero no exclusivamente– relacionado con el sistema económico de creación de valor, del cual forma parte la práctica de la auditoría y que incluye la Sociedad y la Naturaleza, ésta última en la medida en que puede verse afectada por las acciones u omisiones de la propia práctica.

- Un conjunto de objetos –como las organizaciones, sus sistemas internos de control y sus estados contables trascendidos- que forman parte del medio social.
- Un conjunto de acciones que constituyen una estructura y que generan fines, tareas, representaciones, creencias, valores, normas, reglas y juicios de valor, destacándose
  - representaciones aceptadas del mundo que guían las acciones de los profesionales. Estas representaciones incluyen creencias (disposiciones a actuar de cierta manera compatible con el medio) y teorías (conjuntos de modelos de los aspectos económicos, financieros y patrimoniales del medio).
  - supuestos básicos que guían a los agentes al realizar sus acciones y que son necesarios para evaluar las representaciones. Esta es la estructura axiológica de la práctica. Pero los principios lo son en relación a cada práctica específica, no se trata de principios universales, absolutos e inmutables.

Esa práctica genera un producto simbólico: los informes de auditoría que acompañan los estados contables trascendidos a terceros y cuyo uso concreto merece ser analizado. Nadie se entusiasma para producir algo estéril, inútil, que no se usa, excepto que la remuneración sea muy interesante y necesaria (para ambas partes). Ese producto tiene una cierta aceptación social y es reclamado por los actores de la economía y los decidores del sistema social.

La concepción es compatible con el enfoque de la sociotecnología que propone utilizar conocimientos científicos con el fin de controlar cosas o procesos naturales, de diseñar artefactos o procesos, o de concebir operaciones de manera racional.

Este no es un concepto nuevo. Chapman (1984:13) nos advertía (quizás basado en haber detectado algunas macrotendencias del pensamiento sobre la Contabilidad en el sistema universitario argentino) “La interacción entre ciencia y técnica nos permite introducir un concepto nuevo, el de “tecnología”.... Se ha dicho que un cuerpo de conocimientos es una tecnología sí y solamente sí: a) es compatible con la ciencia coetánea y controlable por el método científico, y b) se lo emplea para controlar, transformar o crear cosas o procesos, naturales o sociales”.

A diferencia de la ciencia pura o aplicada, es propio de las tecnologías sociales que tengan un valor (o disvalor) social. La Sociedad<sup>35</sup>, su entorno natural y social, su política, economía y cultura, albergan a la auditoría de cuentas y la estimula (o desestimula) en su desarrollo y en su inserción efectiva. Los mercados de capitales financieros y la gestión pública y privada de las organizaciones han sido históricamente la mayor relación de la sociedad con la auditoría. No obstante, aparecen nuevas demandas de la sociedad para aceptar la Auditoría y aumentar su rol social protagónico: transparencia pública de la información contable, responsabilidad (accountability) en la gestión profesional del auditor, eficiencia social en la organización y aplicación del conocimiento, criterios de sustentabilidad ambiental y financiera de largo plazo, control público y organizacional para evitar fraudes económicos y corrupción, etc.

El enfoque nos permite aventurar la hipótesis de una Auditoría de cuentas que no sólo considere el mercado financiero sino la propia estructura de la Sociedad. Por ejemplo, si la Auditoría no satisface requerimientos de stakeholders como trabajadores, políticos y ONG medioambientales, se genera un disvalor social.

#### **V.- Un nuevo concepto para una vieja realidad: ANTIAUDITORÍA.**

Es precisamente la inclusión de la Sociedad como determinante teórico y a partir del desarrollo de la práctica cognitiva como herramienta metodológica, que se reconoce que la auditoría sustituye desarrollos teóricos por empirias basadas en “buenas prácticas”, que están determinadas y calificadas como tales por esquemas institucionales de desarrollo profesional sistémico y procíclico. Estas soluciones no son necesariamente consecuentes con las demandas sociales reales del tejido económico prevalente de las PYME´s<sup>36</sup>. Bajo este marco, el concepto de “antiauditoría” según Candiotti (1981:19) puede resultar útil como categoría de análisis de la incidencia del contexto sobre la teoría.

