

**APROXIMACIÓN A UN CAMBIO DE ENFOQUE DE LA AUDITORÍA  
TRADICIONAL HACIA LA AUDITORÍA HOLÍSTICA: UNA MINI REVISIÓN DE  
LITERATURA**

**INGRITH JULIANA MATEUS TRASLAVIÑA**

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD JAVERIANA  
FACULTAD CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVA  
CONTADURÍA PÚBLICA**

**2015**

## Tabla de contenido:

RESUMEN:.....	3
PALABRAS CLAVE: .....	3
INTRODUCCION: .....	3
1. EL CONTEXTO GLOBAL DE LAS EMPRESAS .....	5
2. ANTECEDENTES DE LA AUDITORÍA .....	6
3. AUDITORÍA INTEGRAL Y SUS CONSIDERACIONES.....	8
4. HACIA UN ENFOQUE HOLISTICO DE LA AUDITORÍA .....	12
CONCLUSIONES.....	17
Bibliografía.....	18

*Aproximación a un cambio de enfoque de la auditoría tradicional hacia la auditoría holística:  
Una mini revisión de literatura.*

Ingrith Juliana Mateus Traslaviña<sup>1</sup>

**RESUMEN:**

La complejidad del mercado mundial en el que se ven inmersas las empresas, requiere de decisiones acertadas, basadas en información confiable y oportuna que permita afrontar los retos de un mundo globalizado y su futuro inmediato, donde las exigencias y expectativas hacia un proceso de auditoría son altas.

Dado lo anterior, el presente artículo tiene como objetivo proponer un enfoque de auditoría holística, basados en los requerimientos de información donde se evalué las organizaciones y su entorno dinámico. Para tal fin se utilizarán referentes teóricos que permitan comprender la evolución de la auditoría a través del tiempo, como la auditoría tradicional que en principio se enfoca en emitir una opinión sobre las aseveraciones contables y detección de fraude, así como también la auditoría integral cuyo enfoque está basado en la implementación y ejecución de una suma de auditorías y por consiguiente dejando de evaluar la organización como un conjunto sistemático e integrado de información que tiene relación entre sí y su entorno, no permitiendo establecer las posibles afectaciones a la entidad, escapándose así hechos relevantes que pudieran afectar el negocio. De dicha revisión se puede concluir que es requerido un cambio de enfoque de la auditoría, que genere un análisis estratégico de las grandes compañías, brindando como valor agregado herramientas que le permitan a la alta gerencia el examen de la entidad como un todo, para la adecuada toma de decisiones con el fin de afrontar los efectos globales.

**PALABRAS CLAVE:**

Globalización, auditoría tradicional, auditoría integral, auditoría holística, compañías.

**INTRODUCCION:**

La globalización es un fenómeno de afectación mundial, el cual interviene en la estabilidad de las empresas que compiten en un mercado global, es por tal razón que la relación empresa y entorno ha permanecido dinámica ya que tienen una afectación mutua. Las compañías requieren gracias a este suceso un informe que le permita identificar variables cualitativas y cuantitativas

---

<sup>1</sup> Estudiante de Contaduría Pública Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas, Pontificia Universidad Javeriana.

de su organización las cuales se puedan utilizar como herramienta de análisis, con el propósito de examinar adecuadamente su entorno y de esta manera tomar las decisiones pertinentes con la finalidad de afrontar el futuro inmediato.

Frente a lo anterior, actualmente se ha querido abarcar otros enfoques de auditoría que aporten más a la entidad a la luz de los requisitos y retos de la globalización, ya que mediante un enfoque tradicional esto no se está logrando. Todo esto en razón a que la auditoría, desde sus orígenes, ha estado encaminada hacia el objetivo de presentar ante los interesados de la información empresarial, un informe donde se emite mayor seguridad sobre lo incluido en los estados financieros, la detección de fraudes y errores. Respecto a lo anterior Marques (2001) afirma:

El enfoque tradicional de la auditoría basado en la existencia de controles, en las transacciones todo ello desde una óptica de contabilidad es un abordaje reduccionista, sin la posibilidad de abarcar un concepto de auditoría más relacionado con el futuro que con el pasado. (p.44)

Respecto a la necesidad planteada entonces, sobre un cambio de enfoque en la auditoría tradicional, algunos autores proponen la auditoría integral, la cual se caracteriza por integrar diferentes tipos de auditoría y por consiguiente estudiar la entidad de forma separada. Este enfoque tiene detractores quienes mencionan que no se puede analizar la entidad de manera desintegrada debido a que la organización tiene una interrelación constante de sus áreas internas al igual que con el entorno. Entonces si se busca estar preparados para afrontar la globalización presente en el ambiente, no tendría sentido considerar que esta es un aparte de la organización, por consiguiente un enfoque integral no daría respuesta a la necesidad principal que es afrontar el entorno global de las entidades.

Expuesto lo anterior se hace una aproximación a un enfoque holístico en auditoría, el cual a diferencia del tradicional plantea un análisis más allá del financiero denominado estratégico con el fin de identificar amenazas y oportunidades internas como externas que albergan a la entidad. Este enfoque holístico a diferencia del integral, se basa en el principio de que la organización no se puede estudiar o analizar de forma separada a sus otras áreas y a el entorno, generando así una respuesta a la necesidad actual de emitir un informe que vaya más allá de lo financiero y que a su vez permita tomar decisiones oportunas para hacer frente a la globalización.

El presente trabajo se realizó a partir de la revisión de artículos de literatura de experiencias de varios países, indexados en su gran mayoría. Como primer paso se realizó una selección de los textos que aportan a la tesis, los cuales seguidamente fueron analizados mediante la elaboración un resumen analítico educativo (RAE), esto con el propósito de definir el aporte de cada artículo a la investigación y su inter-textualización con otros autores.

