

EL DEBER SER DE LA AUDITORÍA

OMAR DE JESÚS MONTILLA GALVIS

Contador Público y especialista en Gerencia Financiera con Énfasis Internacional, Universidad Libre; magister en administración, Universidad del Valle; postgrado en Derecho Constitucional y candidato a doctorado en Nuevas Tendencias de Dirección de Empresas, Universidad de Salamanca; profesor titular, Universidad del Valle; director Grupos de Investigación en Participación Ciudadana y Desarrollo de Mecanismos contra la Corrupción, y de Contabilidad, Finanzas y Gestión Pública; reconocidos por Colciencias.

LUIS GUILLERMO HERRERA MARCHENA

Contador Público y profesor, Universidad de Medellín; Asistente de Investigación del Grupo de Investigación en Contabilidad, Finanzas y Gestión Pública.

Fecha de recepción: 30-8-2005

Fecha de aceptación: 20-11-2005

ABSTRACT

We are not too far from witnessing integration of communities in the world, from becoming what some have called a “global village”. We cannot stop or resist changes assuming that they will not happen if we are indifferent about them or pretend that we do not care. Countries have been going through changes on many dimensions. Changes are happening not only in technology, market niches, production approaches, and competitiveness in open economies, but also in the way people think and act in today’s world.

Auditing is a practice of a transcendental socioeconomic significance. It enables economic stakeholders to establish different kinds of relationships because of the confidence given to the work of public accountants who issue a public personal statement about the findings of the investigative work called auditing.

This article discusses the need to make a change with regard to the knowledge of auditors - adaptations are transformations that enable species to survive. Auditing is now at serious risk of being absorbed by other professions. Therefore, it is indispensable to start an adaptation process that allows auditing to survive as an inherent practice of public accountants.

The adaptation proposed in this article is intended as means that enables auditing to evolve by linking information associated with the performance of business objectives of organizations to acquire knowledge thereof. Consequently, this knowledge can become the most important competitive advantage of any organization.

We cannot expect auditing to move forward with the same ideas that gave rise to it before the Christian era or based on changes that came along with the

Great Depression. The responsibility of auditors now has to do with improving society as a result of changes in organizations.

It is now time for auditors to break with the status quo of auditing. Instead of turning their backs on the reality of organizations, they should get away from the atavistic idea that auditing is exclusively concerned with a review to determine the reasonableness of financial statements based upon a macroeconomic perspective of financial data.

Organizations need public accountants to help them streamline their evolution, and this is possible only based on thorough knowledge of an organization.

KEY WORDS

Auditing, control, accounting

Rating: A

RESUMEN

No falta mucho tiempo para asistir a la integración de las sociedades de la Tierra, a llegar a lo que algunos denominan “aldea global”. No podemos detener los cambios, u oponernos a ellos con la idea de que si les somos indiferentes y no les damos importancia no suceden. Las naciones se vienen transformando multidimensionalmente, no es sólo la tecnología, ni los nichos de mercado, ni las formas de producción, ni la competencia en las economías liberadas, es un cambio en la manera cognoscitiva de pensar y actuar en el mundo de hoy.

La auditoría es una práctica de trascendental importancia social y económica, permite entablar relaciones de diversa índole entre los agentes económicos, debido a la confianza que se deposita en el trabajo de los contadores públicos cuando ellos extienden su garantía personal o fe pública, respecto

del trabajo de investigación denominado auditoría.

Es respecto al conocimiento sobre la auditoría que el presente artículo propone hacerle frente a la necesidad de cambio, las adaptaciones y transformaciones con las que sobreviven las especies, la auditoría se ve en grave riesgo de ser absorbida por otras profesiones, motivo por el cual es necesario comenzar un proceso de adaptación para que sobreviva como una práctica propia de los contadores públicos.

La adaptación propuesta tiene como fin la evolución de la auditoría, “articulando” toda la información derivada del desarrollo del objeto social de las organizaciones para realizar gestión del conocimiento en las mismas, de este modo convertir dicho conocimiento en la ventaja competitiva más importante de la organización.

No es posible esperar que la auditoría continúe con las ideas de su génesis antes de la era cristiana, o con los cambios sufridos a causa de la gran depresión, la responsabilidad de la auditoría ahora tiene que ver con el mejoramiento de la sociedad como efecto del cambio de las organizaciones.

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.

Las organizaciones necesitan de los contadores públicos para ayudar a dinamizar su evolución, esto sólo es posible por medio del conocimiento de las mismas.

PALABRAS CLAVE

Auditoría, control, contaduría.

Clasificación: A

INTRODUCCIÓN

El deber ser es una expresión referida a un juicio de valor que impone características relacionadas con lo correcto, lo justo, lo óptimo, lo preventivo, lo más conveniente, en fin, lo debido. El deber ser denota obligatoriedad y reconocimiento de validez universal para un grupo social, el que se identifica con el ideal propuesto por el deber ser. El deber ser recae sobre ideas, objetos, personas, grupos de personas, acciones, comportamientos, actuaciones, entre otros.

El deber ser es teórico, ideal, pertenece al imaginario, en este sentido es subjetivo. Para Immanuel Kant la base de la obligación, del deber ser, no se puede fundamentar en nada empírico, pues aunque se deba referir al hombre, como ser racional, no se puede fundar ni en la naturaleza humana, ni en las circunstancias humanas, sino que ha de ser a priori.

Escribir el artículo de investigación del deber ser de la auditoría se puede considerar subjetivo; sin embargo, se ha desarrollado como una investigación y reflexión fundamentada en el estado del arte, del cuerpo teórico elemental de la auditoría.

El problema que se plantea es teórico, pero su desarrollo y solución traspasan al ejercicio profesional contable de la auditoría, no sólo vista como labor sino como institución en la que se vierte la confianza pública de la sociedad.

La auditoría es el campo que más ha avanzado de la ciencia contable: ella le devolvió su papel protagónico al contador público en las organizaciones modernas liberándolo del encasillamiento financiero y contable,

donde lo ubica la sociedad profesionalmente, para extender su campo de acción al conocimiento del objeto social de las organizaciones.

En los inicios de la profesión contable, quienes se encargaban de estas tareas debían reconocer las pautas para diseñar el sistema de información que brindara conocimiento; dicho sistema consistía en la captura, codificación, tabulación, procesamiento y comunicación de informes acerca de las actividades sociales, y cuyo propósito era, y todavía es, brindar información y consejo a quien le interesase conocer sobre los asuntos objeto del sistema de información; suministrando interpretaciones en las estadísticas de actividades sociales, especialmente las económicas, conocimiento que ha sido usado para optimizar las decisiones sobre el objeto social. Los aportes de la contabilidad desde un comienzo fueron fundamentados en pautas de lógica, estrategia, matemática y pericia en los asuntos comerciales.

La profesión contable evoluciona por sus fronteras interdisciplinarias, y la punta que históricamente ha marcado su avance es la auditoría. La evolución de la auditoría es consecuencia de la responsabilidad social que se le ha conferido. La responsabilidad social del auditor se materializa en la fe pública. Cuando el contador público brinda fe pública emite una garantía personal basada en sus cualidades profesionales, la auditoría informa del estado real de un asunto de interés, de este modo el fedatario repone ese patrimonio inmaterial denominado confianza; gracias a la confianza que brinda el contador público cuando es dador de fe pública;

se sustentan las relaciones sociales y económicas que posibilitan la existencia de un mercado.

La sociedad actual se dirige a vivir en lo que se denomina aldea global, suceso que evoluciona al género humano en múltiples direcciones, en especial lo referente a la cultura y a la ciencia. Por lo tanto, la auditoría debe ser consecuente con tales transformaciones para integrarlas en su campo de acción y transmutarse, adaptándose a los diferentes cambios económicos y de mercado, para convertirse en motor de innovación y cambio en pro del mejoramiento continuo en las organizaciones, respondiendo así a las necesidades de la futura aldea global.

La transformación de la auditoría implica un cambio en su cuerpo teórico elemental, para esto es necesario discutir sobre la forma de concebir la auditoría y sus impactos, las ideas que tenemos sobre la auditoría, la responsabilidad social, su campo de acción profesional, la manera de dimensionar el entorno, sus peligros y oportunidades

Se pretende con este escrito crear una deliberación en los profesionales de la Contaduría Pública, especialmente en académicos y estudiantes. Para repensar la gran responsabilidad que tiene la auditoría con la economía y la sociedad, ésta entendida en el contexto global del que hacemos parte en este momento, reconociendo a la organización como un subsistema de un macro sistema global, que debe ser considerado antropológico, social y económicamente.

El artículo procura ampliar el campo de acción del ejercicio profesional de

la auditoría, planteando la necesidad de que sea multidisciplinaria, apoyada por expertos en diferentes disciplinas, los que aúnen fuerzas y apoyen al contador público que ejerza como auditor en beneficio de las organizaciones. También se quiere motivar a los profesionales contables a no quedarse únicamente en el cumplimiento de la normatividad, sino traspasar las barreras de creatividad en pro de impulsar el objeto social de las organizaciones donde se desempeñen.

1. ANTECEDENTES

La auditoría se debe construir mediante un pensamiento coherente con la realidad que brinde guías de orientación y reflexión al profesional contable, ampliando horizontes y derribando los obstáculos que no la dejan expandir. El estado actual de la auditoría necesita una reconcepción en su construcción teórica respecto al concepto de auditoría y la desarticulación de sus enfoques.