El neologismo puede ser entendido bajo tres acepciones: 1) como un sentimiento derivado del hecho vivencial del auditor, condicionante de su conducta e impulsor de su disconformidad en el ejercicio profesional; 2) como un contexto medioambiental que sobreestima el valor agregado social de la auditoría; 3) como un

---

<sup>35</sup> La Sociedad es uno de los componentes de la endecapla que Bunge (1985:35) propone para un sistema sociotecnológico junto con la comunidad profesional, el dominio, la filosofía, el fondo formal, el fondo específico, la problemática, el fondo de conocimiento, la metódica y los valores en “Seudociencia e ideología”, Alianza Universidad, Madrid.

<sup>36</sup> El nuestro es un país de PYMES que constituyen el 99,6% de las unidades económicas productivas y producen el 70% de todos los puestos de trabajo del país y el 40% del valor agregado, en tanto que las grandes empresas cuya cantidad es del 0,4% de la oferta representa el restante 60%.

estadio derivado del gap (brecha) entre la ortodoxia cognitiva y procedimental derivada de la educación universitaria y el ejercicio cotidiano de la profesión.

La literatura específica en Argentina lo aborda desde una visión profesionalista y basada en una caracterización de las empresas PYME's (conducción autoritaria o paternalista; falta de definición clara de las líneas de autoridad y responsabilidad; ausencia de sistemas administrativos y contables eficientes e integrados; deficiente sistema de información superior y ausencia de un control de gestión; inadecuado control interno; contabilidad crónicamente atrasada; personal insuficiente y pobremente remunerado; frecuentes crisis financiera; doble juego de contabilidad, para permitir la evasión fiscal y previsional; facturaciones irregulares y remuneraciones clandestinas con iguales propósitos; indiferencia por ordenanzas locales y normas operativas).

En base a este enfoque Canetti (2008:79) caracteriza a los entes económicos sólo con fines metodológicos, como: "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".

Los entes auditables cuentan con una estructura de personal, sistemas de información, procedimientos administrativos y cultura gerencial adecuados. Son de una envergadura mediana a grande, objeto de contralor por organismos reguladores, hacen uso de recursos de terceros que, como condición contractual, requieren la presentación de información contable mensual, bimestral, o trimestral, son 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. Son los que denominamos alfa.

El ambiente suele ser de pretensiones exageradas, actitudes hostiles del personal hacia toda forma de control o intromisión de un extraño ajeno, resistencia a recomendaciones que puedan significar más trabajo para el personal, o esfuerzo intelectual desusado, mayores costos, oposición al conflicto con criterios propios o con irreductibles tomas de posición y aversión por tener que hacer un gasto "inútil" (la auditoría misma).

En los entes no auditables, el empresario no otorga importancia a la tarea contable ni al atraso en la contabilidad por insuficiencia de personal que suele

colaborar en tareas operativas (cobranzas, gestión de crédito bancario, trámites, por encima de los de mera contabilidad), si el auditor encara la tarea material de registro contable, debe 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. 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, y es posible que encuentre errores o defectos que los vicien como elementos de juicio, por lo que debe insistir en que se los corrija y presenten como corresponda,

Esta caracterización implica asumir que la condición de auditabilidad es dependiente de la estructura de las normas. En auditoría la realidad es heterodoxa.

El concepto puede ser aplicado para analizar los aspectos contextuales que condicionan las competencias del profesional de la Auditoría y caracterizar distintos tipos de entes sobre los que se elaboran las conceptualizaciones teóricas de una sociotecnología. El contexto socioeconómico de antiauditoría es un elemento restrictivo en el enfoque tecnocrático pero de gran valor contextual en la teoría del control social.

