

XIV

ASAMBLEA GENERAL DE ALAFEC

Ciudad de Panamá, Panamá
del 21 al 24 de Octubre de 2014



**La auditoría externa en Colombia: de la contextualización a las
normas internacionales de auditoría**

La auditoría externa en Colombia: de la contextualización a las normas internacionales de auditoría¹

Área Temática:
Auditoría.

Sub área temática:
Auditoría externa.

Autores:

Julián Esteban Zamarra Londoño

Carlos Eduardo Castaño Ríos

Lina María Ochoa Bustamante

Universidad de Antioquia

Calle 67 No. 53 – 108

Bloque 13 Oficina 108

Tel: 219 58 10 / 219 88

julianzamarra@hotmail.com

carloscontaduria@gmail.com

linaochoab@hotmail.com

Correspondencia: Calle 70 No. 52 - 21 |

Apartado Aéreo 1226

¹ Este trabajo es derivado del proyecto de investigación “Huellas y devenir contable” financiado por el CIC de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Antioquia. El proyecto fue ejecutado entre los años 2012 y 2013.

RESUMEN

La auditoría externa en Colombia ha sido un tema que se ha explorado de forma limitada por los académicos del país, lo que se ha derivado de una corriente mucho más pragmática que teórico-reflexiva de lo que son los procesos de auditoría en las organizaciones. Por esta situación, se decidió explorar en concreto los avances de autores colombianos que abordaron como tema principal la auditoría externa y para ello se recurrió a revistas como Contaduría Universidad de Antioquia, revista Legis Internacional de contabilidad y auditoría, Cuadernos de Contabilidad, Lúmina, entre otras. Los trabajos encontrados se dividieron en épocas (1980-1990; 1991-2000 y 2001-2012), donde se distinguieron las características particulares de la discusión sobre auditoría en el país que pasó en una primera década de una narración de experiencias prácticas de los auditores y la contextualización de dichas prácticas a las situaciones particulares de Colombia llegando en la actualidad a la discusión sobre la adopción o convergencia con las normas internacionales de auditoría, proceso que tuvo sus inicios a partir de la Ley 1314 de 2009 y que aún para los primeros meses del 2014 no ha sido regulado específicamente. En términos generales se concluye que la investigación sobre auditoría en el país ha sido débil, reducida en muchos casos a reflexiones particulares sobre experiencias personales de los auditores y de la ética profesional en actuaciones sobre situaciones fraudulentas que se generan en empresas públicas y privadas del ámbito nacional e internacional. A partir de este trabajo se deja entonces una entrada para futuras investigaciones en el país que permitan que la auditoría externa se convierta en un importante campo de estudio para el investigador contable colombiano en pro del desarrollo de la profesión para lo cual también se requiere de un compromiso desde las instituciones educativas de la nación y un fortalecimiento de los investigadores del área en metodología de la investigación para que profundicen mucho más en los problemas abordados.

INTRODUCCIÓN

Un estado del arte permite determinar cómo ha sido investigada un área del saber, específicamente en tres momentos, evidenciando lo que se investigó, lo que actualmente se está investigando y cuáles son las tendencias para nuevas propuestas de investigación.

Considerando las bondades que ofrece un estado del arte para la comunidad investigativa, académica y profesional, surge la motivación por construir el estado del arte del área del saber relacionada con los procesos de auditoría, de tal forma que permita conocer la huella que ha dejado la investigación en este campo al igual que su devenir y tendencias para la profesión auditora.

Construir el estado del arte de cualquier ciencia o disciplina y compilar lo que se ha publicado al respecto se puede tornar un poco difícil, ya que inicialmente hay que limitar la búsqueda a una muestra representativa que sirva de base para reconstruir la huella que ha dejado la investigación e identificar su devenir próximo.

En el caso específico que ocupa esta ponencia, se diseñó una metodología que consiste en listar las palabras clave para guiar la búsqueda del material investigativo (dejando por fuera lo relacionado con revisoría fiscal y control organizacional, que corresponden a otras líneas de investigación); identificar y seleccionar las principales publicaciones a nivel nacional e internacional; realizar la lectura de las mismas y construir fichas bibliográficas; realizar discusiones en grupo para reflexionar y concluir sobre las lecturas, y finalmente realizar el proceso de escritura del estado del arte.

Los resultados encontrados se presentan en los tres niveles antes mencionados y se realiza un análisis por temáticas y décadas, el cual permite concluir sobre las causas de los temas investigados, su relación con el entorno empresarial vigente en el momento de cada publicación, las propuestas, críticas, reflexiones y/o conclusiones de los autores, para finalmente evidenciar que se ha escrito, que se está escribiendo y hacia dónde va la tendencia de lo que se seguirá escribiendo.

I. METODOLOGÍA

Esta ponencia es derivada de un trabajo de investigación denominado “Huellas y devenir contable” financiado por el centro de Investigaciones y Consultorías de la Facultad de Ciencias Económicas de la universidad de Antioquia, el cual fue ejecutado en los años 2012 y 2013, cuyo objetivo fue desarrollar una aproximación al estado del arte de las diferentes líneas de investigación del Departamento de Ciencias Contables. Para el desarrollo de la investigación un principio orientador fue la construcción de una comunidad investigativa pretendiendo que los integrantes se reafirmaran como investigadores, con base en el método deductivo, partiendo de lo general a lo particular y por lo tanto poder dar cuenta de los aportes que ha realizado Colombia y particularmente la Universidad de Antioquia en la construcción de las líneas de investigación. También se utilizó el método deductivo que permitió partir de las líneas de investigación hacia los ejes problémicos en los que se encuentran cada una de las áreas temáticas y en particular a la cual pertenece el tema desarrollado en esta ponencia, la cual corresponde a Procesos de Auditoría.