Debemos reconocer que la mayoría de los profesionales contables se desempeña en la contabilidad y auditoría de libros con propósitos tributarios y financieros, creando una barrera respecto a su campo de acción profesional al encasillarse únicamente en el sector contable-financiero. Si limitamos la contaduría pública al reducido universo de las transacciones financieras, su campo de acción presentaría pobreza en sus niveles de articulación y vinculación con la realidad de la organización respecto a sus variables internas y externas.

Se ha amarrado, desde hace muchos años, el objeto de estudio del campo profesional contable a los aspectos

contable y financiero de las organizaciones, arraigando la idea de que la auditoría sólo es contable-financiera, aunque muchos teóricos han expresado un concepto de auditoría más amplio, la idea que ha persistido tanto en la literatura de auditoría como en su enseñanza es la contable-financiera; por tal motivo debemos reflexionar sobre su objeto de estudio para dirigirlo hacia la convergencia multidisciplinaria, científica y profesional que se presenta en las organizaciones, respondiendo de este modo a las necesidades de la sociedad y de sus organizaciones.

Se ha generado la idea de que sólo sobre lo contable-financiero se puede brindar fe pública, motivo por el que se ha disminuido el alcance del imprescindible requerimiento social que es la fe pública, garantía de que se ha realizado una investigación cuidadosa respecto a la situación auditada y que sus resultados han sido comunicados de forma imparcial, brindando una opinión fundamentada plenamente en la ciencia y la técnica.

La fe pública es oficio privativo de los notarios y de los profesionales contables, la pregunta en cuestión es: ¿cuáles son los asuntos sobre los que un contador público puede dar fe?, algunos lo limitan al campo financiero-contable, otros se dirigen a otros niveles como: la administración, la operación en tanto su eficiencia, eficacia y economía, los sistemas de información, los modelos de control, la previsión de riesgos, por mencionar algunos de los múltiples aspectos en los que se requiere conocimiento, que pueda ser garantizado por la idoneidad profesional que sólo un fedatario como lo es el contador público puede ofrecer.

Los contadores no se han apropiado plenamente de los diferentes enfoques de la auditoría, la clasificación presenta problemas de subjetividad según el teórico o la organización profesional que emite su taxonomía, en la práctica los niveles de articulación entre el conocimiento adquirido con un enfoque de auditoría y otro, no produce relaciones que aporten significativamente a la optimización de la organización.

Como consecuencia de los diferentes enfoques las auditorías brindan un conocimiento parcializado del objeto de estudio, no pudiendo realizar una gestión del conocimiento de la organización para transformar dicho conocimiento en una ventaja competitiva.

La auditoría como requerimiento que brinda confianza a la sociedad, se debe contextualizar en los movimientos actuales de internacionalización y globalización, no sólo de la economía sino también de la cultura. Las organizaciones dejan de estar insertas en el conjunto local, regional, nacional e internacional para empezar a ser parte del patrimonio global. Es deber de la auditoría colocar el tono de actualización y optimización en las organizaciones preparándolas para los desafíos de esta era, en donde el *know how* es el activo más valioso.

La organización se transforma continuamente al experimentar su realidad, la que es dinámica y prospectiva; cambia por influencia externa e interna al exponerse a la tensión de las distintas variables las que se relacionan y conjugan determinando la compleja realidad organizacional, la auditoría se debe orientar hacia el conocimiento y la previsión o pronós-

tico de la organización en todo sentido. Por así decirlo, la auditoría debe reconocer el pasado para dirigirse al futuro.

Actualmente, el ejercicio profesional de la auditoría se limita a los requerimientos legales, siguiendo la regla de hacer tal como es prescrito, por tal motivo, el grado de creatividad para diseñar nuevos métodos de evaluación y control parece que se convirtiera en un camino agotado, produciendo como característica la monotonía típica de la técnica y perdiendo la capacidad reconstructora y reconceptualizadora que promueve la ciencia.

Se necesita un cambio en la profesión contable que amplíe horizontes y produzca una liberación del cumplimiento de requisitos mínimos brindados por la norma, para crear un verdadero despliegue profesional de servicios que les sean útiles a la sociedad y a sus organizaciones.

Como consecuencia de la actuación normalizada de la profesión contable se reconoce una marcada actitud de indiferencia del auditor con la representación administrativa de la organización, que genera brechas en la comunicación eficiente de la información, produciendo una extrapolación yuxtapuesta de posiciones contrarias con desconocimiento de las expectativas a alcanzar, desequilibrios en el grado de conocimiento de las intenciones, planes, estrategias, objetivos que dirigen el objeto social, y provocando una pérdida de sinergia en la prestación de los servicios de auditoría.

El éxito de la auditoría se encuentra en el colocarse la camisa de la orga-

nización por parte del auditor y jugar para ella, mediante la asesoría que es la característica que marca la diferenciación en la prestación de servicios de auditoría al introducir valor agregado a la prestación de dichos servicios. La asesoría se basa en las competencias y el conocimiento del profesional contable conjugada con su comprensión de la situación organizacional; sin embargo, la asesoría del auditor tiene que contar con la interacción cooperativa con el cliente, para que no exista desgaste de esfuerzos inoficiosos acerca de la realidad de la organización. El sostener una comunicación eficiente entre el auditor y la representación administrativa de la organización encamina mejor el trabajo de auditoría, en cuanto las soluciones que puede aportar el auditor coincidan con las limitaciones y estrategias gerenciales.

El trabajo de auditoría se debe caracterizar, principalmente, por la comunicación eficiente con quien tenga interés en conocer sobre el asunto objeto de estudio y con todos los que estén implicados en el conocimiento de la situación auditada, para formarse un conocimiento amplio con el que se pueda realizar síntesis desde los múltiples saberes científicos y técnicos que convergen en las organizaciones.

2. ASPECTOS EVOLUTIVOS DE LA AUDITORÍA

2.1 Historia de la auditoría

La auditoría es tan antigua como la humanidad y tiene origen en la práctica de la contabilidad; la contabilidad desde los primeros estadios de la sociedad hasta ahora se encarga de desarrollar un sistema de informa-

ción en el que se realiza una acumulación y registro ordenado de datos acerca de factores productivos en los que existe interés, con la intención de clasificarlos en cuentas que los representen así: derechos (activos), obligaciones (pasivo y patrimonio), entradas (ingresos) y salidas (egresos), para tener conocimiento acerca del valor de éstos y con base en dicho conocimiento poder tomar decisiones.

Los vestigios de la contabilidad desde la perspectiva macroeconómica se presentan en los gobiernos de las primeras sociedades, los que buscaban determinar o conocer qué poseían y qué no era de ellos, decidir acerca de la manera más racional de gastar, y de qué manera se pudiera gestionar para producir cambios positivos a corto, mediano y largo plazos. Desde el enfoque macroeconómico los comienzos de la contabilidad están dados en la administración de conteo típica, vista del estado más esencial de trueque o intercambio para la subsistencia.

Respecto a la perspectiva macroeconómica la auditoría responde históricamente con lo que se ha denominado auditoría pública o gubernamental y se encarga de ejercer control de la hacienda pública y las cuentas de los gobiernos, mientras que en el campo macroeconómico se le denomina auditoría privada y se encarga de la detección de fraudes y errores en las cuentas de las organizaciones privadas para opinar acerca de la razonabilidad de los estados financieros.

La auditoría se origina en el hecho de que quien está directamente interesado (propietario) en el incremento de valor de la organización, no es

quien la administra, ni tampoco quien contabiliza sus derechos, obligaciones, entradas y salidas de riqueza. Quienes son responsables de dichas tareas son otras personas ajenas en quienes se confían tales labores, proporcionando situaciones propicias para que la probabilidad del riesgo de detrimento se materialice, un ejemplo de materialización de este riesgo se presenta hipotéticamente cuando quienes tengan la responsabilidad de contabilizar tergiversen la información encomendada, con o sin intención dolosa, cuando es sin intención dolosa se le cataloga como error, cuando existe intención dolosa se le denomina fraude, de uno u otro modo el confiar en una información contable tergiversada trae como consecuencia decisiones erradas por ser tomada de informaciones equivocadas que se pueden ver manipuladas e influenciadas por diversos factores, con lo que dejaría de ser una decisión libre; cuando la información es equivocada genera erróneas decisiones.

La auditoría da respuesta a la pregunta ¿cómo confiar en que la información presentada por la administración de la organización refleje realmente la realidad económica?, y su respuesta se dio por el camino de la revisión, de allí surge la auditoría como puente que cruza la incertidumbre hacia la seguridad relativa, logrando confianza por parte de los usuarios en la información de quienes administran y contabilizan los hechos económicos.

De este modo la auditoría se ve ligada a la detección de errores y fraudes dentro de los estados financieros contables y la contabilidad que los produce, la detección se realiza por me-

dio de la revisión y comunicación de hallazgos o evidencias, la razón de ser de la auditoría es la de proteger la posesión y buen devenir económico del ente a favor de sus interesados (propietarios-sociedad), satisfaciendo la necesidad de certeza requerida por los usuarios de la información contable.