El objetivo del presente artículo es exponer la necesidad de un cambio de enfoque de auditoría tradicional hacia un enfoque holístico, basados en las necesidades de las organizaciones

al requerir un acompañamiento estratégico que les permita tomar decisiones sobre bases consistentes, como lo es el conocimiento del negocio a nivel interno como externo, permitiéndoles a afrontar un entorno global con exigencias o requerimientos cambiantes

Para cumplir el objetivo mencionado anteriormente del presente artículo se divide en 4 apartados: 1. El contexto global de las empresas, 2. Antecedentes de la auditoría, 3. La auditoría integral y sus consideraciones, y finalmente 4. Hacia un enfoque holístico en auditoría.

## **1. EL CONTEXTO GLOBAL DE LAS EMPRESAS**

Las empresas y su entorno tienen una relación dinámica, dentro de la cual uno de los factores que genera cambios es el fenómeno denominado globalización, el cual no pasa desapercibido para las compañías en especial para las de gran tamaño, generando posibles situaciones que impactan el negocio en marcha de las mismas. Con el fin de conocer el contexto global al que se enfrenta las compañías, se debe hacer una introspección sobre este fenómeno para así comprender la relación del mismo con las empresas.

El término globalización actualmente tiene muchas definiciones dependiendo del área en que se busque estudiar su desarrollo, en este caso se hablará desde la perspectiva económica, de este modo podemos definir globalización como: “el conjunto de transformaciones, principalmente antropológicas, que en todo sentido cambia el modo de las relaciones humanas y sociales.” (Montilla, 2005, p. 106) y como “un proceso de integración entre países donde fluyen las mercancías, el trabajo y los capitales” (Torres, 2011, p.169)

Históricamente el proceso de globalización actual tiene sus orígenes después de la primera y segunda guerra mundial, conflictos que trajeron consecuencias como las crisis económicas y problemas sociales. Las problemáticas de la posguerra se resumen principalmente en una paralización del comercio, un desequilibrio de la industria y un sistema financiero alterado. Es en esta época mitad del siglo XX cuando empieza a esclarecerse y a generarse un nuevo “orden mundial”, trayendo consigo la creación del Sistema Monetario Internacional, acuerdos como el de Bretton Woods, Fondo Monetario Internacional y el Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento y. Esto lo afirma Boerner (2007) al precisar:

*Thanks to the visionaries of the time, global approaches were taken to prevent the ruinous trends of the Great Depression and the horrible lessons of global war. Out of the postwar ashes came the Bretton Woods Agreements; the formation of the United Nations (beginning with just 15 allied nations of World War II); the Bank for International Settlements; a succession of free-trade treaties between nations and among regional blocs; the World Bank; and the General Agreement on Tariffs and Trade (the first version developed in 1947), which evolved into today's World Trade Organization with 110 nations participating. From the late-1940s through the 1960s and beyond, we began to take for granted the free flow of people, goods, capital, ideas, and political ideals across national borders, even if not always comprehending the changes taking place in our daily lives. (Boerner, 2007, p.37)*

Como se observó después de los sucesos vividos a nivel mundial y que marcaron drásticamente la historia, se consolidó un nuevo “orden mundial”, el cual generó a nivel global una sincronización de los sistemas de información para los mercados capitales, sistemas bancarios, flujos de inversión, dando vía a un mercado libre bajo un marco o esquema de convivencia financiera para prevenir dificultades en un futuro cercano, y permitiendo así la interacción económica de los países a nivel mundial. Kenwood & Loughheed (citado por Torres 2011) afirma que “Desde mediados de los años cuarenta del siglo XX se presentó una renovación de la economía global.”. Todo esto lleva a que el proceso de globalización se contextualice en un mundo capitalista, en el que resalta la revolución tecnológica y una globalización económica, inmersa en las expectativas de la sociedad que la ha llevado a una filosofía consumista. Es precisamente las compañías quienes entran a satisfacer dichas necesidades de la sociedad; comenzando así a generarse mercados en los que existe un intercambio económico de servicios y bienes productivos.

De acuerdo con lo anterior, las grandes empresas requieren información con el propósito de analizar adecuadamente y utilizarla en beneficio para su desarrollo económico y en virtud que la globalización ha llevado a la sociedad a un avance en la que hay una intercomunicación mundial mediante de redes tecnológicas, que han hecho que las compañías no únicamente piensen y realicen sus negocios a nivel local sino que se expandan traspasando fronteras e internacionalizándose, es decir, su mercado se ha ampliado a nivel global pero así mismo se ve afectada por el entorno, dado que no es lo mismo realizar una comparación entre entidades de un mismo sector a nivel local que a nivel internacional cuyas connotaciones pueden ser diferentes . “El desarrollo de la economía ha estado ligado al aprovechamiento de ventajas comparativas por los diferentes países e industrias, lo cual ha impulsado a redimir las bases de la competencia a nivel mundial.” (Quiroz, 2000, p. 176).

Así, hemos identificado que las grandes compañías se ven afectadas por el entorno global, en un ambiente altamente competitivo en el que gracias al conocimiento y desarrollos tecnológicos se adaptan a las necesidades de la sociedad, con el fin de cubrir dichas necesidades de la comunidad global. Pueden existir variables cualitativas y cuantitativas que las grandes compañías deben utilizar como herramientas para la organización de la información, con el propósito de analizar adecuadamente su entorno y de esta manera tomar las decisiones pertinentes con la finalidad de afrontar el futuro inmediato.

## ***2. ANTECEDENTES DE LA AUDITORÍA***

Es importante revisar la evolución de la auditoría, con el fin de contextualizar como ha sido su progreso desde sus inicios hasta la actualidad, lo cual permitirá evaluar si es adecuada la respuesta que esta rama de la contabilidad brinda a las organizaciones para afrontar los retos que emergen de un entorno cada vez más globalizado.