Todo lo relacionado con la Auditoría externa en Colombia se encuentra inmersa en la línea de investigación de los Procesos de Auditoría y a su vez ésta última pertenece al eje temático de control organizacional, en el cual se realizó en primer lugar un esfuerzo heurístico en ubicar todos los documentos, posterior se elabora un trabajo hermenéutico para tener una visión integradora del eje en cuestión.

Metodológicamente es un trabajo descriptivo y reflexivo, llevado a cabo bajo un método de investigación tanto deductivo (se adquiere un conocimiento a partir de la observación del marco teórico) como inductivo (a través de la realización de fichas de lectura se realizan conclusiones sobre las huellas y el devenir de la auditoría). Los resultados evidencian una estrecha relación entre las temáticas investigadas y los sucesos que acontecían en el momento, que fueron los que dieron forma a los cuestionamientos de los autores y motivaron sus investigaciones, generándose así una gran variedad temática en este estado del arte.

II. LA AUDITORÍA EXTERNA DESDE UN CONTEXTO NACIONAL

1. Del mecanicismo a los procesos computarizados (1980 – 1990)

A partir de los años ochenta se empiezan a conocer los primeros escritos sobre auditoría, que se caracterizaron por ser resultado de experiencias de la práctica y expresan como fue la vivencia del auditor al desarrollar sus funciones en las empresas del pasado.

Upegüi (1982) relata que la manera básica de llevar a cabo una auditoría en 1904 era evaluando los libros contables, como se habían registrado los asientos diarios y como se habían corregido los errores; también menciona que el auditor tenía grandes dificultades cuando el contador no había realizado bien su trabajo; el relato termina mostrando el informe emitido por un auditor empírico, el cual solo encontró problemas para llevar a cabo su auditoría.

Para mediados de la década de los ochenta, y dado que se empiezan a evidenciar cambios importantes en los sistemas de información producto de ambientes más computarizados, Aguiar (1984, p. 1), opina que este es “un mundo en el cual los negocios se han volcado, indefectiblemente, sobre los computadores”; y Cuervo (1984), señalan como este cambio impacta las técnicas que tiene el auditor para llevar a cabo sus funciones e indica que ahora la manera más efectiva de llevar a cabo la auditoría es a través de sistemas de información computarizados. Aguiar (1984) señala que los instrumentos utilizados por el auditor en su proceso de revisión no deben desconocer el impacto de la computación y que su uso más que sustitutivo es complementario a las técnicas tradicionales utilizadas en esta época; y por lo tanto, se requiere que el auditor posea conocimientos en procesamiento electrónico.

De igual forma, Aguiar, Cuervo y Pérez (1987) indican que los sistemas de información de una organización deben ser conocidos no solo por el contador y por el auditor sino también por:

La gerencia definiendo los objetivos del sistema y facilitando los recursos necesarios para su desarrollo; el usuario planteando al personal de sistemas sus necesidades y requerimientos; el personal de sistemas definiendo las políticas del procesamiento electrónico de datos y desarrollando el software que responda a las necesidades de los usuarios; y la auditoría de sistemas, participando efectivamente en el desarrollo de las aplicaciones y evaluado la validez de los procedimientos. (Aguiar et al., 1987, p. 80)

De lo anterior, se evidencia el temprano desarrollo de la auditoría de sistemas, indispensable, sobre todo cuando:

Hay complejidad de las transacciones y los sistemas; amplia delegación de autoridad y responsabilidad; grandes volúmenes de datos y de informes que requieran exactitud, confidencialidad y seguridad; cantidad importante de usuarios internos y externos del sistema; una inversión importante en recursos de hardware y software; considerables riesgos involucrados; entre otros. (Aguilar et al., 1987, p. 90)

Se concluye que esta primera década (años 80) estuvo marcada por el desarrollo de la auditoría y por nuevas prácticas generadas a partir del desarrollo tecnológico.

En la medida en la que los procesos en las organizaciones iban evolucionando a raíz de la intervención de la tecnología se va generando también la necesidad de empezar a hablar con mayor profundidad de la reglamentación y a generarse la necesidad de ver la auditoría desde un contexto menos mecanicista. Autores como: Yamey (1905) y Pérez (1982), publican sobre conceptos y teorías que fundamentan la práctica de la auditoría, dando una contextualización más amplia de lo qué es y para qué sirve. Esto se dio debido a que la profesión estaba entrando en su época de auge, pero se encontraba poco reglamentada y no era de conocimiento de toda la gran utilidad que el auditor pudiese prestar a los usuarios de la información financiera.