Entre las prácticas más antiguas de auditoría se reconoce el hecho de que en diversos países, en los primeros estadios de la sociedad, para evitar desfalcos y fraudes en sus cuentas, los soberanos exigían que el mantenimiento de éstas fuera realizado por dos escribanos independientes, suceso que manifiesta haber sido tomadas algunas medidas de control patrimonial desde épocas antiguas.

Se empieza a utilizar el término auditor en Inglaterra, durante el reinado de Eduardo I, refiriéndose a quien practicaba de modo independiente la verificación de los registros patrimoniales de las haciendas para observar su exactitud. Etimológicamente proviene del latín *audito - 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. Respecto a la explicación del surgimiento de esta palabra, se hace relación al hecho histórico de que los registros de hacienda pública que brindaba la contabilidad de los gobiernos, en las formaciones sociales primitivas, eran aprobados después de su lectura y escucha pública, dicha lectura era ejecutada por parte de quien efectuara la revisión de tales registros, garantizando a quienes lo oían que los registros se encontra-

ban verificados y por ende eran ciertos con lo que se llegaba a un acuerdo de general aceptación respecto a las cifras (fe pública).

Con la evolución de la sociedad, los gobiernos empiezan a normalizar los actos comerciales y a desarrollar las teorías impositivas, tanto las prácticas comerciales como la teoría tributaria, se enfoca en la contabilidad y le imponen un papel social de generador de información económica confiable la que es usada entre los comerciantes para sus negociaciones y por el gobierno para la determinación de gravámenes.

El progreso de la contabilidad se ve ligado a las normas (investigación normativa) desarrolladas en diferentes países, en este sentido se aumentaron los conocimientos teóricos y técnicos de la ciencia contable, mientras le daban un cimiento jurídico fuerte por su gran importancia en la economía de las naciones.

Paralelamente al desarrollo de la contabilidad la auditoría fue asumiendo sus avances con el propósito de poder realizar revisiones o comprobaciones a la contabilidad, al igual que la contabilidad la auditoría fue objeto de la normalización por parte de los gobiernos y agremiaciones profesionales que ejercían tales oficios.

Antes de 1900 la auditoría se desarrolló de manera intensiva en Europa principalmente en Inglaterra, Francia e Italia. Se tiene como dato que durante la Edad Media aparecieron las primeras asociaciones profesionales que se encargaban de ejecutar funciones de auditoría, destacándose los Consejos Londinenses en Inglaterra por los años de 1310 y el

Colegio de Contadores de Venecia, en Italia, en los años de 1580. Luego de 1900 la auditoría fue llevada a los Estados Unidos de Norte América para prestar asesoría a los accionistas británicos, y es en esta nación donde mayores avances ha adquirido la auditoría hasta la época actual.

Los rastros de la historia de la auditoría se evidencian mediante diferentes hechos, debemos reconocer la influencia de los siguientes sucesos históricos en la transformación de la auditoría:

- Formación de la sociedad, el poder soberano o gobierno y prácticas comerciales.
- Formación del pensamiento capitalista.
- La revolución industrial.
- El surgimiento y adopción del modelo de sociedad comercial de capital anónimo.
- La revolución francesa y la aparición del derecho al trabajo.
- La crisis económica de 1930.
- El desarrollo de la tecnología informática.
- La globalización como transformación social, económica y cultural.

Paralelamente al crecimiento de la auditoría independiente en los Estados Unidos, se desarrollaban la auditoría interna y la auditoría gubernamental, las que entran a formar parte de la auditoría como rama de profesión contable.

A medida que los auditores independientes se apercebieron de la importancia de un buen sistema de control interno y su relación con el alcance de las pruebas a efectuar en una auditoría independiente, las adminis-

traciones se mostraron partidarias del crecimiento de departamentos de auditoría dentro de las organizaciones de los clientes, los que se encargarían del desarrollo y mantenimiento de unos buenos procedimientos del control interno, independientemente del departamento de contabilidad general; progresivamente las compañías adoptaron la expansión de la labor de auditoría interna a las actividades y áreas que se encontraban más allá del alcance de los sistemas contables, ampliando el número de objetos de estudio o situaciones por auditar; surgiendo así los diferentes enfoques de auditoría que se conocen y desarrollan actualmente.

Es así como después de la Segunda Guerra Mundial se empieza hacer mención de la auditoría de gestión, la que es consecuencia de la auditoría financiero-contable, puesto que la información utilizada para verificar la gestión es producida por la contabilidad; sin embargo, la auditoría de gestión analiza la información desde el enfoque de la productividad buscando aumentar la eficiencia de los procesos y calidad y eficacia de los resultados, para llegar hasta la efectividad administrativa y la economía operativa de las decisiones administrativas.

2.2 Actualidad de la auditoría

Debemos reconocer que la historia de la auditoría se ve altamente ligada a la contabilidad, fenómeno que genera confusión, al crear en el público general la idea de que la auditoría se limita al campo financiero-contable; por esto es prudente reiterar que la auditoría, en la actualidad, abarca una amplia gama de objetos de estudio o situaciones auditadas y que se

ha convertido en una ciencia multidisciplinaria, razón por la que no se debe limitar a los asuntos financiero-contables ya que las técnicas de auditoría pueden y deben ser utilizadas en innumerables objetos de estudio que tengan necesidad de verificación para el cubrimiento total de las actuaciones que desarrollen los entes en busca de su objeto social.

2.3 Prospectiva de la auditoría

La auditoría se proyecta como un campo de estudio que es asimilado por todas las disciplinas científicas y técnicas. En la actualidad la preocupación por la calidad y la optimización de procesos en aras del mejoramiento continuo hace que la sociedad y las organizaciones requieran de la verificación y garantía respecto a diversos objetos de estudio, cada vez más especializados y detallados.

La auditoría se erige como un campo de estudio multidisciplinario, en donde prima la idoneidad de los conocimientos sobre los diferentes objetos de estudio; sin embargo, la competencia de brindar fe pública es privativa de los contadores públicos; por tal motivo se reconoce la necesidad de que el contador público que se desempeñe en el ejercicio de la auditoría se capacite en otros saberes científicos y técnicos que le brinden herramientas suficientes para suplir los requerimientos de la sociedad y de las organizaciones.

3. IMPORTANCIA DE LA AUDITORÍA

La importancia de la auditoría se da en diversas direcciones, se concentra

de manera amplia en la fe pública, también en que se ostenta como una segunda opinión imparcial e idónea, del mismo modo su importancia se reconoce en la representación y defensa de los intereses sociales y societarios.

Dicho valor recae en las calidades que debe poseer el contador público y la manera en que debe proceder para la ejecución del trabajo, es decir, en las características de la labor de auditoría.

3.1 Fe pública

Como expone el profesor Rafael Franco Ruiz, “la fe pública va orientada a sustituir el patrimonio social conocido como confianza, elemento determinante en la calidad de las relaciones sociales y dentro de ellas las de producción, requerimiento fundamental para la existencia de un adecuado clima de negocios que inyecte dinamismo a la actividad económica, haciéndola motor del desarrollo social”.¹

Los hechos sobre los que un contador público da fe pública generan la idea en el colectivo de que se efectuó una investigación profunda sobre el objeto de estudio, con el propósito de encontrar su correspondencia con un criterio o parámetro para determinar el nivel de cumplimiento, realizando una descripción de su estado o situación gracias a una debida exposición de la información acerca de los hechos importantes de los que se requiera conocimiento.

La contabilidad en sus inicios era confidencial y no debía comunicarse, ni

1. Material del seminario *Responsabilidad de los contadores públicos*, página 6. Evento organizado por Interconsultores S. A., presentado en la ciudad de Medellín el 18 y el 19 de octubre del 2000, por el doctor Rafael Franco Ruiz.

conocerse al exterior de la organización, pero luego se necesitó comunicar ante terceros, para poder sostener relaciones comerciales, como son las crediticias, por ejemplo: el pedir un plazo en la facturación a los proveedores, pedir un préstamo a una corporación financiera o emitir bonos o acciones, tanto los proveedores como los bancos y los inversionistas deben estar enterados del devenir de la organización para asegurar la capacidad de pago y su viabilidad financiera, por tal motivo, los auditores brindan fe pública para restituir el patrimonio inmaterial y social de la confianza sobre los aspectos de la organización.

Otro usuario de la información contable certificada por los contadores es el talento humano que apoya la organización, que tiene derecho a conocer sobre la organización y el desarrollo de su objeto social, especialmente respecto a la viabilidad financiera y el curso de los negocios, para obtener conocimiento de si su trabajo es estable y seguro.

La fe pública la da el contador público, si tiene la capacidad necesaria sobre cualquier asunto que tenga que ver con la organización, su control interno, administración, operación, sistema de información entre los diferentes asuntos relacionados con la organización.

La facultad de dar fe pública es oficio privado de los notarios y los profesionales contables. Los contadores que otorguen fe pública en materia contable en Colombia se asimilan a funcionarios públicos, su atestación hará presumir, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales, lo mismo que a los

estatutarios en caso de personas jurídicas.

3.2 Segunda opinión

La importancia de la auditoría también se presenta en ser una segunda opinión, una retroalimentación, un aumento transformador en la manera de pensar los aspectos importantes de los que se requiere conocimiento. La auditoría propende al mejoramiento y optimización de los objetos de estudio y situaciones auditadas, así agrega valor a la organización gracias al conocimiento y creatividad del auditor.