Las normas que orientan el ejercicio profesional no pueden descontextualizarse del entorno socioeconómico, so pena de generar ineficiencias económicas (aparición de nuevos costos transaccionales y desbalanceo de la relación costo-beneficio), profesionales (concentración y segmentación de la actividad, burocratización, complejización) y sociales (inadaptación de la norma al contexto, rechazo social).

Así lo reconoce la Comunidad Europea “Las auditorías, junto con la supervisión y el gobierno corporativo, debería contribuir decisivamente a la estabilidad financiera, ya que aporta garantías sobre la veracidad de la solidez financiera de todas las empresas. Esta garantía minimizaría, en principio, los riesgos de incorrecciones y, por tanto, reduciría los costes de una posible quiebra que, de otro modo, repercutirían en los accionistas de una empresa y en la sociedad en general. Una auditoría sólida es un factor clave para recuperar la confianza del mercado, ya que contribuye a proteger al inversor y reduce el coste del capital para las empresas”.

Pero el tema no debiera quedar circunscripto a las actitudes de las firmas – guiadas por el principio universal de mercado sobre la maximización de los beneficios - sino que correspondería formular alguna hipótesis sobre la posibilidad de que haya

sido la propia génesis de las propias normas, alentadas por los interesados directos, las que –por insuficiencia metodológica<sup>37</sup> o por descontextualización<sup>38</sup>- pudieran haber impulsado las crisis emergentes. A título de experiencia histórica, baste mencionar que los socios de Price Waterhouse dirigieron el comité de la New York Stock Exchange – NYSE- que determinó en 1937 los denominados GAAP –principios de contabilidad generalmente aceptados<sup>39</sup>. Esta coalición de intereses entre firmas de auditoría y grandes empresas en los procesos internacionales de elaboración de normas es un tema de investigación no suficientemente abordado en los proyectos de investigación ni desarrollado en la literatura especializada<sup>40</sup>.

Con una óptica limitada al objetivo de restaurar el sistema financiero postcrisis y evadiendo el análisis de la responsabilidad del esquema de auditoría prevalente en la génesis de la crisis, lo plantea para Europa el Libro Verde “Política de auditoría: lecciones de la crisis”<sup>41</sup> cuando expresa “Las medidas adoptadas dentro y fuera de Europa como consecuencia directa de la crisis financiera se han centrado en la necesidad urgente de estabilizar el sistema financiero. Si bien el papel de los bancos, los fondos de inversión libre, las agencias de calificación, los supervisores o los bancos centrales se ha cuestionado y se ha analizado en profundidad en diversas ocasiones, hasta ahora no se ha prestado tanta atención a las posibilidades de mejora de la función de auditoría con vistas a contribuir a una mayor estabilidad financiera. El hecho de que numerosos bancos registrasen pérdidas astronómicas entre 2007 y 2009 en sus posiciones tanto en el balance como fuera del balance, no sólo plantea la cuestión de cómo los auditores pudieron redactar para sus clientes informes de auditoría sin expresar reservas (los resaltados son nuestros) con respecto a dichos períodos, sino también la adecuación y la suficiencia del marco legislativo actual. Por tanto, parece conveniente seguir debatiendo y analizando la función y el alcance de

---

<sup>37</sup> Un caso puede ser el registro y valuación de la remuneración a altos directivos con acciones propias de las empresas que administran.

<sup>38</sup> Como podría ser los riesgos vinculados a los nuevos instrumentos financieros y las operaciones fuera-de-balance en los bancos.

<sup>39</sup> Puede verse un interesante trabajo de análisis en Casal, A. M. (2011:131).

<sup>40</sup> En contrario, GARCÍA CASELLA, C. L. (2010:32-58) presenta un interesante y reflexivo trabajo en el que incluye un análisis de “hasta qué punto la llamada Internacional Financial Reporting Standards Foundation puede servir a la regulación de la información contable financiera respecto al Bien Común que intenta superar los Bienes Parciales de Sectores”. Su conclusión es que la alternativa globalizada es insuficiente –minimiza la participación del Estado que representa al interés común- e inapropiada –deja la regulación a la práctica del mercado de las firmas de auditoría.