La actividad de auditoría y supervisión estatal se originan en tiempos lejanos, para ser más precisos en el Egipto antiguo 3000-2000 a. C, donde predominaba la economía natural, es decir aún no había industrialización como tal. En esta época se creó el registro, ya que debido a la gran cantidad de operaciones efectuadas entre los habitantes era muy difícil confiar en su memoria, este mecanismo contable se implementó con el fin de tener mayor control y conocimiento por parte de los dueños de los bienes intercambiados y sus excedentes generados de la misma actividad de trueque, el registro también se utilizaba para evitar desfalcos en la construcción de obras públicas. Gracias a estos hechos se afirma que la auditoría surgió al mismo tiempo que la contabilidad.

En los tiempos modernos (siglos XVIII – XIX ) la auditoría empezó a tomar importancia en Inglaterra, debido a que las entidades de estas épocas tuvieron un gran crecimiento en su nivel organizacional así como sus transacciones, acarreado consigo la obligación de implementar mejores prácticas de contabilidad y de auditoría especialmente. Lo anterior conlleva a que esta actividad se extendiera al resto del mundo (Villardefrancos, 2006)

En esta misma época los registros y la contabilidad de hacienda pública, eran aprobados después de su lectura y exposición a los interesados, de este modo se buscaba generar certeza de la veracidad de la misma a las personas que oían dicho informe. Gracias a lo anterior se reconoce la importancia y el surgimiento del término de auditoría en Inglaterra el cual

Etimológicamente proviene del latín *audīto* - *ôris*. En inglés el verbo *to audit* significa verificar, inspeccionar y también posee la acepción de intervención y ajuste de cuentas, mientras en español su significado se refiere a quien tiene la virtud de oír. (Montilla, 2005,p.90)

Después de observar los antecedentes de la auditoría, podemos concluir que desde sus inicios hasta la actualidad ha estado inmersa en un proceso de evolución ligado a la normatividad que la regulan, se puede evidenciar esta actividad se quedó enmarcada en la revisión de tradicional de la información financiera, detección de fraude y errores, y en algunos casos en la revisión de control interno

Actualmente las organizaciones, como se mencionó en el primer tema de este artículo, están inmersas en un proceso de globalización que trae consigo unos riesgos y variables que afectan las empresas y su continuidad en el mercado, lo cual genera que los directivos encargados de la toma de decisiones en las organizaciones requieran cada vez más un informe que vaya más allá de una opinión sobre las aseveraciones de los estados financieros, detección de errores y conocimiento del control interno, es decir un cambio de enfoque en la auditoría tradicional. Con el fin de complementar la anterior afirmación Marques (2001) menciona que:

En una economía global ¿continúan siendo válidos los procedimientos de auditoría basados en el riesgo de auditoría relacionado con el ciclo de transacciones? ¿Habrà necesidad de ruptura con los métodos de auditoría tradicionales? O dicho de otra forma, ¿la comprensión del negocio de la

entidad auditada, así como la comprensión de su relación con el entorno, puede llegar hoy a alcanzarse a través del enfoque tradicional de auditoría basado en los riesgos considerados con las existencias de los controles? ¿La comprensión de las estrategias del cliente para sobrevivir en un mundo en turbulencia, el análisis de las mismas, la comprensión del sector en que el cliente se encuentra inmerso no será hoy más importante que el conocimiento individualizado del hecho de la transacción? Es decir, ¿el conocimiento de la estrategia competitiva no será, en el futuro, el telón de fondo que deberá guiar a la auditoría de los estados financieros? (p.40)

Frente a lo mencionado anteriormente, es notorio que busca mediante esta serie de preguntas, crear conciencia de la necesidad de un cambio de enfoque tradicional en auditoría, mencionando que es necesario para “sobrevivir en un mundo de turbulencias”. Lo que se propone es una auditoría que brinde apoyo a las organizaciones y les permita conocer la posición de la entidad en el entorno global al que se encuentra inmersa y así tomar las decisiones adecuadas para mitigar el impacto de los efectos de este fenómeno denominado globalización sobre la organización. Con el fin de complementar lo mencionado Montilla (2005) afirma que:

Es hora de romper el statu quo de la auditoría, de no caminar de espaldas a las realidades de la organización, de liberarse de la idea atávica de que la auditoría únicamente se ocupa de otorgar la razonabilidad de los estados financieros, bajo la óptica macroeconómica de los hechos financieros. (p. 84)

Con el fin de plantear nuevos enfoques que den respuesta a la situación expuesta anteriormente, se ha propuesto inicialmente un modelo denominado Auditoría integral, el cual se conoce por querer ampliar la información presentada a la empresa a través de la suma distintos tipos de auditoría, este modelo ha tenido tanto posiciones a favor como detractores

### ***3. AUDITORÍA INTEGRAL Y SUS CONSIDERACIONES***

Como se evidenció en el primer apartado, dentro de las consecuencias de la globalización está el aumento de las relaciones entre países y entre sus respectivas entidades, se hace cada vez más necesario ser competitivo en el mercado de bienes y servicios en el que se encuentra inmerso la entidad, esto se logra analizando la empresa de manera estratégica. La auditoría integral se expone como el apoyo suficiente para las entidades que se encuentran inmersas en un proceso de globalización, debido a que se argumenta que esta abarcaría de manera más completa temas adicionales a los analizados por una auditoría meramente contable o tradicional, esta y algunas otras razones son expuestas por quienes apoyan la auditoría como por ejemplo Quiroz (2000) quien menciona que:

La Auditoría Integral encarna un modelo de control completo, susceptible de entregar una seguridad razonable como se requiere a los inversionistas y terceros, sobre la idoneidad de las operaciones económicas, la fidegnidad de los estados financieros, la eficiencia y eficacia de la gestión administrativa y de los procesos decisionales, el aprovechamiento de oportunidades de negocios, la competencia y calidad de los productos, la evaluación del impacto ambiental y la neutralización de riesgo. (p.178)