A través de la historia, la auditoría ha sido utilizada como un mecanismo de fiscalización, anteriormente los propietarios solo veían la necesidad de conservar su patrimonio que se encontraba en manos de terceros, por lo que tenían que recurrir a una figura fiscalizadora que les ayudara a preservar dicho patrimonio. Esta manera de salvaguardar sus bienes fue tomando forma y avanzando cada vez más, tratando de responder a las necesidades de los mercados modernos.

Pérez (1982) plantea que el desarrollo de una auditoría se ve impactado por la personalidad del auditor, cada auditor puede tener un enfoque diferente, aunque todos busquen un objetivo común, el cual es dar respuesta a un grupo de personas con intereses diferentes sin dejar de lado la objetividad de su trabajo, es así como “la auditoría debe ser una función asesora que permita el desarrollo armónico de la empresa, para la obtención de las metas y objetivos. Es por ello que su enfoque requiere de la aplicación de las ciencias de la conducta, sus técnicas y sus procedimientos” (Pérez, 1982, p. 88).

Con mayor frecuencia, la sociedad concentra su interés en temas económicos y financieros, por lo que el papel del contador y el auditor toman importancia, sin embargo, el problema radica en la confiabilidad de la información y en la diversidad de principios para la preparación de estados financieros. Si la auditoría logra universalizar su lenguaje, el campo de acción del auditor incrementaría notablemente, ya que estaría dando respuesta a todos los usuarios de la información empresarial.

En conexión con lo anterior, el autor Yamey (1905) expone:

Los enfoques de auditoría contemporáneos incorporan numerosos avances. En la medida que la economía global, las organizaciones de negocios que operan dentro de ella, y las estrategias de negocios de las organizaciones se tornan crecientemente complejas e interdependientes, consideramos que se debe prestar mayor atención al desarrollo de métodos y procedimientos de auditoría que se centren en las aserciones a nivel de la entidad- métodos y procedimientos que prometen mayor poder para detectar los errores materiales en la medida que le permiten al auditor basarse en juicios clave en un entendimiento más crítico y holístico de la dinámica de los sistemas del cliente. (Yamey, 1905, p. 31).

Pero de la misma manera que avanza y se amplía el campo de acción del auditor, también aumenta su responsabilidad, teniendo este que dar respuesta a todos los usuarios de la información de una manera adecuada y confiable, es por esto que el auditor debe realizar un trabajo de calidad para evitar cuestionamientos frente a la fiabilidad de la información emitida por este, y tomar conciencia que no solo da respuesta a los directivos sino también a la sociedad.

2. Una revisión del papel de la auditoría frente al fraude (1991 – 2000)

Desde un aspecto entonces más dinámico de la auditoría, también con el paso del tiempo se van implementando mejores estrategias y desarrollando nuevas metodologías que no solo garanticen una ejecución más eficiente de los procesos, sino que también vayan contemplando los cambios tecnológicos. En dicha evolución de los procesos también se iban incorporando nuevos sucesos en las entidades y sucedieron situaciones mundiales orientadas al fraude que iban exigiendo que se implementaran nuevos procedimientos y que se reforzaran los ya existentes.

Tobón (2000) plantea que una manera adecuada de comenzar la auditoría es con el conocimiento del cliente y todos los factores tanto internos como externos que pueden llegar a afectar el funcionamiento del negocio, se propone entonces realizar una planeación adecuada que oriente las bases y los pasos a seguir para el desarrollo de la auditoría:

La planeación de auditoría, toda una estrategia desarrollada por el auditor para conducir la auditoría hacia los fines previstos, a diferencia, entonces, de una auditoría que se ejecuta sobre la base de la obtención de evidencia en forma indiscriminada [...] debe darse respuesta en el sentido de que la necesidad básica, aquella sin la cual nada funciona, es que exista plena conciencia del auditor de que planear su trabajo es asegurar en gran proporción el éxito del mismo. (Tobón, 2000, p.106).

A la par del desarrollo de guías y procedimientos que orientaban el actuar de los auditores, se presentaron una serie de fraudes que fueron atribuidos al dudoso actuar profesional.

A pesar de desarrollarse los mencionados cambios, a medida que fueron tomando fuerza nuevos fraudes y con el recuerdo constante de los millonarios desfalcos provocados por Parmalat y Enron entre 1993 y 2005, surge la necesidad de una evolución en las prácticas de auditoría.

Castro y Cano (2004) realizaron un estudio de caso de estas compañías cuyo fracaso financiero repercutió en muchos países y cuestionó la ética y la confianza en los auditores, surgiendo la necesidad de abordar el tema de la responsabilidad social, la ética y el profesionalismo de los auditores. Castro y Cano (2004) plantean el interrogante “¿Y dónde están los auditores?” dejando en evidencia el deterioro de confianza en las prácticas contables y en la profesión auditora.

Los autores plantean que la materialización de los fraudes también ocurrió por las deficiencias de control interno y las conductas poco morales y éticas de los directivos y administradores de las organizaciones.

El deterioro de confianza conlleva a un cambio hacia el autocontrol como nueva solución en la era de la información. Martínez (2000) explica que es pertinente evolucionar para que los problemas organizacionales del siglo XXI no sean resueltos con las mismas soluciones planteadas en la era de la industrialización.