41

[http://eurored.ccoo.es/comunes/recursos/99999/doc27544\\_com\\_2010\\_561\\_Libro\\_Verde\\_\\_Politica\\_de\\_auditoria\\_\\_lecciones\\_de\\_la\\_crisis.pdf](http://eurored.ccoo.es/comunes/recursos/99999/doc27544_com_2010_561_Libro_Verde__Politica_de_auditoria__lecciones_de_la_crisis.pdf)

las auditorías en el marco general de la reforma de la regulación de los mercados financieros”.

Más adelante, el mismo informe propone debate exhaustivo sobre las medidas que deben adoptarse para garantizar que tanto las auditorías de los estados financieros como los informes de auditoría se adecuen a los fines que persiguen y sobre la función del auditor, la gobernanza y la independencia de las sociedades de auditoría, la supervisión de los auditores, la configuración del mercado de auditoría, la creación de un mercado único para la prestación de servicios de auditoría, la simplificación de las normas para las pequeñas y medianas empresas (PYME) y las pequeñas y medianas sociedades de auditoría y la cooperación internacional para la supervisión de las redes internacionales de auditoría”.

El tema a debate incluye cuestiones como la determinación de los honorarios, la auditoría del auditor, el gobierno de las firmas de auditoría e inclusive la propia designación del auditor. La fuente bibliográfica citada expresa **“La Comisión (Europea) está considerando la viabilidad de un escenario en el que la función auditora sea la de una inspección legal, siendo el nombramiento, la remuneración y la duración del contrato responsabilidad de un tercero, una autoridad reguladora tal vez, y no la propia empresa”**. Quizás experiencias latinoamericanas –tan vituperadas por ciertas posiciones, aunque obviamente, no exenta de críticas- como la del revisor fiscal en Colombia, deban ser consideradas por el sistema globalizado.

## **VII.- El enfoque universitario en línea con el establishment.**

Pese a no poderse considerar aún un hallazgo de investigación<sup>42</sup>, es realmente relevante detectar -inclusive en universidades nacionales reconocidas- que las asignaturas universitarias sobre Auditoría de cuentas, recogen el enfoque normativo y procedimental y desatienden referencias a fundamentos y desarrollos teóricos, así como a los impactos profesionales de la globalización, que no forman parte –en general- de sus contenidos.

Las conclusiones provisionales de la investigación en curso revelan –sobre el estudio de diez programas de universidades públicas seleccionadas- que hay espacios comunes, tales como

- prevalece la denominación como auditoría (7/10) aunque algunas hacen referencia a ordinales de contabilidad (Contabilidad VII, p.e.);

---

<sup>42</sup> Hay una investigación en curso sobre contenidos teóricos e ideológicos de los programas de auditoría en las universidades argentinas.

- la referencias a la cuestión ética son mínimas (2/10), a pesar que existen referencias generales en las introducciones;
- no se incorpora la cuestión teórica (excepto en 2/10) ni siquiera se la cita en los contenidos mínimos y la ideología no se referencia en ninguno de los materiales analizados;
- todas (10/10) la definen como disciplina de alto contenido práctico inclusiva de todos los campos de aprendizaje de la carrera prevaleciendo los contenidos procedimentales y técnicos;
- se aplica el concepto de internacionalización (a través de las NIA's) (8/10) pero no se aborda el impacto de la globalización ni en las normas, ni en la estructura profesional ni en la prácticas consecuentes (1/10);
- el enfoque es esencialmente normativo (10/10).