Entonces la auditoría integral, para algunos autores se plantea como una herramienta que podría ayudar a la toma de decisiones de las partes interesadas, con el fin de hacer frente a su futuro inmediato y contrarrestar los efectos de la globalización. Vega (2006) la define como:

El proceso de obtener y evaluar objetivamente, en un período determinado, evidencia relativa a la información financiera, al comportamiento económico y al manejo de una entidad con el propósito de informar sobre el grado de correspondencia entre aquellos y los criterios o indicadores establecidos o los comportamientos generalizados. La auditoría integral engloba e implica efectuar una auditoría financiera, una auditoría de cumplimiento, una auditoría de control interno y de gestión. (p.29)

Frente a lo anterior se puede concluir que la auditoría integral plantea una metodología donde se suman o se realizan diversos tipos de auditoría, las cuales definen cuál sería el alcance de este enfoque, para dar mayor contextualización sobre sus objetivos principales, (2006) los expone como:

Determinar, si los Estados Financieros se presentan de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Determinar, si el ente ha cumplido, en el desarrollo de sus operaciones con las disposiciones legales que le sean aplicables, sus reglamentos, los estatutos y las decisiones de los órganos de dirección y administración.

Evaluar la estructura del control interno del ente con el alcance necesario para dictaminar sobre el mismo.

Evaluar el grado de eficiencia en el logro de los objetivos previstos por el ente y el grado de eficiencia y eficacia con que se han manejado los recursos disponibles.

Evaluar los mecanismos, operaciones, procedimientos, derechos a usuarios, responsabilidad, facultades y aplicaciones específicas de control relacionadas con operaciones en computadora.

Evaluar el impacto medioambiental producido de manera directa o indirecta por empresas que presentan un perfil ambiental diferente, condicionado por los riesgos aparentes asociados con sus procesos y productos; la edad, historia y estado de una planta, el marco jurídico en el cual opera. (p.30)

Respecto a los objetivos citados, se puede afirmar que la auditoría integral tiene un enfoque multi-disciplinar, con esto se quiere decir que, abarca aparte de aspectos financieros, aspectos como cumplimiento legal, de control interno, sistemas de información, y medioambientales, consigo creando una característica principal digna de esta actividad y es que se realiza de forma separada sin tener en cuenta la entidad y el entorno como un todo, es por esta razón y otras más que se verán a continuación, porque la auditoría integral ha tenido detractores los cuales afirman que esta actividad no es suficiente para apoyar la toma de decisiones de las partes interesadas en un contexto globalizado. Con el fin de apoyar lo mencionado, Vilorio (2004) menciona que:

La suma de diversos tipos de auditorías, con el objetivo de emitir una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros, la efectividad y eficiencia de la gestión, el acatamiento a las leyes y normas, y otros, ha tenido detractores, los cuales califican a la auditoría integral como un salto al vacío, argumentando, entre otras razones, el hecho de que se pretende que con la auditoría integral se garantice a terceros la actuación de una organización desde las perspectivas de eficiencia, efectividad, economía, ética y medio ambiente; así mismo, no existen normas que regulen el tipo de informe que se emitirá. (p.90)

Por otra parte como lo menciona Viloría, un punto de desacuerdo de esta auditoría es el hecho de que no existen normas que regulen el tipo de informe que se emitiría y que regulen esta actividad como tal, de existir haría de este un enfoque más estable, en este sentido Bermúdez (2000) menciona:

Para convertir la Auditoría Integral como un modelo sólido de servicio, se debe establecer su marco conceptual, donde se describan los elementos fundamentales y principios generales que gobiernan este servicio. Los objetivos de establecer un marco conceptual para la auditoría integral son:

- a. Establecer estándares o normas que guíen a la contaduría pública en una práctica armonizada y a las instituciones profesionales en el control de calidad de la auditoría integral.
- b. Ayudar a la contaduría pública en el desarrollo de futuras normas o principios generales para la auditoría integral.
- c. Ayudar a los usuarios de la auditoría integral a una cabal comprensión o interpretación del alcance de una auditoría integral y su práctica armonizada.
- d. Presentar a los contadores públicos un modelo de informe para la auditoría integral que lo guíe en sus prácticas profesionales. (p.81)

Con el fin de apoyar lo afirmado por los dos autores mencionados anteriormente, Vega (2006), plantea:

Para que el ejercicio de la auditoría integral se desarrolle en un ambiente controlado, es importante conducirla dentro de un concepto de normas, que provean una estructura, como la posibilidad de pronosticar los resultados. La implementación de normas ayudaría a desarrollar una auditoría de alta calidad, respondiendo a las necesidades de complementar tareas difíciles en forma oportuna, evitando formar juicios prematuros basados en información incompleta por la falta de tiempo, así mismo, establecen orden y disciplina, produciendo auditorías efectivas, garantizando la veracidad de los hallazgos y el soporte adecuado para las recomendaciones, consecuentemente habrá una mayor aceptación por parte de la gerencia. (p.30)

Otra crítica de la auditoría integral es que ha generado debates referente a la capacidad técnica del auditor para que pueda abarcar todos estos temas (medioambientales, sistemas, legales), que propone esta nueva metodología, ya que tendría que valerse de servicios externos o consultar un experto en temas como lo son por ejemplo el medio ambiental, sistemas de información, y demás que considere. Suponiendo que se valdría de esta opción se entraría en otro debate, y es, bajo

responsabilidad de quien de todos estos expertos recaería la dirección y responsabilidad de la excelente ejecución de la auditoría.

Entre los argumentos expuestos por los detractores de este modelo de auditoría, está la crítica a la metodología que propone este enfoque, ya que plantea ejecutar dicha actividad en forma separada, dividiendo la empresa por áreas para posteriormente evaluarlas. Dado que cada uno de los procesos de una compañía tiene interrelación entre sí, es necesario que la evaluación sea congruente bajo el mismo esquema, motivo por el cual al realizar una auditoría dividida por segmentos no permite tener un objetivo común, desenfocándose así de una opinión sistémica acerca de la posición financiera y organizacional, así como también no conlleva a obtener elementos de juicios suficientes para la toma de decisiones.