La pertinencia del cambio es evidente, tanto a nivel de las organizaciones que presentan el riesgo de fraude o error, como a nivel del Contador Público cuyo trabajo ha sido

fuertemente criticado. Ambos, empresa y auditor, deben evolucionar en pro de cumplir con su responsabilidad de reflejar la realidad empresarial, de modo que los diferentes grupos de interés puedan tomar decisiones correctas.

De acuerdo con lo anterior, se podría plantear que los casos de fraude y la actuación indebida de algunos profesionales, pusieron de manifiesto las falencias de las teorías y/o prácticas que soportaban la profesión. Para algunos autores la mejor forma de mitigar estas falencias es desarrollando cambios desde la formación del profesional auditor.

Para cerrar época de tiempo se puede concluir sobre una tendencia muy marcada a producir textos relativos a la contextualización de la auditoría hasta alrededores de los años 2000, a partir de allí se observan publicaciones sobre tipos de auditoría (auditoría forense, la auditoría integral y la auditoría tributaria), evolución de prácticas de auditoría y propuestas de cambios en la formación del auditor, para dar respuesta a la realidad del entorno alrededor de diferentes riesgos en la información financiera.

3. La evolución de la auditoría y el camino hacia los estándares internacionales (2001 – 2012)

Cambios y nuevas propuestas en la auditoría

Para dar respuesta a los nuevos retos de las organizaciones, Guevara & Mora (2007), plantean un nuevo modo de administrar, basado en la gestión del riesgo y en el apoyo de los auditores internos. Lara (2007), trata la constante preocupación de la administración frente a la incertidumbre que generan los riesgos que afectan los objetivos operacionales y estratégicos organizacionales; y como la auditoría contribuye a mitigar dicha incertidumbre, con apoyo del sistema de control interno.

Otro cambio planteado en la profesión, es el sugerido por Rico (2005), relacionado con la rotación obligatoria de los auditores con el propósito de evitar conflictos de interés de tipo económico. Tratando de dar respuesta a todas las situaciones que han puesto en duda la eficacia y la calidad de los trabajos de auditoría, aparecen artículos de diferentes autores con propuestas para la creación de programas universitarios de auditoría, que preparen auditores con capacidades suficientes para responder a un medio que es cada vez más exigente y requiere de mayor confiabilidad de la información económica – financiera.

El profesor Guerrero (2008) plantea que debe haber un cambio radical en el currículo de los futuros profesionales en auditoría, aunque él centra su atención hacia la formación en auditoría forense, reconoce la importancia de una adecuada preparación en los demás temas.

Se puede observar entonces en estos últimos años de la historia una tendencia muy marcada a producir textos relativos a la contextualización de la auditoría hasta alrededores de los años 2010, a partir de allí se observan publicaciones sobre tipos de auditoría (auditoría forense, la auditoría integral y la auditoría tributaria), evolución de prácticas de auditoría y propuestas de cambios en la formación del auditor, para dar respuesta a la realidad del entorno alrededor de diferentes riesgos en la información financiera.

Como ya se ha mencionado, los casos de fraude han llevado a una reflexión sobre la ética, la fe pública y la confianza pública de los auditores, es por esto que los autores Dos Santos y Guevara (2003), Casal (2003) y Rubinska (2008), plantean sus escritos en torno a una crisis de confianza existente en la profesión auditora.

Adicional a la crisis de confianza en la profesión y en el mercado financiero, durante el período 1990-2000 se observan fuertes cambios que imponían retos competitivos a las empresas, tales como los expresados por Dos Santos y Guevara (2003): velocidad de la globalización, evolución tecnológica y progreso de los negocios; las cuales que exigían modificar sus formas de control ante nuevas formas de fraude.

Con el interés de reducir la crisis de confianza y atender los nuevos retos, toma importancia el tema del autocontrol. Según Casal (2003), las empresas norteamericanas buscaban la forma de regularse y controlarse por sí mismas sin necesidad de la intervención del Estado, implementando medidas que les permitieran auto-controlarse y aumentar la conciencia sobre la necesidad de implementar una gestión empresarial más adecuada, evitando ser víctimas de fraude y dar cumplimiento a las expectativas de los mercados financieros y demás usuarios de la información.

Para el autor Del Cid (2003), el proceso de globalización, la desregulación de los sistemas financieros y la reducción del control fronterizo impulsaron la aparición de nuevas formas de fraude, las cuales a su vez evidenciaron la necesidad de la evolución en las prácticas de auditoría y el fortalecimiento de la regulación.

Se observa que para el período 2000-2012 algunos autores empiezan a sugerir nuevas prácticas de auditoría o cambios en el trabajo de campo del auditor. Es así como Bedard y Johnstone (2004), argumentan que se deben mitigar las deficiencias de la figura del gobierno corporativo para contribuir a la solución de la crisis de confianza y disminuir el riesgo de manipulación de beneficios o de contabilidad creativa en general, que afectan la

planeación de la auditoría y las decisiones sobre los precios que cobran los auditores por la prestación de sus servicios.

De igual forma, Dos Santos y Guevara (2003), indican que dado que la contabilidad creativa es vista por algunos, no como una forma de fraude, sino como el aprovechamiento de la indefinición técnica y normativa, que deja vacíos o da una doble opción de procedimiento para un mismo hecho; es necesario que también se fortalezca la regulación. Aparece entonces una tendencia hacia los estándares internacionales que guíen la actuación del profesional contador y auditor.