### **Conclusiones (apresuradas).**

Los reconocidos como postulados<sup>43</sup> que dieron base al marco teórico de la auditoría fueron expost de prácticas aceptadas (reglas) y se basaron en la verificabilidad de los estados y datos financieros, en el contenido representativo de las afirmaciones, en la inexistencia de conflictos de interés entre el auditor y la gerencia de la empresa sujeta a Auditoría, en la ausencia de errores intencionados y de otras irregularidades anormales, en la existencia de un sistema de Control Interno satisfactorio, en la presentación razonable por aplicación estable de los Principios de contabilidad generalmente aceptados, en el principio de empresa, en la expresión de una opinión independiente y en la responsabilidad profesional.

Ese andamiaje conceptual, a pesar de constituir un avance respecto del positivismo y de las inconsistencias empíricas de su validez, no satisface el estado actual de mayores riesgos profesionales y más demandas específicas de un universo creciente de stakeholders. En esa línea hemos destacado (Gil, J.M., 2006) que “La necesidad de regular la sustentabilidad financiera (en el sentido de garantizar que los flujos futuros de fondos serán positivos) mediante una opinión profesional es una condición sistémica que aumenta la confiabilidad de la información desde la óptica exclusiva de los propietarios y los acreedores financieros, sin considerar el carácter de bien público del dictamen del auditor y las crecientes demandas de los stakeholders”.

Existe una fuerte tendencia internacional y global respecto de especializar la Auditoría de cuentas a partir de la licenciatura en contabilidad en una estrategia de reforzar la metapráctica. Esto permitiría consolidar el modelo de las “mejores

---

<sup>43</sup> Sharaf, H. A., (1971), La filosofía de la auditoría, Ediciones contables y administrativas, Bogotá.

prácticas” y delegar el otorgamiento de las competencias en las cuatro grandes firmas TN<sup>44</sup>. En nuestro país implicaría que los Contadores Públicos no tendrían -con su egreso universitario y el simple trámite formal de matriculación- el carácter de profesionales sino de licenciados, serían un insumo para los auditores, a lo que se accedería con exámenes y experiencia en los estudios de auditoría. Esto contraría la tradición argentina del título universitario de reconocimiento profesional. De esta manera, sería el establishment profesional el que tendría la última palabra respecto de la eficiencia de la práctica cognitiva y la acreditación de los conocimientos. Las Universidades –subordinadas al enfoque profesionalista- no parecen haber tomado nota de esta macrotendencia ni comprender la necesidad de investigar el desarrollo de una teoría de la Auditoría soportada en requerimientos sociales amplios.

Esa teoría debiera reconocer que, según Chapman (1970:753) la auditoría no es una garantía contra la perpetración de defraudaciones en la empresa y que la corrupción “... es producto de lo que puede denominarse el “régimen capitalista”, manifestaciones patológicas de la actividad económica privada, o –si se quiere de una ‘economía demasiado libre”.

La Auditoría se ha organizado –institucional y operativamente- sobre pautas ideológicas conservadoras basadas en la garantía y la seguridad del sistema de apropiación del valor y distribución hacia el capital financiero. Pretende, en nombre de los intereses que determinaron esa organización, intervenir funcional y técnicamente en el mundo financiero para asegurar un orden socioeconómico compatible con la política de la globalización. Su instrumento es el accionar de las 4 BIGS y su accionar se ha realizado en contacto con los modelos derivados de prácticas a las que se atribuye una racionalidad predominante. Esta racionalidad no reconoce las implicancias socio-ético-políticas y cotidianas de su quehacer, principalmente por sus impactos en las pymes. La Auditoría es un partícipe necesario en las recurrentes crisis financieras que sufren las economías y los países, las empresas y los trabajadores, los Estados y los ciudadanos.

El proceso hermenéutico de la práctica cognitiva y la acción profesional, necesita el trabajo del pensamiento reflexivo para descifrar el sentido oculto aparente y dar visibilidad a sus niveles de significación implicados en la información literal. En el «imaginario social», aparecen la ideología y la utopía de la auditoría como expresiones inevitables de un orden deseado. En cada situación concreta, la acción profesional es

---

<sup>44</sup> Deloitte & Touche; Ernst & Young; PricewaterhouseCoopers; KPMG.  
<http://www.economiayauditoria.com/2010/12/las-big-four-acaparan-el-959-del.html>, editado el 29 de diciembre de 2010.

el proceso hermenéutico interpretativo que puede develar los imaginarios sociales que contiene todo ejercicio profesional en instituciones conflictivas (ideología) que buscan, también, proyectos de transformación (utopía).