Otro de los argumentos expuestos por los detractores de la auditoría integral, y quizás uno de los más importantes, es que dicho enfoque no tiene en cuenta la entidad como un sistema abierto que está en constante relación con su entorno global. De este modo no le permite a la organización conocer su posición ante dicho ambiente al que se encuentra expuesto, generando como efecto no poder tomar decisiones pertinentes con el fin de afrontar los efectos de este fenómeno. Los cuales a su vez generan una perturbación de las áreas internas de la entidad, ya que lo que suceda en cada una de las partes influirá del mismo modo a las demás, de esta forma perjudicando la organización en general y no solucionando el problema de fondo. Frente a esto Montilla (2005) menciona que:

La auditoría de una organización debe ser una sola, presentada en un único informe que condense el trabajo de todos los enfoques de la auditoría, más allá de lo que se conoce actualmente como una auditoría integral (...). La auditoría debe reconocer no solo el interior de la organización sino su entorno y tomar acciones para insertar y arraigar la organización en la globalidad, entendiendo que los procesos de internacionalización y globalización obligan al auditor a ver a la organización como unidad perteneciente a la sociedad global, por lo tanto la auditoría debe ser el motor que dinamice la evolución de las organizaciones para su participación globalizada. (p.109)

Con el fin de complementar lo confirmado anteriormente Vilorio (2004) afirma que:

Ahora bien, esta visión de la organización en bloques por parte del auditor, tiene como desventaja que todos los procedimientos del auditor se basan en la eficiencia de controles contables. Sin embargo, cabe preguntarse: ¿no están relacionadas todas las decisiones (lo administrativo y lo contable) de la organización con los estados financieros? (p.86)

Entonces, a manera de conclusión, a pesar de que se plantea la auditoría integral como un modelo de control completo y susceptible de entregar una seguridad razonable sobre los estados financieros, se ha demostrado que no es así, ya que esta omite analizar la entidad como un todo, sino que por el contrario utiliza una metodología basada en estudiar la organización en forma separada o sectorizada. Todo esto no respondería a las expectativas de los usuarios de información, ya que las organizaciones actúan como un sistema, donde todo se relaciona entre sí, y que adicionalmente es abierto, lo que conlleva a que los factores externos como los efectos de

la globalización, a los que se encuentran expuestos dichas entidades influyen en el progreso de las mismas y la capacidad de soportar los efectos del entorno global. Cabe preguntarse entonces, que si se busca estar preparados para afrontar la globalización presente en el entorno, no tendría sentido considerar la globalización como un aparte de la organización como lo plantea en enfoque integral. Vilorio (2004) apoya esta afirmación mencionando que:

Es un hecho que la sociedad es un entramado de organizaciones que, de alguna manera, han respondido a la necesidad del ser humano no sólo de subsistencia sino de existencia. De tal modo que todas las decisiones que, de una u otra manera, van a estar reflejadas en los estados financieros, están influidas por la subjetividad y los cambios en el entorno organizacional, por lo que realizar auditorías integrales, entendidas como la suma de diversos tipos de auditorías, no cubre las expectativas de los clientes. (p.90)

#### **4. HACIA UN ENFOQUE HOLISTICO DE LA AUDITORÍA**

Como se ha venido planteando a lo largo del texto, las empresas están inmersas en un entorno global, el cual afecta a la organización de forma directa generando cambios en la manera de hacer negocios, por la intercomunicación global, avances tecnológicos, entre otros, influyendo en las decisiones de los consumidores y en cómo deberían adaptarse las compañías a estas nuevas expectativas de consumo, requiriendo así información para un análisis y generar una estrategia de para afrontar el futuro cercano. Es por esta razón que cada vez es más necesario cambiar el enfoque tradicional de auditoría hacia un enfoque que apoye los usuarios de esta actividad a tomar las decisiones adecuadas para afrontar su futuro inmediato. Lo anterior lo reafirma KPMG (2014) mencionado que.

Como auditores, nuestro producto principal se basa en un conjunto de estados financieros históricos. Sin embargo, las partes interesadas basan cada vez más claramente sus decisiones en la información que se encuentra fuera de estos estados estatutarios. Ese es el mayor problema, creo yo, que tenemos como profesión. Tenemos la oportunidad de proporcionar más información relevante para los inversores y otras partes interesadas (...) La única debilidad más grande es que el alcance de la auditoría no ha cambiado en 100 años y se limita a los estados financieros históricos. (p.9)

Por otra parte Marques (2001) ratifica lo menciona por KPMG mencionado que:

Las administraciones de las empresas, para hacer frente al riesgo del negocio, deben entender a la organización como una parte de la economía global. Frente a esta inestabilidad, el enfoque tradicional de la auditoría, que basaba el riesgo en el ciclo de las transacciones, entró nítidamente en crisis, por lo que resulta insuficiente en los tiempos actuales. (p.41)

Frente a lo anterior, se propone entonces un enfoque holístico en auditoría para dar respuesta a la necesidad de cambio de enfoque tradicional, con el fin de contextualizar sobre este tipo de actividad, es necesario conocer inicialmente la definición de Holismo, según la Real Academia Española es la “Doctrina que propugna la concepción de cada realidad como un todo distinto de la suma de las partes que lo componen.” (DRAE, 2014, 23.ª Edición).