Con todos estos antecedentes (fraudes, crisis de confianza, deficiencias de control y del gobierno corporativo), también toma fuerza el desarrollo de la auditoría forense, como el mejor mecanismo no solo para detectar el fraude, como fue definida inicialmente por Dueñas (2009), sino también para la prevención del mismo.

En la mayoría de las situaciones, la auditoría forense se aplica cuando el fenómeno ya ha ocurrido y entra a convertirse en una medida de detección, pero se considera vital conocer bajo qué medidas se da el fenómeno para prevenirlo y evitar que el mismo vuelva a ocurrir. (Dueñas, 2009, p. 342).

La auditoría forense se encuentra orientada a evaluar que las empresas cumplan las normas y procedimientos establecidos y a examinar el sistema de control interno que se relaciona con la prevención y detección de cada una de las formas del fraude. El conocimiento de los auditores respecto a este tipo de auditoría, permitirá identificar claramente los factores de riesgo fraude a los que está expuesta la organización auditada.

Calidad de la auditoría, factores que la impactan

Bajo el mismo propósito de otras investigaciones, el de contribuir a la solución de la crisis de confianza generada por los escándalos financieros, otros autores se han centrado en investigar herramientas para medir la calidad de la auditoría en términos de ofrecer información oportuna y confiable sobre la situación financiera de las empresas auditadas.

Geiger y Rama (2007) plantean que los legisladores y los medios normalmente critican los informes de los auditores porque no advierten oportunamente sobre empresas que están en riesgo de no continuar en marcha; adicionalmente, Callao, et al. (2004) indican que la importancia de la auditoría externa radica en que esta se convierte en garante de la veracidad de la información financiera empresarial para un gran número de agentes, por lo tanto,

surge el requerimiento de que su labor posea un nivel de calidad adecuado y permita obtener informes de auditoría coherentes con la realidad empresarial.

En el escrito de Callao, Hernández, Jarne y Laínez (2004) se observan dos posturas con las que concluyen su investigación, la primera se refiere a que la normativa debe ampliar la exigencia de llevar a cabo auditorías externas en un mayor número de empresas; y la segunda, la de implementar medidas para recuperar la confianza en la información financiera de las empresas por parte de los distintos usuarios, y paralelamente, mejorar la calidad de la auditoría empresarial.

Como principales medidas proponen aumentar: las exigencias de revelación de la información financiera; el control de las actuaciones corporativas – fortalecimiento del gobierno corporativo; la independencia y capacidad de actuación de los comités de auditoría; la supervisión sobre los auditores y su independencia, entre otras.

Por su parte, Geiger y Rama (2007) también desarrollan un análisis comparativo del nivel de calidad de auditoría, pero no a nivel de países ni por indicadores sino a nivel de firmas de auditoría considerando la correcta previsión o no del principio de negocio en marcha que impacta el tipo de informes que estas emiten. Para ello, los autores revisaron alrededor de 1.800 opiniones de empresas durante 11 años y señalaron dos posibles errores en los mismos (error tipo I: informes modificados para empresas en marcha que posteriormente no fracasan, es decir, calificar un informe erróneamente; y error tipo II: informes de auditoría sin salvedad para empresas en marcha que posteriormente entran en quiebra, es decir, dejar de calificar un informe erróneamente).

La calidad de la auditoría se puede medir con diferentes factores, no solo desde la legislación que tiene cada país para orientar la práctica de auditoría como se observa en el trabajo de Callao et al., (2004), o según el tamaño de la firma de auditoría y el principio de negocio en marcha como lo exponen Geiger y Rama (2007); sino también con factores como el nivel de experiencia del auditor con el cliente, su conocimiento de la industria o sector, las relaciones de independencia con el cliente, y otros de los que depende la probabilidad de que el auditor emita un informe oportuno y confiable, y que podrían constituir nuevos temas por investigar.

Normas Internacionales de Auditoría: ¿Adopción, convergencia o armonización?

Las normas internacionales de auditoría han sido un tema de amplia investigación desde inicios del año 2000 y hasta la actualidad, es así como diversos autores y organismos profesionales en el ámbito internacional y local, tales como Barrantes (2000), Voss (2005),

CTCP (2006), Martínez, Montoya y Fernández (2006), Martínez, Montoya, Fernández y Ramírez (2008 y 2010), han analizado este marco normativo (que guía a los profesionales de la auditoría) junto con la decisión de una adopción, convergencia o armonización.

Existen varias situaciones que han motivado la investigación de este tema, algunas de ellas son:

- Determinar las consecuencias de la adopción de las normas internacionales de auditoría, tal es el caso de las discusiones generadas en Argentina respecto a la adopción o armonización de las mismas, donde Voss (2005) argumenta que aunque la globalización exige unificar a todas las naciones para que la normativa mundial sea posible, esto requeriría que los países renuncien a su soberanía en favor de organismos supranacionales, lo cual se convierte en un obstáculo para los procesos de adopción de normatividad internacional.
- Reflexionar sobre cuál de los dos grandes enfoques del control es más útil a la profesión auditora y a las necesidades del entorno. Estos modelos se ubican en extremos contrarios, dado que el enfoque Latino supone total intervencionismo del Estado y va más allá de la auditoría financiera; mientras que el enfoque Anglosajón prefiere la libre actuación bajo el principio de autocontrol y se enfoca en la auditoría financiera.