Este es el fundamento de la función asesora de la auditoría que busca brindar consejo en diferentes aspectos para ajustar y validar los objetos de estudio a lo correcto según la ciencia y la técnica, a la legalidad y el cumplimiento, en aras de la eficiencia, la eficacia y la economía.

Uno de los factores a resaltar respecto a la importancia de la segunda opinión es que el auditor ejecuta su examen de modo imparcial, esto es, sin ningún prejuicio que forme sesgos o inclinaciones, que puedan influir en la objetividad de sus análisis; además la imparcialidad se entiende en que el auditor no debe tener ningún interés diferente a las expectativas acordadas con el cliente en el contrato y la diligencia profesional con que se debe desempeñar en el ejercicio.

Otra característica es la idoneidad profesional que se debe entender como pericia o experiencia en el objeto de estudio; por tanto sus conocimientos científicos y técnicos son profundos y actualizados, colocando al auditor en la situación de autoridad en el juicio y comprensión de los pro-

blemas y soluciones viables respecto al objeto de estudio.

3.3 Representación y defensa de los intereses sociales y societarios

Los auditores son defensores de los intereses sociales, en tanto buscan un equilibrio entre la actuación y proyección de la organización para con el exterior; por tal motivo es necesario reconocer todos los aspectos que repercuten fuera de la organización al desarrollar el objeto social, se debe por ende valorar si la organización cumple con las obligaciones y deberes legales que le son aplicables, los costes ambientales, su función como generador de empleo, su responsabilidad en el desarrollo integral del talento humano que apoya su operación, sus aportes al mejoramiento de la calidad de vida incluyendo la calidad y diferenciación de los bienes y servicios que produce y la transmisión de beneficios a la sociedad, entre otros aspectos que la auditoría como representante de los intereses sociales debe defender.

Respecto a la equidad social los gobiernos se apoyan en una de las manifestaciones de la auditoría (revisoría fiscal) extendiéndole la responsabilidad de verificar su derecho de recepción de impuestos, en tanto su forma y cuantía por parte de la organizaciones, éste es un ejemplo de la protección de los intereses sociales.

Los intereses societarios de la organización se presentan en los campos: de la administración y la gestión, en la operación de sus procesos, en el cumplimiento de las directrices y normas internas, en la generación de valor y utilidades, en el crecimiento patrimonial, etc.

Los intereses societarios pertenecen a los accionistas o socios, a la alta gerencia y a todos los elementos que conforman la empresa, razón por la que la posición del auditor se aleja sustancialmente de cada uno de los intereses particulares para defender la institucionalidad de los intereses de la organización como ente, sin inclinarse a favor de ninguno de ellos, para esta labor su trabajo se realiza con base en los parámetros expresados por medio de su misión, visión y objetivos.

3.4 Características de la labor de auditoría

El auditor mantiene una actitud de independencia mental e imparcialidad respecto a su labor y debe ostentar un grado de profesionalismo muy alto donde su diligencia es factor clave de éxito, debe ser reconocida su integridad e idoneidad, la rectitud ética y profesional, la competencia y pericia que debe poseer el auditor al ser un experto no sólo por sus conocimientos, sino también por la experiencia en el campo del ejercicio profesional de la auditoría. En este sentido el auditor para obligarse al encargo de labores de auditoría debe tener capacidad y competencia avalada por órganos profesionales de la contaduría pública; tales características lo convierten en una persona en la que se puede depositar plena confianza. Debido a lo anterior es que le confieren la capacidad de ser fedatario, facultad concedida por la sociedad para que salvaguarde sus intereses y los de sus organizaciones.

El trabajo de auditoría se desarrolla con una metodología técnica o científica, que asegura que el trabajo propiamente dicho sea realizado a caba-

lidad y que se pueda brindar en él plena confianza tanto en su desarrollo como en su producto final.

Los resultados del trabajo de auditoría son aportes de verdadera utilidad y conocimiento profundo acerca del objeto de revisión, resultado del talento del auditor y de una formulación y ejecución apropiada del trabajo, dependiendo del enfoque o tipo de auditoría que se realice tales aportes se convierten en el puente que ayuda a pasar de la incertidumbre a la certeza relativa acerca del objeto a revisión en el que se tiene interés, determinando confianza en dicho objeto de estudio y posibles propuestas para mejorarlo en todo sentido, razón por la que la asesoría brindada en la auditoría es de gran importancia e invaluable aporte al objeto de estudio en el que se tiene interés.

4. NOCIONES DE AUDITORÍA

4.1 Concepto tradicional o estático de auditoría

El concepto común o profesional de la auditoría, está ligado a su origen en la contabilidad y a los cambios que ha sufrido durante su proceso histórico. La normalización de la auditoría genera el concepto común, profesional o estático de la auditoría, introduciéndole las siguientes características y elementos:

- La auditoría es la verificación de estados financieros y de la contabilidad que los produce, para determinar si ellos representan fielmente la realidad económica de la empresa.
- La auditoría debe ser realizada por un contador público que sea

imparcial, es decir, diferente a quien prepara o procesa la información contable, de este modo el público en general logra obtener confianza en la revisión y quien la realiza asume la responsabilidad de dicha confianza depositada.

- Quien realice auditoría debe ser contador público o persona que posea conocimientos suficientes. En este sentido debe estar acreditado legal y profesionalmente. El contador público que realice la auditoría debe tener plena independencia de intereses con respecto al objeto o situación a su examen para evaluar de forma imparcial y objetiva los hallazgos o evidencias.
- Para garantizar el trabajo de auditoría el contador público debe ser idóneo respecto a los conocimientos acerca del objeto de estudio confiado a él para su revisión y evaluación.
- La realización de la auditoría debe hacer uso de metodologías técnicas o científicas para recopilación de evidencias.
- La auditoría tiene como producto final un informe, el que es aportado por parte del auditor a quien contrata sus servicios; en dicho informe opina y avala o no, lo correcto de la información contable objeto de estudio.

Se infieren de las anteriores características los siguientes elementos:

1. Sujeto o auditor

Es el contador público o firma de contadores públicos que cumplan con los requisitos de idoneidad para el desempeño de la labor de auditoría y capacidad en la contratación.

2. Objeto de estudio o situación auditada

Son los estados contable-financieros de la organización y todos los aspectos relacionados con el sistema de información que los produce.

3. El criterio o estándar

Son los aspectos teóricos, técnicos y normativos reconocidos por la contaduría pública y por la ley como parte constitutiva de la labor contable, como los principios de contabilidad generalmente aceptado, metodologías contables de reconocido valor técnico.

4.2 Definición de auditoría desde su concepto tradicional

Por auditoría se entienden los aspectos que se relacionan con el hecho de contratar a un contador público con capacidad y competencia, para que realice una revisión y evaluación al conjunto de elementos que forman el sistema de información contable con fines de peritaje, el cliente espera recibir aportes que le impriman confianza a la información contable objeto de revisión, para de este modo poder exponer públicamente la información de la organización y también para poder tomar decisiones efectivas.

La auditoría es un proceso sistémico de investigación que obedece a una planeación estratégica y a un enfoque detallado, debiendo dicha planeación estratégica anticipar todo el conjunto de fases y actividades por realizar, al igual que los recursos a utilizar tales como personal, tiempo, implementos, espacio, entre otros que sean necesarios para realizar la auditoría.

La planeación es previa a la ejecución del trabajo de auditoría, y hace parte integral de los papeles de trabajo. La

planeación de la auditoría tiene como objetivos: a) asegurar que se presta atención adecuada a áreas importantes y que se identifican los problemas potenciales con los criterios de importancia relativa y riesgo probable, b) Controlar y guiar la ejecución del trabajo de auditoría, de este modo asignar el trabajo a los miembros del equipo de auditoría para poder ejercer una debida supervisión, y c) la coordinación de actividades.

La planeación como conjunto de actividades lógicas y organizadas permite al auditor recopilar información, capturando evidencias necesarias, las que son documentadas en papeles de trabajo. Una vez evaluada de manera objetiva por el auditor, dicha información es utilizada para formarse una opinión y emitir un informe que contendrá un dictamen profesional sobre el grado de precisión del objeto estudiado, comparado con el criterio o parámetro.

Respecto al auditor, éste siempre debe mantener una actitud de independencia y ser neutral frente a su trabajo, además debe tener la capacidad suficiente para determinar si el criterio o parámetro ha sido aplicado en su totalidad de manera correcta en cada situación.

En relación con el cliente que contrata el auditor, éste debe definir las necesidades que busca solucionar con la auditoría: las expectativas que busca satisfacer, los objetivos, el enfoque, alcance, naturaleza, oportunidad, tipo de auditoría, la responsabilidad del auditor y quién es el receptor o receptores finales del informe.

En los diferentes tipos de auditoría, por regla general, se debe realizar el trabajo atendiendo a las Normas de

Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGAS) como principio rector, pero su obligatoriedad legal y cumplimiento se limita a la auditoría contable-financiera; la atención a dichas Normas es optativa para el resto de auditorías.