Por consiguiente, como su definición lo afirma, este enfoque en auditoría tiene como característica principal y a diferencia de la auditoría integral, una metodología basada en que la entidad no se debe evaluar en forma separada, debido a que empresa y entorno funcionan en relación activa uno frente al otro, ya que las decisiones que se tomen o surjan en cualquiera de las dos partes, interviene de manera directa sobre la otra, es decir que “el entorno influye y es influido por las decisiones de la organización” (Viloria, 2004, p.86). Con esto dando respuesta a la problemática inicialmente planteada sobre la necesidad de un cambio de enfoque tradicional hacia uno que se preocupe por apoyar a las entidades a enfrentar su entorno global. Con el fin de afianzar lo mencionado Viloria (2004) afirma que:

Un enfoque holístico en auditoría, implica que se debe analizar a la empresa como un todo, con visión de conjunto, y no por sectores (como lo plantea la Publicación Técnica N° 2) o por tipos de auditoría (como lo expresan algunos estudiosos de la auditoría integral). La idea es tener un adecuado conocimiento del cliente y realizar un exhaustivo estudio al sistema de control interno, para detectar las debilidades que puedan alterar el futuro organizacional (...) se propone un trabajo de auditoría de mayor profundidad, donde el conocimiento del cliente vas más allá de la determinación del enfoque de auditoría, es un análisis estratégico que permite conocer cuál es la posibilidad real de negocio en marcha y cuál es la vinculación con el entorno de la organización (p.91)

KPMG (2014) complementa lo expuesto anteriormente cuando afirma que:

Hemos reconocido como profesión, y, ciertamente dentro de KPMG, que tenemos que dar un paso atrás y evaluar desde una perspectiva de riesgo más holístico no sólo a las entidades financieras, sino también a las otras empresas. (p.5)

La auditoría con enfoque holístico, tiene consigo una metodología para su ejecución , la cual consiste en realizar un análisis estratégico de la entidad, mediante algunas técnicas reconocidas mundialmente, como lo son el modelo de las 5 fuerzas de Porter, análisis de factores externos, análisis a través de grupos estratégicos y un análisis financiero.

Las 5 fuerzas de Porter, es un modelo que permite conocer la entidad frente a su entorno, mediante el análisis de factores externos como lo son la amenaza de nuevos competidores, poder de negociación de los proveedores, poder de negociación de los clientes, amenaza de productos sustitutos, rivalidad y competencia en el mercado. Como se puede observar este modelo permite identificar oportunidades como amenazas, estas últimas traducidas como riesgos también. Para confirmar lo mencionado López (2009) menciona que:

Las 5 Fuerzas es un modelo holístico de analizar cualquier industria en términos de rentabilidad. Fue desarrollado por Michael Porter en 1979. Según el mismo, la rivalidad con los competidores viene dada por cuatro elementos o fuerzas que combinadas crean una quinta fuerza: la rivalidad entre los competidores (p.1)

Las cinco fuerzas de Porter como se mencionó permite identificar las oportunidades y riesgos de la entidad, que se encuentran presentes en su entorno, dicho ambiente está a su vez afectado por la globalización, por lo tanto siendo esta una de las técnicas planteadas por la auditoría holística, se puede afirmar que este enfoque apoyaría mediante la rendición de análisis un soporte a la toma de decisiones de los usuarios de esta información y así afrontar los efectos globales.

Otras herramientas propuestas por este enfoque holístico son el análisis de factores externos y el análisis de grupos estratégicos, los cuales permiten básicamente al igual que el modelo de las cinco de fuerzas de Porter identificar oportunidades y amenazas.

El análisis financiero, es un modelo incluido en la metodología de la auditoría holística, el cual trata de el estudio de indicadores financieros de una compañía, que le permite establecer en términos económicos la posición actual de la compañía en su entorno e internamente

Así mismo, se plantean herramientas de evaluación interna de la compañía como lo son: el análisis de cadena de valor y el análisis de factores internos, los cuales permiten básicamente conocer cuáles son las áreas que agregan mayor valor a la entidad, todo esto con el fin de tener el mayor conocimiento estratégico posible de la entidad para emitir una opinión más eficiente para la toma de decisiones. Frente a esto Mednick (1991) afirma:

*I believe auditors can and should regularly provide an independent, critical financial analysis of the entity at least to the board of directors, as the representatives of shareholders and other stakeholder groups. Unfortunately, today auditors' special skills in financial analysis often are not fully exploited in advising boards--as well as managements--of problem areas that exist or are likely to arise and that require special attention. From my own experience, auditors communicate critical and sensitive information more effectively in a purchase investigation for a prospective acquirer of a business than in a traditional annual audit. Such a critical financial analysis, however, must become a regular part of communication with boards of directors as soon as possible. (p.75)*

Por otra parte, con el fin de confirmar lo dicho por otros autores, (Forrester, 2007) menciona que:

Para valorar efectivamente la habilidad del cliente para crear valor y para generar flujos de efectivo, el auditor debe desarrollar un entendimiento comprensivo del posicionamiento del cliente dentro de su cadena de valor, y su habilidad para crear y sostener ventaja competitiva dentro de ese ambiente. (p.45)

KPMG (2014) apoya lo afirmado por los dos autores anteriores exponiendo que:

Para que la auditoría siga siendo relevante, debemos empezar a examinar lo que crea valor en un negocio. Servirá de ayuda una concepción más integrada, de modo que las empresas consideren cómo presentan información de manera más holística. Pero debemos esforzarnos por comprender los factores reales que impulsan el valor del negocio de las entidades, de modo que podamos

ofrecer garantías con respecto a dichos factores pues es ahí donde personalmente creemos que nos va a llevar la demanda del mercado (p.3)

Como podemos observar las herramientas planteadas en la metodología de ejecución de la auditoría holística, se basan principalmente en evaluar la entidad estratégicamente con el fin de identificar amenazas y oportunidades, las cuales al final surgen de la relación entorno y organización. Dichas amenazas detectadas a tiempo pueden ser tratadas con el fin de mitigar su impacto hacia la compañía, de esta forma se tomarían las decisiones que se consideren apropiadas, generando de este modo un soporte a las entidades en su desarrollo y continuidad en un ambiente globalizado. Frente a lo anterior Marques (2001) afirma que:

Del entorno global emergen, también, fuerzas que pueden afectar a la continuidad de la empresa, tales como reglamentos más permisivos en economías extranjeras, países con recursos naturales más abundantes, ventajas culturales y competición global (...) De ahí la necesidad de comprender la posición del cliente dentro de la cadena de valor y su capacidad para sustentar las ventajas competitivas con el entorno. (p.42)

Deloitte (2014) menciona que:

Si se espera que la función de auditoría interna realice un conjunto idéntico de actividades año tras año, las organizaciones pueden perder luces valiosas sobre riesgos, operaciones, y gobierno. De acuerdo con ello, puede ser benéfico revisar y evaluar regularmente el propósito, el desempeño, y el enfoque de la auditoría interna. En la medida en que para las compañías continúan surgiendo nuevos riesgos y los procesos de riesgo de la empresa que evolucionan iluminan esas áreas (...) Puede ser tiempo oportuno para que los comités de auditoría valoren el alcance del centro de atención de la auditoría interna y contemplen un restablecimiento para proporcionar el aseguramiento óptimo en relación con los riesgos de la organización. (p.5)

Actualmente existe un concepto denominado auditoría basada en riesgos, la cual al igual que la auditoría holística plantea realizar esta actividad basándose en el principio de que entidad y entorno no se pueden evaluar de forma separada sino de manera conjunta. Este enfoque basado en riesgos plantea la evaluación de amenazas principalmente, mientras que la holística evalúa tanto los riesgos como las oportunidades mediante modelos estratégicos, los cuales expusimos anteriormente, para confirmar lo mencionado Fraser (2011) menciona:

*In order to identify risks that are relevant to the audit of the financial report, the auditor needs to obtain an appropriate understanding of the entity and the environment (including internal control) in which it operates. An experienced auditor's professional skill and judgement is exercised in focusing on what specific information should be obtained through this process. Using that experience, the auditor reduces the potential for unnecessary information or information overload, by obtaining only information directly related to the financial report audit process – saving critical time and resources.*

*Understanding the entity includes understanding and documenting its nature, industry, ownership structure, regulatory environment, competitors, structure, key financial reporting processes and its internal control environment. Information is obtained through enquiry of relevant persons, observation and inspection of processes and documentation, and performing analytical procedures on key financial and non-financial information. (p.54)*

Frente a lo anterior se logra afirmar que la auditoría basada en riesgos y la holística plantean una metodología similar en su ejecución, adicionalmente estas dos denominaciones de enfoques se basan en un principio muy importante, y es que las entidades y entorno no se deben evaluar en forma separada, con el fin de poder mostrar resultados ajustados a la realidad de la empresa y sus riesgos actuales, y así poder tomar las decisiones que le permitan afrontar los retos que trae la globalización, esto es mencionado por Fraser (2011) quien menciona que: “The risk-based approach requires the auditor to first understand the entity and its environment in order to identify risks that may result in material misstatement of the financial report” (p.54).

Frente a lo expuesto anteriormente se puede afirmar que, la auditoría holística, a diferencia de la tradicional, y la integral, realiza una identificación de riesgos y oportunidades mediante herramientas de análisis estratégicos, lo cual crea un plus a la profesión del auditor, como a la entidad, debido a que brinda un apoyo a las organizaciones para generar ventajas competitivas en el mercado global permitiéndole estar más preparada para su futuro inmediato.

KPMG (2014) menciona que:

Actualmente, una opinión de auditoría se expresa sobre información financiera pasada. Me gustaría llegar a un punto en el que tengamos un proceso de auditoría continuo y ofrezcamos garantías sobre información de forma simultánea o en tiempo real. Por ejemplo, una empresa publica una nota de prensa o un suplemento con datos financieros que contiene información distinta a la información normal que consta en los estados financieros, pero totalmente relacionada con el rendimiento financiero de sus productos, funciones de negocio o localizaciones geográficas, ¿habría que adjuntar una opinión de auditoría a esto? Creo que se puede y que se debe. ¿No es ese el tipo de información en tiempo real que buscan los inversores? Pienso también que hay una oportunidad para expandir la naturaleza y el uso del producto de auditoría y aseguramiento. Por ejemplo, en sectores como los de sanidad o servicios financieros, hay información nueva y evolucionando de tipo financiero, demográfico y sobre el negocio con las que puede y debe asociarse el auditor externo. (p.15)

La Auditoría holística, propone que más que sumar diferentes tipos de auditoría o realizar una auditoría meramente financiera y de detección de errores y fraudes, se debe realizar un estudio de la organización de forma global, y en relación con su entorno, esto con el fin de implementar una auditoría que responda a las necesidades de información para la toma de decisiones. Vilorio (2004) sustenta lo afirmado mencionando que:

En la actualidad, las organizaciones requieren algo más que una revisión de los saldos; requieren de una visión de conjunto como organización, que está en constante interrelación con su entorno.



Esta visión de la auditoría con enfoque holístico, se refiere a la capacidad del auditor de buscar una cosmovisión de la organización a la cual le está practicando una auditoría, ya que organización y entorno funcionan en una suerte de relación activa, multidireccional y vital, en la que el entorno influye y es influido por las decisiones de la organización (p.90)

PWC (2013) reafirma lo expuesto por Vilorio mencionando que:

A medida que el mercado global continúa en constante cambio y las herramientas tecnológicas que permiten la gestión efectiva y eficiente de grandes volúmenes de información se hacen cada vez más disponibles, las expectativas de los stakeholders, tanto internos como externos, crecen exponencialmente, exigiendo contar con información confiable y a tiempo, que dé valor al negocio, que permita tomar decisiones oportunas y proporcione una perspectiva holística de la situación de la organización. (P.8)

De acuerdo a lo mencionado Marques (2001) afirma que:

El enfoque en el **riesgo** del negocio se traduce en una orientación **global, holística y sistémica de la auditoría**, teniendo subyacente la convicción de que el conocimiento del contexto beneficia a las partes, por lo que el modelo de abordaje fundamentado en el riesgo del negocio se basa fundamentalmente en la **revisión de la estrategia**. Por otro lado, el conocimiento del negocio considera a la organización en sentido dinámico, de forma global, imposible de ser examinada aisladamente, proponiendo un enfoque basado en la red de relaciones empresariales. Hay que añadir que el informe de opinión emitido por el auditor sobre los estados financieros está estrictamente relacionado con la evaluación amplia del riesgo del negocio del cliente. (p.43)

## **CONCLUSIONES**

Las empresas se encuentran inmersas en un fenómeno denominado globalización, el cual está presente en el entorno de la entidad, dado al dinamismo por este efecto, las organizaciones requieren de un análisis de la información no únicamente financiero sino también estratégico, con el propósito de analizar su posición económica para dirigir los esfuerzos y decisiones en pro del crecimiento y desarrollo.

La auditoría con enfoque tradicional, no cumple las expectativas actuales de sus usuarios, ya que una opinión sobre las aseveraciones contables y detección de error en una economía global no brinda el apoyo suficiente para la toma de decisiones con el fin de hacer frente a un mercado competitivo generado gracias a la globalización.

La auditoría integral gracias a su metodología de evaluar la entidad de forma separada no daría respuesta a la necesidad de información para la toma de decisiones de las empresas inmersas en la globalización, debido a que las organizaciones están integradas por un conjunto de áreas, que funcionan como engranes y dan vida a la entidad, así como también tienen una relación con su entorno global. Razón por la cual no generaría un valor agregado a los requerimientos de información necesarios para afrontar el futuro inmediato.

Frente a los requerimientos de un mundo con nuevas perspectivas y avances tecnológicos, se propone una auditoría con un enfoque holístico, el cual evalúa las organizaciones de manera estratégica y como un sistema abierto a su entorno global, permitiéndole de esta forma brindar a la gerencia herramientas para la adecuada toma de decisiones, que se ajusten al mercado global, generando de esta manera un crecimiento y desarrollo de las empresas. Así mismo es necesario generar políticas y normatividad que regulen este enfoque de auditoría con el fin de establecerla formalmente en la profesión contable.

Vale la pena reflexionar sobre los cambios que debe plantearse la disciplina contable ante los retos y expectativas que impone la auditoría estratégica, en pro de la innovación y adaptación de los nuevos requerimientos de una sociedad globalizada, debemos preguntarnos ¿Cómo podemos dar valor agregado a nuestro trabajo como auditores? ¿Profesionalmente los contadores públicos están preparados para desarrollar una auditoría que apoye la toma de decisiones de grandes Compañías? ¿La auditoría debe ir más allá de la evaluación de cifras financieras históricas y riesgos? ¿Qué información no financiera se debería incluir en un análisis de negocio?, ¿los entes reguladores deben emitir normas que permitan al auditor ir mas allá de un enfoque financiero? sin embargo debemos preocuparnos por cual es el aporte a la profesión que se debe generar para obtener un status diferenciador con mayor proyección que otras disciplinas

## ***Bibliografía***

- Bermúdez, H. G. (2000). Esbozo de la auditoría estatutaria y el control interno en las organizaciones privadas. *Cuadernos de Contabilidad Vol 1 No 7*, 1-254.
- Boerner, H. (2007). Globalization creates a new era: Economies, regulations, technologies, cultures, and markets come together. *Corporate finance review, Vol 11, No4*, 36-43.
- Deloitte. (2014 septiembre-octubre). Auditoría interna: Moviéndose mas alla del cumplimiento con Sarbanes oxley. *Audit Committee Brief*, 5.
- Forrester, J. (2007). Estructura Conceptual propuesta de adquisición de conocimiento para la auditoría estrategica de sistemas basado en riesgos. En S. A. Mantilla, *Auditoría Basada en riesgos* (págs. 1-259). Bogotá D.C: Eco ediciones.
- Fraser, S. (2011). The risk-based audit approach. *Chartered Accountants*, 54-55.
- KPMG. (2014). El valor de la auditoría. *KPMG*, 28.
- López, A. C. (06 de 2005). <http://managersmagazine.com/>. Obtenido de Las 5 fuerzas de Porter: <http://managersmagazine.com/index.php/2009/06/5-fuerzas-de-michael-porter/>
- Marques, J. J. (2001). Nuevas tendencias en la auditoría , octubre-diciembre,. *Contaduría y Administración, núm. 203*, 37-44.
- Mednick, R. (1991). Reinventing the audit. *Journal of Accountancy* 172.2, 71-78.

- Montilla, O. d. (enero-marzo, 2006). El deber ser de la auditoría. *Estudios Gerenciales*, núm. 98, 83-110.
- PWC. (2013). Construyendo relaciones que crean Valor. *Interamericanas*, Edición No 10, 42.
- Quiroz, P. R. (Abril-Junio 2000, Vol 42). LA AUDITORÍA INTEGRAL Y LA GLOBALIZACION. *Anales Científicos UNALM*, 159-179.
- Real Academia Española, D. (17 de 02 de 2015). *Diccionario de la Real Academia Española*. Obtenido de Diccionario de la Real Academia Española: <http://lema.rae.es/drae/?val=Holistico>
- Torres, D. R. (2011). Globalizacion, empresas multinacionales e historia. *Pensamiento y gestión No 30*, 165-185.
- Vega, C. R. (2006, Vol 3). Auditoría integral; apreciaciones generales. *Alternativa Financiera*, 29-34.
- Villardefrancos, M. d. (mayo-diciembre 2006). La auditoría como proceso de control: concepto y tipología. *Ciencias de la información*, Vol 37, 53-59.
- Viloria, N. (julio-diciembre 2004). Una aproximacion a un enfoque holístico en auditoría. *Actualidad contable faces*, Vol, 7, 85-94.