A nivel mundial, existen países donde el modelo que predomina difiere de otros países, esto hace que las organizaciones sean auditadas bajo diferentes criterios y/o prácticas, generando falta de uniformidad en el grado de confianza de tales auditorías. Tal es el caso de la Unión Europea, donde hasta antes de la emisión de la Octava Directiva en 1984, por la cual se regula la auditoría de cuentas, sus países miembro tenían diferentes modelos de operación pasando desde el más estricto intervencionismo hasta el modelo Anglosajón; sin embargo, tal como lo expone Barrantes (2000), la Octava Directiva no ha solucionado completamente estas diferencias, pues esta tuvo en cuenta los diferentes tipos de legislación de los países miembro y esto provocó que no tuviera la precisión necesaria ni suficiente para constituir una normativa completa ante las necesidades de normalización de la profesión.

Barrantes (2000) expone que esta situación junto con el hecho de que la función del auditor legal ha sido muy criticada por los grandes fracasos financieros presentados a nivel mundial, hacen que, por lo menos en la Unión Europea, no exista un punto de vista unificado sobre la función, posición y responsabilidad civil del auditor legal, lo cual afecta la calidad de las auditorías y la libertad de establecimiento y prestación de servicios en este sector.

- Dar respuesta a la crisis de confianza en la auditoría provocada por los escándalos financieros de grandes organizaciones en todo el mundo, tales como Banco Británico Barings (Singapur, 1995), Parmalat (Italia, 1997), Enron (Estados Unidos, 1999), Worldcom (Estados Unidos, 2002), entre otros. De estos escándalos se han derivado cuestionamientos hacia la profesión del auditor y el marco normativo bajo el cual este opera, y que en muchos casos, como ya se mencionó, difiere de un país a otro. Adicionalmente, es por esto que no es coincidencia que los más grandes escándalos financieros corporativos se hayan presentado a finales de la década de los noventa y principios de la década del 2000, y sea en esta última década donde el tema de normatividad internacional en la auditoría ha sido estudiado, revaluado y, en general, investigado con mayor énfasis.

En este sentido, Martínez et al. (2006), exponen que la mayoría de escándalos financieros se dieron en entidades donde el modelo ha sido de corte anglosajón y esto ha dejado en evidencia que los sistemas de contabilidad y auditoría de este corte no son tan fiables y efectivos, indicando que el abuso de algunos vacíos en la normatividad de la auditoría ha contribuido a que los directivos de estas grandes corporaciones materialicen la manipulación contable, haciendo que la misma o sea consentida o no detectada oportunamente por los auditores. Lo cual a su vez incrementa la crisis de identidad y de confianza de los auditores y replantea su responsabilidad frente al fraude, al principio de negocio en marcha y la efectividad de los informes que emite.

Esta situación ha originado la tendencia actual que se observa frente a un fortalecimiento de la regulación aplicable a la profesión, tal es el caso del proyecto de claridad de las Normas Internacionales de Auditoría emitidas por la IFAC y la emisión de normatividad adicional como son los estándares de información financiera, de control de calidad o el código de ética. Esta tendencia de fortalecer el marco normativo profesional busca mejorar la calidad de sus servicios, especialmente el de auditoría, de tal forma que se contrarreste la crisis de confianza y se logre retomar la credibilidad en el trabajo de los auditores.

- Conocer los nuevos retos que impone la información financiera y la auditoría internacional, dada la actual inminencia de la aplicación de las normas internacionales de auditoría en más de 100 países. Es así como el CTCP plantea que:

Los procesos de internacionalización de la información, el enfoque regulatorio internacional y los significativos problemas de control y verificación de la información financiera, como base de la confianza en nuestro contexto y en el ámbito global, justifican el abordaje crítico y evaluativo del modelo local de control y de las Normas Internacionales de Auditoría, NIA” (CTCP, 2006, p. 304).

Luego de entender de donde nace la fuerte presencia de investigaciones relacionadas con las NIA, es necesario revelar las principales conclusiones a las que han llegado diversos investigadores, de tal forma que se pueda cerrar este capítulo con una idea clara de la conveniencia de su aplicación y de si esta temática continuará siendo objeto de estudio, por lo menos en un corto plazo.

- En el caso europeo, Barrantes (2000) indica que existe consenso frente a una armonización contable, y que la Octava Directiva junto con la doctrina, las normas internacionales de auditoría y las propuestas del libro verde, permitirán llevar a cabo una armonización eficiente y eficaz de la auditoría en la Unión Europea.
- En el caso argentino, Voss (2005) considera que las diversas problemáticas derivadas de la armonización en temas de auditoría y contabilidad conllevan a la reflexión sobre los efectos que generan los procesos de adopción o armonización en los sistemas contables de los países latinoamericanos.
- En el caso colombiano, el CTCP (2006) ha concluido que las condiciones actuales de la auditoría en Colombia requieren una revisión de las funciones que la ley colombiana asigna a este ejercicio. La importancia de un dictamen independiente, sugiere la utilización del contenido técnico de las NIA en el ámbito internacional, que garantice la confianza pública, con alto nivel y generador de valor, para las empresas y la sociedad en general.