Para cada objeto o situación a auditar, su planeación y forma de hacer auditoría cambia ajustándose a las necesidades de verificación propias y adecuadas del objeto auditado, es así que no debemos pensar que la auditoría es un examen mecánico sino crítico, que no implica la preexistencia de fallas en el objeto auditado y que persigue como fin evaluar y mejorar la eficacia, la eficiencia y la economía de los distintos objetos o situaciones que necesitan estar controlados, verificados y avalados.

5. OBJETIVOS DE LA AUDITORÍA

5.1 Objetivo general

El objetivo de la auditoría consiste en apoyar a quien la contrate en el desempeño de sus actividades. Para ello la auditoría le proporciona análisis, evaluaciones, recomendaciones, asesoría e información concerniente a los objetos de estudio o situaciones auditadas, que hayan sido revisadas por el auditor; por ende el auditor debe ser un asesor de alta competitividad para la organización.

En general, cuando de los entes económicos u organizaciones se trata, la auditoría apoya desde el nivel operativo pasando por las diferentes instancias de la empresa, entre ellas la administración, hasta llegar a la alta gerencia, nivel donde el auditor se debe vincular con el ente, para tener una posición de independencia o staff; de este modo la auditoría se debe

constituir como una herramienta de control y supervisión que contribuya a la creación de una cultura de disciplina en la organización, permitiendo descubrir desviaciones en las estructuras y las posibilidades de vulnerabilidad existentes en el ente.

Respecto a las posibilidades de vulnerabilidad en auditoría se denominan *riesgo*; y hace parte del trabajo de auditoría el determinarlos, identificarlos, valorarlos, propender a que no ocurran y realizar actividades denominadas como de minimización del riesgo.

Algunas de las actividades inherentes al objetivo general de la auditoría, son asesorar al ente con el propósito de:

- Realizar una delegación efectiva de funciones.
- Mantener adecuado control sobre la organización.
- Reducir a niveles mínimos las posibilidades de ocurrencia de riesgos.
- Revisar y evaluar cualquier fase de la actividad de la organización: contable, financiera, administrativa, operativa, etc.

5.2 Objetivos específicos

Dependiendo del enfoque o tipo de auditoría que se trabaje y el alcance de ésta y de los propósitos con que se realice, los objetivos específicos cambian; sin embargo, a continuación se presentan algunos de los objetivos específicos típicos de los diferentes tipos de auditoría:

- Revisar y evaluar la efectividad, propiedad y aplicación de los controles internos propios del objeto de estudio o situación auditada.

- Cerciorarse del grado de cumplimiento de las normas, políticas y procedimientos que sean aplicables.
- Comprobar el grado de confiabilidad en la información que produzca la organización.
- Evaluar la calidad del desempeño en el cumplimiento de las responsabilidades asignadas.
- Promover la eficiencia, la eficacia y la economía operacional.

6. CLASIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA

Es prudente aclarar que los diferentes tipos de auditoría existentes convergen en su propósito esencial de revisión, verificación, evaluación y asesoría, así mismo guardan semejanza en su forma y modo de realización.

Las auditorías responden a las diversas necesidades de validación que tienen los entes respecto a determinados objetos de estudio o situaciones auditadas, éstas son tomadas individualmente, pero la complejidad que envuelve las actividades que conforman el quehacer del ente y el sinnúmero de factores que intervienen en él, hacen que al auditar un objeto de estudio individualmente se llegue a auditar otros objetos de estudio por extensión, los que directa o indirectamente afectan y determinan el principal objeto de estudio o situación auditada, por consecuencia en la práctica no se puede separar, ni delimitar exactamente el campo de acción de la auditoría, generando de ese modo confusiones en su clasificación, si se piensa encasillar como un solo tipo de auditoría, motivo por el que

una auditoría puede tener simultáneamente distintas clasificaciones, correspondientes a los diferentes enfoques que se utilicen para la realización del examen.

La delimitación y definición de cada tipo o clase de auditoría tiene como fines entablar conceptos de diferenciación claves respecto a las características principales y profundizar en el estudio e investigación de cada tipo o clase de auditoría.

Se usan los diferentes tipos de auditoría para referirse al enfoque con que se desarrollará y la responsabilidad que se adquiere al realizarla, es prudente hacer uso explícito de los tipos de auditoría en el documento que soporte la contratación de los servicios para formar los términos de referencia.

Respecto a las clases de auditoría se debe entender que la teoría de la materia es una, con una única metodología, pero que puede ser aplicada a diferentes objetos de estudio o situaciones auditadas; al cambiar el enfoque de la auditoría y escoger un objeto de estudio en particular, se genera como resultado una auditoría diferente a otra. Como ejemplo se puede decir, cuando se habla de auditoría financiera, que el objeto de estudio es la información o situación financiera, cuando se refiere a la auditoría educativa el objeto de estudio es la educación, “la auditoría se comporta básicamente como un estándar metodológico, en donde el tipo de auditoría depende del objeto auditable”.²

2. Pinilla Forero, José Dagoberto. *Auditoría Informática: un enfoque operacional*, pág. 44. ed. ECOE. Santa Fe de Bogotá. 1997.

Respecto a la clasificación de la auditoría, ésta se establece con base en los siguientes criterios:

1. La afiliación o sector al que pertenece el auditor.
2. La relación que media entre el cliente y el auditor respecto a su independencia mental.
3. El objeto de estudio o situación auditada.
4. La periodicidad con que se practiquen.

A continuación se enuncian algunos de los diferentes tipos de auditorías, según los anteriores criterios:

1. La afiliación o sector al que pertenece el auditor

Auditoría estatal
Estatal general
Estatal fiscal
De obra pública
De resultado de programas
Presupuestaria
Independiente o privada

2. La relación que media entre el cliente y el auditor respecto a su independencia mental.

Auditoría externa
Interna

3. El objeto de estudio.

Auditoría financiera contable
De control interno
De cumplimiento o legalidad
De gestión
Tributaria privada
De contratos
Laboral
Administrativa
Operacional
Social
Ambiental

De recursos humanos
De calidad
De la información
De sistemas
De sistemas informáticos
Forense
De riesgos

4. La periodicidad con que se practique:

Auditorías periódicas
Continuas
Esporádicas

7. PROPUESTA DE REDEFINICIÓN DE LA AUDITORÍA

7.1 El concepto moderno de auditoría

El concepto de auditoría es desviado generalmente por el asocio a su origen en la contabilidad y le encasillan en la revisión de estados financieros y documentos contables, limitando y tergiversando su concepto más amplio para proponer un criterio moderno de auditoría, es importante de antemano, dejar de lado y olvidar la idea de que la auditoría se encuentra exclusivamente relacionada con los aspectos financiero-contables de la organización, aunque su origen históricamente esté ligado a la ciencia contable.

Un concepto moderno de auditoría debe reconocer el hecho de que actualmente se realizan auditorías a otros objetos de estudio diferentes a la contabilidad, como consecuencia de las cambiantes necesidades de validación y verificación de las organizaciones y de que diversas ciencias y técnicas se han apropiado del concepto de auditoría, y han hecho uso de su metodología adaptándola a su campo de acción.

Un concepto útil acerca de la auditoría no se debe limitar a aspectos par-

ticulares sino universales y debe considerar que en la actualidad las ciencias se integran al reconocer que las problemáticas son multidisciplina-rias, que su solución es compleja y que se debe alcanzar en forma interdisci-plinaria.

La auditoría conceptualmente se ve relacionada con la necesidad de co- nocer en profundidad la situación o estado de un objeto de estudio respec- to a un criterio establecido previa- mente, razón por lo que es necesario apoyarse en un perito o persona ex- perta en el objeto de estudio y la apli- cación del criterio, este perito se de- nomina auditor, el que realiza su tra- bajo de modo independiente respecto a no tener ningún interés en el obje- to de estudio que pueda desviar su criterio evaluador objetivo, imparcial y profesional, debiendo diagnosticar la situación o estado del objeto de es- tudio, por medio de la investigación y análisis para emitir una opinión profesional y plenamente fundamen- tada acerca del objeto de estudio en relación con el criterio establecido, con el propósito de asesorar sobre éste.

La auditoría, en su sentido más am- plio, hace relación a un conjunto de aspectos involucrados en la realiza- ción del proceso de lograr confianza (conocimiento) en un objeto o situa- ción determinada, respecto de unos criterios considerados correctos, con la condición de que dicha realización sea lograda por medio de una meto- dología científica o técnica. Al pensa- miento que forma este conjunto con- ceptual se refiere el concepto de au- ditoría.

La realización de control implica el obtener un conocimiento profundo

acerca de la situación o estado del objeto a controlar, el concepto de au- ditoría se refiere a todos los aspectos relacionados con la obtención de di- cho conocimiento profundo, por tal razón la auditoría es una investiga- ción cuyo propósito es producir apor- tes que sean útiles al control con fi- nes de orientar hacia un mejoramien- to continuo.

El grado de profundidad del conoci- miento es pactado entre el auditor y su cliente en el acuerdo donde se es- tablece y define las expectativas del cliente y las responsabilidades que asume el auditor, a éste se le deno- mina marco de referencia.

Es importante ver que el concepto de auditoría difiere materialmente del concepto histórico de auditoría, el que hace referencia a que la auditoría en sí sólo se concentra en los aspectos financiero-contables de la organiza- ción. La idea de auditoría que se ha establecido en la conciencia de la hu- manidad difiere en alcance del con- cepto anteriormente expuesto.