El profesional auditor de cuentas es más que un experto en Contabilidad porque no sólo detenta la racionalidad instrumental propia derivada de sus competencias –al igual que el experto- sino porque es portador de una racionalidad axiológica de valores derivada de la relación de su profesión con el bien común. Por eso, la Auditoría es bastante más que buenas prácticas. Y para ello necesitamos desarrollar una teoría que supere los algoritmos de la profesión e incluya los contenidos éticos y los intereses populares.

Hay indicios sobre el rol de las normas internacionales -que históricamente son aplicadas, por impulso de las “big four” y similares, con el eufemismo de “buenas prácticas”- en verdaderos escándalos contables. Estas praxis han posibilitado, y fomentan en la actualidad, el permanente desarrollo de los fraudes empresariales<sup>45</sup>, estafas bursátiles<sup>46</sup> a los fondos de pensión y burbujas financieras<sup>47</sup>.

Estas consideraciones mínimas sobre la temática implican que el tema ni es pacífico, ni es de esperar una respuesta eficiente y adecuada desde la economía global, ni siquiera desde las Universidades, cooptadas por los enfoques prevalentes.

Nuestra propuesta es que debiera acentuarse la investigación sobre si la auditoría es un tema técnico reservado a expertos, y por lo tanto se reduce a la aplicación de las buenas prácticas aceptadas como eficientes en un marco

---

<sup>45</sup> Como el caso Enron. Veáse diario Clarín del 17 de enero de 2003 bajo el título “EL CASO ENRON: LA MAYOR BANCARROTA DE LA HISTORIA DE EE.UU. Surgen pruebas de fraude en el escándalo Enron” donde podemos leer *“Fueron los investigadores del Congreso quienes divulgaron la carta que Watkins (vicepresidenta de Desarrollo Corporativo) envió a Lay (CEO de la Cía) en agosto. El documento eleva serias preguntas sobre hasta qué punto usted (Lay) y otros altos funcionarios en Enron y Andersen (la auditora de la compañía) estaban al tanto de las controvertidas transacciones financieras y prácticas contables que en última instancia contribuyeron significativamente a la caída de Enron”, escribieron los legisladores Billy Tauzin, presidente de la comisión de Investigación y James Greenwood, vice”.*

<sup>46</sup> Veáse en el New York Times del 22 de julio de 2002 bajo el copete “CRISIS ECONOMICA: NUEVAS DENUNCIAS DE MANIOBRAS FINANCIERAS. Se derrumban las acciones del Citigroup y JP Morgan. Las revelaciones hechas por el Congreso de que encubrieron los fraudes contables de Enron repercutieron de inmediato en Wall Street”: *Según documentos internos del Citigroup e investigaciones del gobierno de Estados Unidos, oficiales de crédito de alto rango del banco alteraron los números de una transacción con Enron realizada en 1999 para que la compañía energética pudiera ignorar ciertos requerimientos contables y ocultar su verdadero estado financiero. Concretamente, borrarón 125 millones de deuda de sus libros. Una maniobra similar fue llevada a cabo por el JP Morgan Chase —el banco que elabora el controvertido índice de riesgo país— y ahora ambos casos están en la mira del Senado. Los efectos de estas denuncias no se hicieron esperar: derrumbe generalizado en Wall Street y caída en picada de las acciones de ambas empresas: los papeles del Citigroup cayeron un 15,7 por ciento. Los de la Banca Morgan, 18,11%”.*

*“Sabían lo que hacía Enron, contribuyeron al encubrimiento y se enriquecieron con sus acciones”, denunció el senador Carl Levin, presidente de la Subcomisión de Investigaciones del Congreso.*

<sup>47</sup> Cuyo leading case ha sido seguramente la Compañía de los Mares del Sud en 1719 al amparo de John Law, reconocida como la South Sea Bubble.

deontológico dado; si es un problema metodológico referido al proceso de formación de una opinión profesional de interés público; o si es un problema político de organización y confiabilidad de los mercados financieros y profesionales. O si es todo ello en un solo conjunto.