De igual forma en el Evento internacional "información financiera y auditoría internacional - nuevos retos", realizado por la Universidad Externado de Colombia en 2008, en el Foro

"El rol del auditor en el nuevo entorno mundial", charla: "La convergencia internacional de estándares de auditoría y el papel del auditor en el nuevo contexto mundial" se concluye que:

1) El contexto actual presenta serios desafíos a la gobernabilidad de las organizaciones, ligados no sólo al delito de cuello blanco, sino también al crimen organizado. 2) Las empresas deben establecer fuertes sistemas de control interno y aseguramiento: comités de auditoría, auditorías externas, auditorías internas y programas de prevención de fraudes. 3) Las auditorías internas se fortalecen certificando a sus integrantes, implementando programas de calidad y sometiéndose a revisiones externas de dichos programas. (2008, p. 223).

- En el caso español, Martínez et al. (2006) consideran que las NIA clarificadas constituyen una medida para superar la crisis de confianza de los auditores y esto impone los retos que afrontarán los auditores a partir de las novedades internacionales relacionadas con la aplicación de la materialidad en la auditoría de estados financieros. Consideran que una vez terminado el proyecto de claridad de la IFAC, el parlamento Europeo traducirá las normas de acuerdo con lo establecido en la Octava Directiva y con ello se dará un paso decisivo para la adopción de las NIA.
- En el caso mexicano, Martínez et al. (2008), indican que con la adopción de las NIIF en México, se ha dejado claro su posición respecto a la proximidad de sus normas de auditoría en relación con las emitidas por la IFAC. Las normas de auditoría mexicanas son ampliamente comparables con las NIA.

Algunas de las perspectivas planteadas en el Evento internacional "información financiera y auditoría internacional - nuevos retos" realizado por la Universidad Externado de Colombia en 2008, y que permiten llegar a conclusiones sobre la conveniencia de una convergencia o adopción, son:

- La convergencia internacional de las normas debe ser idónea para servir y proteger el interés público, que se establezcan normas de estándares superiores en el formato de calidad que faciliten la convergencia internacional. (2008, p. 216)
- La convergencia refuerza la credibilidad de normas nacionales, incrementa la comparabilidad de los reportes de los auditores, incrementa la eficiencia de los mercados y capitales, reduce los costos para aquellos que necesitan y usan las declaraciones de información financiera y reduce la complejidad al informar en múltiples jurisdicciones

[...] La adopción tiene todas las ventajas de la convergencia, es la manera más rápida de eliminar y minimizar las diferencias, evita las diferencias culturales, filosóficas y ayuda a que las reglas que se creen no estén en contra de los principios y objetivos de la información financiera local. (2008, p. 217)

- Las normas seleccionadas para la convergencia son las del IAASB de la IFAC por su amplia aceptación, porque ha logrado la reconstrucción de la confianza pública. (2008, p. 217)
- Los accionistas establecen diversas funciones de aseguramiento para garantizar que la organización continúe orientada a cumplir con su misión, haciendo que la Junta Directiva para supervisar a la gerencia, Auditoría externa para asegurar que los estados contables sean fidedignos; y Auditoría Interna para asegurar que se presta debida consideración a los riesgos. (2008, p. 217).

En general, se puede concluir que la tendencia en investigación en torno a las normas internacionales de auditoría tiene su fundamento en evitar que se repitan los casos de fraude, en mitigar la crisis de confianza y mejorar la función de la auditoría externa, elevando su nivel de calidad y homogeneidad a nivel mundial, lo que indiscutiblemente es un referente frente a la problemática local.

III. CONSIDERACIONES FINALES

- De manera general, se observa una marcada diferencia entre el estado del arte a nivel local y a nivel nacional e internacional, ya que a nivel local ha sido escasa en auditoría porque la misma se ha centrado en temas de control interno y revisoría fiscal.
- Tanto a nacional e internacional, se observan publicaciones sobre el fraude y los cuestionamientos éticos.
- Las temáticas de investigación coinciden en su mayoría: en principio corresponden a la definición, contextualización de la auditoría, evidencia y opinión del auditor; luego y derivado de los casos de fraude, las temáticas giran alrededor de la crisis de confianza, la evolución de las prácticas de auditoría, auditoría forense, la calidad de auditoría y las normas internacionales, entre otras.
- La mayoría de autores coinciden en que el fortalecimiento de la norma para recuperar la credibilidad; la implementación de nuevas prácticas de auditoría para prevenir y detectar formas de fraude y atender exigencias empresariales; y la adopción, convergencia o

armonización de las normas internacionales de auditoría, son los cambios más importantes que giran alrededor de la auditoría para poner fin a la crisis de confianza en la profesión.