7.2 Elementos básicos de la definición de auditoría

1. Sujeto o auditor

Es la persona o firma de auditoría que realiza la revisión del objeto, estudio o situación auditada. Como requisito debe tener conocimientos amplios y profundos acerca del objeto de es- tudio o situación auditada, además debe poseer capacidad para contratarse y experiencia en el campo de la audito- ría; por otro lado, el auditor debe demostrar un alto sentido de honesti- dad y profesionalismo, motivo por el que la independencia en la relación con el cliente y con el trabajo de au- ditoría, es su característica predomi- nante.

2. Objeto de estudio o situación auditada

Es el campo de acción sujeto a verificación, control o investigación, el que el auditor examinará, enfocando en este el trabajo de auditoría, este campo o situaciones por auditar pueden ser muy diversos, puesto que todo lo que se puede medir, se puede controlar y verificar.

Algunos ejemplos de los objetos de estudio o situaciones que se pueden auditar son:

- Los sistemas de información, como ejemplo podemos citar el sistema de información contable, el sistema de información de presupuestos, el sistema de información de recursos humanos, etc.
- Un proceso o grupo de procesos como lo es el control interno o los sistemas de informática.
- El actuar o grupo de actuaciones como lo es la función administrativa.
- Una operación o conjunto de operaciones o actividades como lo es la producción de un bien o la prestación de un servicio.
- La manera en que se impacta en diversos factores como el medio ambiente o la sociedad.
- Un aspecto particular como lo es el cumplimiento de leyes, o la eficiencia y la eficacia con que se alcanzan objetivos, o la calidad de un producto, servicio, materia prima.
- Los objetos de estudio o situaciones auditadas pueden ser parciales o totales y en los mismos términos pueden tener diferentes grados de cobertura, por ejemplo en algunos casos se da que sea una empresa en forma completa lo que

se necesite auditar y en otros sólo se realiza la revisión de una situación precisa, como lo puede ser una cuenta contable, o un departamento en forma completa o un procedimiento, etc.

Para revisar los objetos de estudio o situaciones auditadas se debe tener en claro, lo siguiente:

- Las expectativas que busca satisfacer el cliente
- Los objetivos que se planea alcanzar con la auditoría
- El alcance de la auditoría
- La naturaleza de la auditoría
- La oportunidad de la auditoría
- El enfoque o tipo de auditoría por realizar
- La responsabilidad que adquiere el auditor con la auditoría por realizar
- El receptor o los receptores finales de los productos de la auditoría.
- Otros aspectos que revistan importancia en el objeto de estudio o situación auditada.

3. El criterio o estándar

Es el parámetro comparativo que forma el auditor, mediante el proceso de conocimiento del cliente, sus obligaciones, su estructura administrativa, las prácticas propias de la industria en que se desenvuelve y todo el conocimiento que pueda aportar al mejoramiento del ente y que tenga relación directa o indirecta con el objeto de estudio o situación auditada. El criterio se forma para poder evaluar si la situación en examen, cumple o no con él.

El criterio o estándar se debe revestir de certeza y se considera como lo debido, entendiéndose como los parámetros ajustados a las normas, a las prácticas correctas, propicias, ade-

cuadas y óptimas que se deben seguir; creando así una línea de referencia entre lo acertado y lo errado.

Se utilizan en la conformación del criterio o estándar los diversos conocimientos, informaciones y leyes, que dependen del alcance y naturaleza de la auditoría por realizar. Ejemplos de algunos elementos que puedan conformar el criterio o estándar son:

- Los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- Las regulaciones correspondientes a la contabilidad y la presentación de estados financieros.
- Las normas de auditoría generalmente aceptadas.
- Las diversas leyes y normativas aplicables al ente, tales como la legislación comercial, la ley laboral, la ley civil, la ley tributaria, las leyes cambiarias, las leyes específicas y particulares con las que deben actuar ciertos entes económicos, los estatutos de la sociedad comercial, junto con las políticas y normas internas de la empresa, al igual que sus manuales de procedimiento, entre otras obligaciones.
- Las prácticas técnicas y productivas propias de la industria y el sector como estándares de calidad, modelos de producción, estrategias competitivas, etc.
- En general, cualquier conocimiento o factor que se tome como necesario para analizar o valorar una situación.

7.3 El objeto social en la auditoría

Las organizaciones de diversa índole conforman la economía a diferentes niveles: local, regional, internacional

y global, mejoran la calidad de vida debido a la producción de bienes y servicios, son las organizaciones las responsables de la dinámica de los medios de pago desarrollando la función de retribución social, de este modo remunera al talento humano por su colaboración directa, corresponde a los aportantes de fondos y factores productivos con ganancias, retribuye al Estado y a la sociedad con los impuestos, además de demandar y ofertar bienes y servicios que dinamizan la economía.

Las organizaciones tienen como principal característica dirigir esfuerzos para lograr un fin determinado (objeto social), tales esfuerzos provienen del talento humano que haciendo uso de los factores productivos como el capital, la tecnología, la maquinaria, el conocimiento, entre otros, logra distribuirlos y ordenarlos estratégicamente para interconectarlos de la manera más óptima en cuanto a su eficiencia, eficacia y economía para que trabajen en sincronía.

El objeto social es la expresión que se refiere al campo de acción en el que va a participar la organización, apunta a la producción de bienes y servicios plenamente identificados y a las acciones específicas por realizar para alcanzarlos, es social en tanto los esfuerzos van dirigidos a la sociedad que será su consumidora y beneficiaria.

El objeto social es la actividad o actividades para cuya obtención se estructura una organización, a su vez el objeto social es la proyección de la organización hacia el exterior, por lo que se reconoce la organización en el medio socio-económico donde está inserta; su estudio nos enmarca en

el mercado, el objeto social se relaciona con la competencia como semejante de la organización y reflejo de ésta respecto a sus fortalezas y debilidades, del mismo modo se relaciona con los precios de mercado en el modo de operación y costes de cada organización. El objeto social se puede considerar el producto de la organización, que nos presenta a ésta como su origen y nos revela las condiciones en que se desenvuelve

El desarrollo del objeto social es consecuencia de procesos administrativos, operativos y sociales, tales procesos son generadores de diferentes tipos de información que deben ser usados por el auditor para realizar gestión del conocimiento de la organización

El auditor debe hacer del conocimiento de la organización y en especial del conocimiento del objeto social desarrollado por la organización, una ventaja competitiva, este conocimiento parte de una comprensión de su realidad tanto interna como externa, de modo holístico, para transformar sus debilidades en fortalezas o en caso de no ser posible el transformarlas reconocerlas para que se constituyan en un riesgo manejable, por otro lado las fortalezas deben ser explotadas o potencializadas al máximo, de tal modo que la organización sea capaz de generar beneficios tanto a quienes la conforman como a quienes directa o indirectamente tengan relación con ella.

La auditoría se concibe en el seno de las organizaciones, específicamente las económicas, la organización se refiere a la estructura de componentes activos analizados como una unidad que busca un propósito determinado

(objeto social). El objeto social se convierte en el eje central de la organización, en su razón de ser.

Es imperante para la profesión contable la integración del ejercicio fragmentado que presenta ahora la auditoría. Más allá de la auditoría integral y de la multiplicidad de enfoques de auditoría (financiera, control interno, de gestión, de sistemas, etc.), la auditoría debe tener un único enfoque holístico, en donde se analicen todos los aspectos que directa o indirectamente confluyen y se derivan del desarrollo del objeto social de la organización entendiéndose que es debido al desarrollo de éste, que surge la necesidad de crear la organización y que toda actividad dentro de ella existe en la medida que sea necesaria para el desarrollo del objeto social.

La auditoría respecto al objeto social de las organizaciones es un factor dinamizante de la evolución de las organizaciones, en tanto logre apoyarla en la gestión del conocimiento de la organización, para usar este conocimiento como una ventaja competitiva.

Por lo tanto, proponemos que la auditoría se concentre en el objeto social y que sus diferentes enfoques se conviertan en conocimientos sectorizados del objeto social de la organización.

Con lo anterior, el conocimiento adquirido por medio de los diversos enfoques de auditoría se relacionará con el objeto social de la organización, encontrando un punto de referencia, articulación y convergencia, debido a que los objetos de estudio auditados son derivados del desarrollo del objeto social de la organización.

La organización es susceptible de ser vista como un entramado de relacio-

nes que se derivan del desarrollo del objeto social, por tanto el conocimiento de los diferentes enfoques de auditoría encuentra una manera lógica de estructurarse y ordenarse para que guarde una estrecha relación con la organización desde su razón de ser, la que es el objeto social.

7.4 La gestión del conocimiento, el mejoramiento continuo y la auditoría

El principio de mejoramiento continuo nos explica que aunque exista una situación óptima, siempre dicha situación puede ser mejorada según su estructura, forma y esencia.

La fuerza del mejoramiento continuo y la capacidad de transformación de la organización provienen del talento humano, de su capacidad de análisis, creatividad, comunicación y compromiso con la organización, estos factores son influyentes para el dinamismo de la organización, el talento humano se considera la piedra angular del éxito de la organización, su característica principal es el desarrollo de competencias cognitivas y cognoscitivas; por tanto se considera como la única ventaja competitiva sostenible de las organizaciones.

