

Auditoría pública entre la apariencia y la verdad

En el campo de la auditoría la noción de apariencia está presente en toda su normatividad, específicamente, relacionada con el término de independencia, ésta se reconoce como condición necesaria que garantiza la objetividad e integridad de la auditoría, conceptualizada en la forma siguiente: si se es independiente se garantiza la objetividad y si se mantiene una actitud objetiva se procede con independencia. Sin embargo, el pensamiento gira en redondo, no determina nada. Derivado del empleo de nociones sin rigurosidad, tal como la objetividad. Porque la objetividad es la cualidad de lo objetivo, de tal forma que es perteneciente o relativo al objeto, con independencia de la propia manera de pensar o de sentir; es decir, la capacidad de un sujeto (auditor) para ser independiente de influencias internas o externas se encuentra en la correspondencia de la auditoría con el objeto, no como una simple toma de posición personal que no es demostrable o verificable. La indefinición del concepto de objetividad en la auditoría ha conducido a la falta de precisión de su objeto y la hipótesis del presente estudio establece que la indeterminación del método en la auditoría refleja la indeterminación de su objeto. Por lo que el desafío en la auditoría se encuentra en repensar sus términos fundamentales, en tanto, los resultados obtenidos en su práctica se conviertan en un saber objetivo que correspondan con la objetividad auditada.

In the field of auditing, the concept of appearance is present throughout its regulations. Specifically, in relation to the term of independence, it is recognized as a necessary condition to guarantee the objectivity and integrity of the auditing, as conceptualized in the following way: if one is independent, this guarantees objectivity; and if one maintains an objective attitude, one proceeds with independence. However, the idea turns round on itself and determines nothing; arising from the use of notions without rigour, such as objectivity. Because objectivity is the quality of being objective, such that it pertains or is relative to the object, independently of one's own way of thinking or feeling. That is to say, the capacity of a subject (the auditor) to be independent of internal or external influences is found in the correspondence of the auditing with the object, not as the simple adoption of a personal position which is neither demonstrable nor verifiable. The lack of definition of the concept of objectivity in auditing has led to the lack of precision of its object, and the hypothesis of this analysis establishes that the indeterminacy of the method used in auditing is a reflection of the indeterminacy of its object. The challenge faced by auditing is therefore the rethinking of its basic terms. In this way, the results obtained in its practice become an objective knowledge which corresponds with the audited objectivity.

Palabras claves: AUDITORÍA, INDEPENDENCIA, OBJETIVIDAD, PLURALIDAD, METODOLOGÍA

Keywords: AUDIT, INDEPENDENCE, OBJECTIVITY, PLURALITY, METHODOLOGY

En el campo de la auditoría la noción de apariencia está presente en toda su normatividad. En las Normas de Auditoría de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) se afirma “Las entidades de fiscalización superior (EFS) deben ser objetivas y parecerlo” (punto 2.2.40), y en la Declaración de México sobre Independencia en el Principio N° 3, dice “Las EFS deben asegurar que su personal no desarrolle una relación demasiado estrecha con las organizaciones que audita, de modo de ser y parecer objetivas”; la *Government Accountability Office* (GAO) en las Normas de Auditoría Gubernamental, revisión 2003, capítulo I, Introducción, establece “Los auditores también deben ser independientes en los hechos y en la apariencia”. Y la norma distingue claramente a la independencia en dos vertientes “La independencia de hecho (su independencia mental, que es evidentemente una cuestión relativa al fuero interno), y la independencia de apariencia (que el público crea que el profesional es independiente)”¹. De tal forma que el Director del Instituto de Auditores Censores Jurados de Cuentas de España señala “Nos encontramos, entonces, con que la auditoría debe ser la única profesión que cumpla con la independencia exigida en la ley y apariencia de independencia establecida por los legisladores para que la sociedad, en general, tenga esa percepción”²; en pocas palabras, se concibe que no basta que el auditor sea independiente, sino que el público crea que es independiente. Pero creer es dar por cierto una cosa que no está demostrada, o también, dar completo crédito prestado a un hecho. La primera acepción linda con la anticencia, y en eso caen las afirmaciones no científicas que se hacen sin conocer la forma de su demostración o cuando se apela al principio de autoridad intelectual de las importantes instituciones normativas, como: la INTOSAI, la Internacional Federation of Accountants (IFAC), o el Institute of Internal Auditors (IIA) entre otras,

ante la ausencia de validación metodológica. En la segunda, la palabra crédito proviene de la raíz latina *credo*, que significa ‘yo creo’, de esta palabra se ha derivado el concepto de credibilidad, que se define como la capacidad de ser creído, y “la credibilidad se compone de dos dimensiones principales: capacidad de generar confianza y grado de conocimiento, donde ambas poseen componentes objetivos y subjetivos. La capacidad de generar confianza es un juicio de valor que remite al receptor basado en factores subjetivos” (Wikipedia).