Para esa dilucidación es imprescindible una teoría social del control de cuentas.

## **Bibliografía:**

Althusser, Louis. (1967). La revolución teórica en Marx. Buenos Aires: Siglo XXI. (Versión Original 1965)

Bachelard, Gastón. (1984). La formación del espíritu científico. Buenos Aires: Siglo XXI. (Versión Original 1938).

Bourdieu, P., (2003), El oficio de científico, Anagrama, España.

Bunge, M., (1985), "Seudociencia e ideología", Alianza Universidad, Madrid.

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

Canetti, M. M., (2008), "AUDITORÍA: CONSIDERACIONES SOBRE SU EJERCICIO PROFESIONAL EN ARGENTINA. ALGUNAS IMPLICANCIAS SOBRE SU ENSEÑANZA", Revista Contabilidad y Auditoría N° 27 – año 14 – junio, FCE UBA.

Casal, A. M., (2011:131), "La evolución de la auditoría de estados financieros", Revista D&G, Errepar, feb., T. XII.

Chapman, W. L., (1970), "Análisis de algunos antecedentes históricos de la defraudación en la actividad empresarial", Revista Administración de empresas, Ediciones Contabilidad Moderna, Bs. As., To. II

Chapman, W. L. et al, (1984), "La exposición veraz y razonable en los estados contables", en colaboración con otros autores, Ediciones Macchi, Bs. As.

Foucault, M., (2012), Vigilar y castigar, Siglo XXI, Méjico.

Fowler Newton, E., (2004), Tratado de auditoría, La Ley, Buenos Aires.

Deleuze, G., (1999) "Post-scriptum sobre las sociedades de control", en Conversaciones, Pre-textos, Madrid.

Lazzati, S. et al., (1981), Conceptos generales de auditoría, Ediciones Macchi, Buenos Aires.

García Casella, C. L., (2010:32-58), "Análisis de la IASC Foundation", en Revista de la FCE UBA Contabilidad y Auditoría Investigaciones en Teoría Contable N° 32 - año 16, dic.

Gil, J. M., (2006), Ponencia "El derecho contable como sistema de normas", XV FORO INTERNACIONAL DE LA UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL JUNTA CENTRAL DE CONTADORES, tema "RETOS DE LA CONTADURIA PUBLICA

COLOMBIANA FRENTE A LA GLOBALIZACION” los días 21 y 22 de septiembre de 2006, Santafe de Bogotá

Gil, J. M., (2011), “Globalización y auditoría: otra mirada”, Errepar, D&G, nro. 141, jun, T.XII.

González Colcerasa, L. H., (2010), Compendio de auditoría, Edicon, CABA.

Porter, W. T. y Burton, J. C., (1980), Auditoría: un análisis conceptual, Diana, México.

Power, M. K., (1995), “Auditing, expertise and the sociology of technique”, en *Critical perspectives on accounting*, Volume 6, Issue 4, ago.

Kell, W. G. y Boynton, W. C., (1955), Auditoría Moderna, Compañía Editorial Continental, México.

Sierra, G. y Orta, M, (1996), Teoría de la auditoría financiera, Mc Graw Hill, Madrid.

Sikka, P., Willmott, H. y Lowe, T., (1989), "Guardians of Knowledge and Public Interest: Evidence and Issues of Accountability in the UK Accountancy Profession.", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 2 Iss: 2.

Sunder, S., (1997), Teoría de la contabilidad y el control, Edición Universidad Nacional de Colombia, Bogotá, 2005.

Weber, M., (1967), El político y el científico, Alianza Editorial, Madrid.