La organización, cualquiera sea su forma, tiene como obligación retroalimentarse con propósitos de mejoramiento continuo para adaptarse y sobrevivir, es allí donde la auditoría tiene un papel fundamental: el de imprimirle sinergia a la organización retroalimentándola, al hacer uso del conocimiento del desarrollo del objeto social y de todos los procesos relacionados con éste.

Las organizaciones se transforman según el principio del mejoramiento

continuo. El auditor debe orientar su trabajo hacia ese principio; el mejoramiento sólo es posible cuando se hace una adecuada gestión del conocimiento, de la organización y del objeto social.

El propósito de la gestión del conocimiento es realizar un unísono de la inteligencia grupal que se encuentra en la organización, es una actividad cotidiana, habitual y disciplinada de estimulación del intelecto y despliegue de capacidad creativa dirigida a mejorar los métodos, prácticas y todas las situaciones en general. Cada individuo dentro de la organización aporta a la optimización de su desempeño y cada unidad especializada desarrolla su función utilizando el mayor despliegue de capacidad cognitiva y cognoscitiva, aportando cambios positivos al entorno organizacional.

El papel del auditor respecto a la gestión del conocimiento es más complejo que el de los encargados de una función específica; en tanto debe reconocer la totalidad de la información, para relacionarla de modo sinérgico y el camino más seguro para la supervivencia, evolución y crecimiento de la organización; dicho camino debe estar dirigido hacia el exterior, más específicamente a entender a la organización como parte del patrimonio global.

El auditor debe tomar las directrices y limitantes de la dirección de la organización para asumirlas e integrarlas en su trabajo de auditoría, lo anterior es posible sólo cuando existe una comunicación eficiente entre el auditor y la dirección de la organización, el trabajo de auditoría debe asesorar sobre el devenir de la organización, tomando acciones en su interior

y exterior, para la trascendencia de las situaciones organizacionales.

Por lo tanto, el auditor debe enfocar su trabajo en la gestión del conocimiento, no sólo conociendo el interior de las organizaciones para mejorarlas, sino convertirse en un catalizador que las lleve a ser parte del mundo; esto es, ser coherente con los movimientos de internacionalización y globalización, suceso que motiva el repensar de los objetos sociales de las organizaciones, para reorientarlos hacia la integración global, hacia la transparencia y la administración diligente.

7.5 Funciones de la auditoría

1. Función de control y vigilancia

La auditoría es la actividad de control por excelencia de las organizaciones. El control se puede describir como el conocimiento adquirido por medio de la investigación sobre el objeto de estudio para influir sobre éste. La vigilancia hace referencia a la labor de supervisión y monitoreo que busca retroalimentar los lineamientos que la organización debe seguir.

2. Función de verificación y evaluación

Se desarrolla al ejecutar la comprobación y corroboración del objeto de estudio con un criterio determinado con anterioridad, calificando el grado de cumplimiento o incumplimiento con parámetros diversos como pueden ser las normas legales aplicables a la organización, su eficiencia operacional, la eficacia en la consecución de metas, la efectividad de los sistemas de información, la calidad de los servicios y bienes producidos, etc.

3. Función protectora y minimizadora de riesgos

La auditoría debe ser previsiva, es decir considerar los potenciales riesgos que le puedan sobrevenir a la organización y conservadurista al poner un tono de precaución acerca de la exposición a los diferentes riesgos que impactan en la organización. La auditoría debe construir una barrera de entrada que sirva de escudo y defensa a la organización de los posibles riesgos que se han determinado en su valoración y conocimiento de la organización.

Las auditorías más nuevas buscan cumplir su función protectora en los diferentes objetos de estudio o situaciones por auditar, como lo son el medio ambiente, la gestión social, la salud, el cumplimiento de leyes, los sistemas informáticos, etc.

4. Función asesora y culturizadora

La auditoría debe proponer acerca de los posibles cambios que deba asumir la organización en relación con la investigación realizada al objeto de estudio, además de sensibilizar las organizaciones especialmente hacia modelos de dirección del talento humano, la gerencia estratégica, la cultura del control y el autocontrol, buscando generar un ambiente de control propicio para el aumento de valor y de los beneficios.

5. Función de gestión del conocimiento y la información

La auditoría se adhiere al sistema contable para retroalimentar la organización, dicho sistema debe gestionar la información de carácter: administrativo, financiero, productivo, de

control, humano, social entre otros tipo de información pertenecientes a la organización, de este modo el auditor alcanza un conocimiento amplio de la organización y su objeto social, el cual debe ser utilizado a favor de la empresa como una ventaja competitiva de la gestión del conocimiento. La responsabilidad del auditor hacia la organización es articular y sintetizar su información para dar fe pública de su estado, además de realizar la gestión del conocimiento de la organización con miras al mejoramiento continuo.

6. Función de mejoramiento continuo

La auditoría debe ser un dinamizador del cambio en las organizaciones en pro del mejoramiento continuo en la eficiencia, eficacia y economía de todos los aspectos de la organización, lo anterior se traduce en una actitud creativa de optimización de la organización. Actualmente la tarea de la auditoría debe reconocer la multidisciplinariedad científica y técnica que puede aportar beneficios al mejoramiento continuo de la organización.

7.6 Globalización y auditoría

La globalización es el conjunto de transformaciones, principalmente antropológicas, que en todo sentido cambia el modo de las relaciones humanas y sociales. Un ejemplo es el aumento en el desarrollo humano, transformando su cultura hasta el punto de apropiarse de diversos idiomas para poder interrelacionarse, intercambiando información que influye en las instituciones ideológicas, morales y éticas, las relaciones pierden sus características de presencia-bilidad y se realizan por medio de la conectividad, efecto del adelanto de

la ciencia y la tecnología en campos como la física, la informática, la electrónica, la telemática, cambiando la concepción de lo foráneo y lo oriundo con implicaciones económicas de fondo, con alcances sin límites. En este sentido se reconoce la unificación de las monedas, la creación de mundos virtuales con mercados diversos, la cara visible de grandes organizaciones económicas y sociales, la flexibilidad para la movilización no sólo de capitales sino de organizaciones y del talento humano que es el recurso máspreciado de las naciones, respecto a la globalización se ve como prospectiva el desvanecimiento de las barreras de cualquier tipo entre las naciones en busca de la unificación.

La prospectiva de la globalización lleva a que la raza humana se una, encaminando sus esfuerzos a equilibrar la calidad de vida de toda la especie, buscando un progreso de la sociedad vista de un modo globalizado, sería como pensar que todos los seres existentes se unieran a una misma cooperativa donde la diversidad de organizaciones e instituciones económicas y sociales permita el desarrollo integral y la realización personal del ser humano, con un claro comportamiento ambiental y ecológico y con los criterios del desarrollo sostenible.

Se denomina actualmente como aldea global el paradigma que se refiere a que no existe ninguna diferencia entre quienes habitan el globo terráqueo. Por tal motivo se dan movimientos culturales de tolerancia, cooperación y solidaridad para que seres humanos se puedan establecer en cualquier punto del mundo como si fuera su propio lugar. Los aspectos políticos son los que más resistencia

tienen hacia este cambio; sin embargo, en la mayoría de países existe un común acuerdo en lo que se refiere a la política económica.

La globalización, en su sentido económico, se reconoce como el fenómeno de la economía liberal cuyo espíritu pertenece al capitalismo más salvaje; “se caracteriza por la apertura de los sistemas económicos nacionales, por el aumento del comercio internacional, la expansión de los mercados financieros, la reorganización espacial de la producción, la búsqueda permanente de ventajas comparativas y de la competitividad que da prioridad a la innovación tecnológica, la aparición de elevadas tasas de desempleo y el descenso del nivel de las remuneraciones”.³

No falta mucho para asistir a la integración del mundo, a la unificación de culturas y del lenguaje, a ir mucho más allá de la conectividad e internacionalización de los capitales y las economías con su característica propia de tener una sola unidad de pago. La globalización y sus turbulencias, consecuencia de ésta, hacen reevaluar el paradigma que trajo consigo la modernización sobre la tecnología informática como factor clave en la generación de valor en las organizaciones, se ha demostrado que el capital más importante es y seguirá siendo el ser humano y su capacidad analítica y creativa, ya que mejores tecnologías informáticas no se traducen en mejores sistemas de información capaces de producir conocimiento.

Las fuerzas complejas del mercado global colocan en una situación de riesgo a las organizaciones, es necesario que el auditor se forme una idea de lo que podría suceder si la operación sigue igual y su entorno cambia, la creación de dicho escenario es una hipótesis creativa que debe realizar el auditor. Es por esto que el auditor debe cambiar o renovar no sólo el enfoque de énfasis de sus auditorías, sino de la concepción misma de la organización.

El auditor se debe contextualizar no sólo en los aspectos microeconómicos en los que está inmersa la empresa respecto a su operación y funcionamiento, sino también en las externalidades que tienen influencia en el desarrollo de su objeto social, entendiéndose en su aspecto macroeconómico el concepto de globalización como su más trascendente externalidad.