- A nivel local, en la primera línea de tiempo delimitada entre los años 1980-1990, la investigación se centra en narraciones sobre experiencias prácticas de auditores empíricos. En este espacio temporal a nivel nacional se investiga sobre temas que contextualizan la práctica de la auditoría en el país. A nivel internacional, se habla de la responsabilidad social del auditor y su opinión como objetivo último de llevar a cabo la auditoría.
- En la siguiente década, 1990-2000, se presentan grandes escándalos financieros en el mundo, lo que genera una crisis de confianza que motiva la investigación en los tres niveles.
- Finalmente, en la línea de tiempo 2000-2012 se observa que la tendencia de investigación ha estado relacionada con las normas internacionales de auditoría, tanto a nivel nacional como internacional. Sin embargo, a nivel institucional no se observa que se atienda esta temática, surgiendo el reto de que a nivel institucional se desarrolle la temática y se dé respuesta a la tendencia actual de investigación del área.
- Se podría concluir que la auditoría ha dejado su huella en la definición y contextualización de la misma, y en cómo responder a la crisis de confianza en la profesión a través de la evolución de las prácticas y tipos de auditoría, del fortalecimiento de la formación profesional, de la claridad y mejora normativa, de la evaluación de calidad en los servicios, del mejoramiento de la emisión de opiniones, de la cultura del autocontrol y del fortalecimiento de sistemas de gestión por riesgos, sistemas de control interno y otras herramientas administrativas (gobierno corporativo, comités de auditoría, entre otros). Su devenir parece estar guiado por el desarrollo de propuestas de investigación relacionadas con las normas internacionales de auditoría.

IV. BIBLIOGRAFÍA

- Aguiar, H. (1984). Auditando los programas y los informes computarizados. *Revista Contaduría*, 76-93.
- Aguiar, H., Cuervo, J., & Pérez, C. (1987). El personal que participa en los sistemas de información computarizados. *Revista Contaduría*, 77-104.

- Barrantes, A. (2000). La armonización contable y de la auditoría en la Unión Europea. *Revista Innovar*, 22-40.
- Bedard, J. C., & Johnstone, K. M. (2004). Efectos de los riesgos de manipulación de beneficios y gobierno corporativo en la auditoría. *Internacional LEGIS de contabilidad y auditoría*, 9-51.
- Callao, S., Hernández, B., Jarne, J., & Laínez, J. (2004). Análisis internacional de la calidad de la auditoría empresarial. *Revista Internacional LEGIS de Contabilidad & Auditoría*(17), 25-65.
- Casal, G. (2003). Auditoría de calidad de las ganancias. *Internacional LEGIS de contabilidad y auditoría*, 9-45.
- Castro V, R. M., & Cano C., M. A. (2004). Buen gobierno corporativo, solución a la crisis de confianza: Cambios en la contabilidad y la auditoría, aporte de los estándares internacionales, apuntes de la comparación de los casos Parmalat-Enron. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 17-51.
- CTCF. (2006). Análisis de la aplicación de las normas internacionales de auditoría en Colombia. *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría*, 53-139.
- Cuervo, J. (1984). La función de auditoría en el ciclo de vida de un sistema computarizado. *Revista Contaduría*, 41-59.
- Del Cid, J. (2003). El papel de la profesión contable en la lucha contra el blanqueo de capitales. *Revista Internacional LEGIS de contabilidad y auditoría*, 131-145.
- Dos Santos, A., & Guevara, I. (2003). La contabilidad creativa y la responsabilidad de los auditores. *Revista Internacional LEGIS de Contabilidad y Auditoría*.
- Dueñas, S. (2009). Mecanismos de contabilidad para prevenir y detectar el lavado de activos en Colombia. *Revista Cuadernos de Contabilidad*.
- Geiger, M., & Rama, D. (2007). El tamaño de la firma de auditoría y la precisión en los informes sobre empresas en marcha. *Revista Internacional LEGIS de Contabilidad & Auditoría*(29), 9-42.
- Guerrero, J. (2008). Especialización en auditoría forense. *Apuntes Contables N° 13*.
- Guevara, P., & Mora, E. (2007). Un nuevo enfoque de administración: "Auditoría interna basada en riesgos... gerenciando la continuidad del negocio". *ASFACOP*, 58-76.
- Lara, J. A. (2007). El auditor interno en la gestión de riesgos del negocio. *Legis de Contabilidad y Auditoría*, 11-39.
- Martínez Nocera, J. P. (2000). La teoría detrás de los servicios de seguridad razonable. *Cuadernos de contabilidad*.
- Martínez, F. J., Montoya, J., & Fernández, A. (2006). Normativa internacional de auditoría sobre materialidad: un nuevo reto para los auditores. *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría*, 11-34.

- Martínez, F. J., Montoya, J., Fernández, A., & Ramírez, S. I. (2008). Nueva normativa sobre materialidad y su repercusión en las normas de Colombia, España y México. *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría*, 11-38.
- Pérez, R. (1982). La auditoría un fenómeno transaccional. *Contaduría N°1*, 88.
- Rico, C. (2005). Globalización, 'audit expectation gap' y rotación obligatoria de auditores. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría* .
- Rubinska , R. M. (2008). Las responsabilidades penal del auditor externo. El caso de las facturas apócrifas. *Internacional LEGIS de contabilidad y auditoría* , 11-48.
- Tobón, F. (2000). Serie de documentos "guías de auditoría" diseño y ejecución de una auditoría. *Revista Contaduría N°36*.
- Upegüi, M. (1982). El informe de auditoría al estilo de 1904. *Revista Contaduría N°1*.
- Voss, J. (2005). El futuro de las normas contables y de auditoría en Argentina. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría* , 123-148.
- Yamey, B. (1905). Panorama sobre la evolución de las prácticas de auditoría. *Cuadernos de Contabilidad N°13*.