La globalización se debe entender como un cambio de cultura, la que se comparte de modo general, este cambio de cultura tiene como elemento constitutivo ver la organización de cualquier tipo para el hombre. Entonces es debido reconocer que la auditoría debe concebir a éste como el elemento más importante, fuente y razón del porvenir de las organizaciones.

Reorientar la auditoría hacia la cultura globalizada no es sólo permearse de sus conceptos económicos y las fuerzas de mercado, es contextualizarse de cómo se vive en la mayor

3. Gaggini de Rulemán, Patricia Adriana. *Globalización argentina*. www.gestipolis.com

parte del mundo, considerando el fuerte protagonismo que toma el humanismo en la gestión de la organización.

Por tal motivo, el auditor debe ser ante todo un investigador de la organización, en todos sus sentidos y en todos sus aspectos, en especial de su actividad económica, que es la proyección que se relaciona con el resto de elementos del conjunto global. Para esto debe buscar cooperación con profesionales que se especialicen en objetos puntuales de las ciencias y técnicas, con el propósito de servir de apoyo en el proceso de auditoría.

El auditor será pues el diseñador de un sistema de información que genere conocimiento de la organización, el que servirá para hacer frente a las diferentes turbulencias producto del cambio generado por la globalización; sea diversificando los productos, transformando la estructura administrativa y operacional, mejorando la cultura organizacional, buscando interacción y alianzas con otras organizaciones de su mismo sector o de otro. El auditor debe reconocer los sucesos de la organización relacionándolos con la globalización y realizar una prospectiva, en la que la calidad en el desarrollo del objeto social sea la característica principal del funcionamiento de la organización.

CONCLUSIONES

Reconociendo que el concepto de auditoría que predomina en los textos universitarios y en las aulas de clase es relacionado y limitado únicamente al sistema de información contable-financiero y a sus productos, concluimos que es necesario adoptar, en el público en general y, en especial,

en la comunidad académica, un concepto amplio y universal que corresponda a la realidad actual de las organizaciones, que sea práctico no sólo a los contadores públicos sino a todas las actividades profesionales, técnicas o científicas que han acogido la auditoría como la actividad de control por excelencia. Dicho concepto debe provenir de la esencia misma de la auditoría, la que se puede sintetizar como una metodología de revisión que evalúa con pleno conocimiento de causa un objeto de estudio o situación auditada, mediante la realización de una investigación profunda, estratégicamente planeada y ejecutada con excelencia y calidad; la que produzca conocimiento cierto del estado en que se encuentra el objeto de estudio con fines de mejoramiento continuo.

La auditoría ha sido tomada y apropiada por diferentes profesiones técnicas y científicas ampliando su campo de acción, se puede considerar que cualquier asunto de interés es posible de auditar, razón por la que existe un sinnúmero de diferentes auditorías y de distintos profesionales que la realizan. Sin embargo, los únicos que pueden brindar fe sobre los asuntos de las organizaciones son los contadores públicos, siempre y cuando se sientan idóneos para atestar sobre los asuntos sujetos de evaluación; por lo tanto la auditoría cualquiera sea su enfoque o su alcance, debe estar dirigida por un contador público apoyado a su vez por un grupo interdisciplinario.

Las organizaciones tienen como característica la complejidad, en su interior la existencia de múltiples problemáticas que deben ser reconocidas y resueltas ameritan auditorías des-

de diferentes enfoques; pero tales auditorías sólo alcanzan valor útil en su síntesis, por lo tanto se necesita un referente que logre concatenar y articular los conocimientos encontrados por los distintos enfoques. Los autores concluimos que el objeto social de las organizaciones es el mejor referente para organizar los diferentes conocimientos adquiridos por los variados enfoques de auditoría, llegamos a esta conclusión porque el fin último y la razón de ser de las organizaciones es el desarrollo del objeto social, además toda dinámica proveniente de la organización se puede analizar como un suceso necesario para su desarrollo. Se puede afirmar que es por la necesidad del desarrollo del objeto social que existe la organización, por tanto desde el objeto social como referente podemos visualizar la organización como un entramado de procesos que se derivan del objeto social como causa de éste.

Mencionamos en el párrafo anterior que los distintos enfoques de auditoría sólo alcanzan un valor útil en su síntesis; esto es, la gestión del conocimiento. Por lo tanto 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 integralidad se refiere a la cobertura de la auditoría respecto a las situaciones que le son pertinentes a la organización, dependiendo del objeto social es que se puede reconocer qué es la pertinencia y

la necesidad de aplicar cada enfoque de auditoría.

La gestión del conocimiento es la manera de realizar mejoramiento continuo en la organización; sólo reconociendo las circunstancias propias de la organización se puede saber qué tipo de transformaciones es posible alcanzar, y cómo lograrlas.

La auditoría debe reconocer no sólo 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.

El auditor se debe apropiar y comprometer con la organización, no con un mínimo de requerimientos relativos a la prestación de servicios; sino como un despliegue de capacidad profesional donde imperen la creatividad y la capacidad propositiva en la solución de problemas; por lo tanto la normatividad no es en sí una camisa de fuerza sino más bien lo mínimo que debe ofrecer el contador público respecto a la calidad en la prestación del servicio cuando se desempeñe en el campo de la auditoría, pero cada auditor o firma de auditoría se debe diferenciar por el valor agregado que imprima a la prestación del servicio.

BIBLIOGRAFÍA

- Arens, Alvin A.; Loebbecke, James K. *Auditoría, un enfoque integral*, 6ª ed. Prentice Hall. México, 1996.
- Arquero, José L.; Donoso, José A. *Educación en auditoría. Aportaciones y cambios pendientes*. Revista Contaduría, No. 32. Universidad de Antioquia. Medellín, 1998.
- Blanco, Yanel L. *Normas y procedimientos de la auditoría integral*, 1ª ed. Ecoe ediciones. Bogotá, 1998
- Burbano, Jorge R. *Auditoría de personal*, 2ª ed. Ecoe ediciones. Bogotá, 1995.
- Mantilla, Samuel B. *Auditoría 2005*, 1ª ed. Ecoe ediciones. Bogotá, 2003. *De la auditoría al control*. Revista Contadores, V. 3, No. 15. Colegio Colombiano de Contadores Públicos (seccional Santander). Bucaramanga, 1993. *Enfoques & tendencias*. Revista Facultad de Contaduría Pública, No. 18. Universidad Autónoma de Bucaramanga. Bucaramanga, 1995.
- Mejía Soto, Eutimio; Montilla Galvis, Omar de Jesús; y Montes Salazar, Carlos Alberto. *Contabilidad y racionalismo crítico*. Universidad Libre. Cali, 2005. *Introducción a los IFRS*. Universidad del Quindío. Armenia, 2005.
- Montes Salazar, Carlos Alberto; Mejía Soto, Eutimio; y Montilla Galvis, Omar de Jesús. *Fundamentos para la implementación de los IFRS*. Universidad del Quindío. Armenia, 2005. *Contabilidad Emergente*. Universidad Libre. Cali, 2005.
- Montilla Galvis, Omar de Jesús. *Ética del contador*. Notas de curso. Universidad del Valle. Cali, 2003. *Gerencia financiera y ética*. Universidad Libre. Cali, 2004.
- Montilla Galvis, Omar de Jesús; Montes Salazar, Carlos Alberto; y MEJÍA SOTO Eutimio. *Armonización o estandarización contable internacional*. Universidad Libre. Cali, 2005.
- Peña, Alberto G. *El marco conceptual de la auditoría*. Revista Contaduría, No. 35. Universidad de Antioquia. Medellín, 1999.
- Perea Sierra, Harold Édgar; y Montilla Galvis, Omar de Jesús. *Mercadeo de Servicios y honorarios para contadores públicos*, 2ª ed. Editorial Artes Gráficas del Valle. Cali, 2006.
- Pereda, Jorge T. *Globalización y regulación contable. Algunos retos para nuestra profesión*. Revista Contaduría, No. 35. Universidad de Antioquia. Medellín, 1998.
- Pereda, Jorge T.; y Gonzalo, José A. *La responsabilidad social del auditor*. Revista Contaduría, No. Universidad de Antioquia. Medellín, 1989.
- Porter, Thomas W.; y Burton, Jhon C. *Auditoría: un análisis conceptual*. 1ª ed. Diana. México, 1981.
- Rodríguez, Carlos E. *El auditor agente de cambio clave en la empresa*. Revista Contadores, V. 3, No. 15. Colegio Colombiano de Contadores Públicos (seccional Santander). Bucaramanga, 1993.
- Serrano, Susana G.; y Zapata, Mónica L. *Auditoría de la información, punto de partida de la gestión del conocimiento*. Revista El profesional de la información, V. 12, No. 4. Barcelona, 2003.
- Soy I, Cristina A. *La auditoría de la información, componente clave de la gestión estratégica de la información*. Revista El profesional de la información, V. 12, No. 4. Barcelona, 2003.
- Vásquez, Gabriel T. *La auditoría externa como proceso de investigación acción participativa*. Revista Facultad de Contaduría Pública, No. 15. Universidad Autónoma de Bucaramanga. Bucaramanga, 1994.
- Whittington, O Ray; y Pany, Kart. *Auditoría, un enfoque integral*, 2ª ed. McGraw-Hill Interamericana S. A. Bogotá, 2000. ☀