La independencia constituye un pilar fundamental de la auditoría, y se reconoce como condición necesaria que garantiza la objetividad e integridad de esta actividad. Esto representa el pensamiento que ha dominado nuestra época, sin embargo, problematizar los términos que se encuentran implícitos pareciera un ejercicio ingenuo e inútil para la práctica docente, profesional, y de investigación, dado que históricamente la auditoría pública o fiscalización ha sido determinada por la auditoría privada, es decir, por la auditoría surgida para el sector privado, y ha marcado una profunda influencia en la visión o concepción de la auditoría que ha oscilado entre la apariencia y la verdad, en una distinción donde lo aparente resulta más importante que la propia realidad, en un reflejo que expresa “la independencia aunque en realidad exista, si no parece que existe, no sirve para nada”. El Director del Instituto de Auditores Censores Jurados de Cuentas de España, lo ejemplifica: “Sin temor a estar muy de la realidad podemos señalar que hay dos tipos de independencia, una económica formal y otra de pensamiento. La primera puede medirse y es objeto de normas éticas de regulaciones en cada país que pueden ser modificadas. La segunda es, posiblemente, la que nos atañe más íntimamente, aquel aspecto psicológico que se aprende a través de la experiencia y que puede realmente influir en la actividad profesional en una forma mucho más significativa que la primera ya

¹ *Independencia profesional*. www.imcp.org.mx 12 de julio de 2006.

² López Casuso, Agustín. “La independencia del auditor”, www.elmundoes/nuevaeconomía/2003/171/1050921276.

que no puede ser vista, se mantiene escondida y no puede ser medida”³. En forma similar, otro estudio señala la diferencia entre la independencia real y la aparente: “Real: la independencia real es inobservable y se sitúa en los planteamientos más personales e internos del auditor, rozando cuestiones relativas a su posición ante el desarrollo de una profesión y a su propia concepción de la ética profesional. Pero ¿cómo adentrarnos en las entrañas de los auditores para conocer si sus actuaciones están respondiendo a planteamientos éticos? La respuesta podría ser contundente: es imposible. Por ello, debemos utilizar algún signo que nos ayude a mostrar de forma más clara la posición de independencia del auditor. Dicho signo suele ser la independencia aparente. Aparente: en ocasiones resulta doloroso para los propios auditores pedirles que parezcan independientes, pero con ello lo que se intenta es dar una solución a la propia realidad. ¡No basta con ser independientes hay que parecerlo! Los signos externos permiten hacer valoraciones sobre si la independencia del auditor está o no comprometida”⁴.

Cuando el Director del Instituto de Auditores (antes referido) expresa que “sin temor a estar muy lejos de la realidad podemos señalar que hay dos tipos de independencia”, indica, por una parte, que su concepción sobre la independencia es verdadera o correcta, aunque no se demuestre y quede solamente en convicción. Y la otra, asume que el auditor mantiene una actitud objetiva que le permite percibir la realidad o la verdad, tal cual. Por ejemplo, se afirma “que el auditor diga la verdad tal y como él la aprecia sin permitir influencias, financieras o sentimentales”⁵. O, el Auditor Superior de la Federación, afirma “su único compromiso es con México

y con la verdad”⁶. Pero, ¿qué significa la verdad?

“El vocablo verdad se usa en dos sentidos: para referirse a una proposición y para referirse a una realidad. En el primer caso se dice de una proposición que es verdadera a diferencia de una falsa. En el segundo caso se dice de una realidad que es verdadera a diferencia de aparente, ilusoria, irreal, o inexistente”⁷. En la historia de la ciencia y filosofía se registran diversas concepciones sobre la verdad, se habla de verdad lógica, verdad semántica, verdad existencial, o verdad epistemológica, entre otras, afirmando que parece imposible reducir a un común denominador todos los conceptos de verdad. Además, porque la verdad cambia en el tiempo. Por ejemplo, en la Antigüedad se entendía la verdad como realidad, una realidad que no diferenciaba lo público y lo privado: “La distinción entre la esfera pública y la privada era desconocida, y hubiera sido ininteligible para el *politês* (ciudadano). Como escribió Werner Jaeger: un código moral puramente privado, sin referencia al Estado, era inconcebible para los griegos”⁸. En la modernidad “cuando se habla del sector público y sector privado se expresa implícitamente una teoría de objetos”⁹ una de las tareas de la teoría del objeto —o teoría de los objetos— es la clasificación de los objetos y determinación de sus propiedades, pero antes, se tiene que dilucidar el concepto de objeto. Desde Kant ha sido frecuente hablar de objeto como objeto de conocimiento, y lo que importa es la relación objeto-sujeto. En consecuencia, por objetivo se designa lo que no reside meramente en el sujeto, en contraposición a subjetivo, entendido como lo que está en el sujeto. Y contemporáneamente se entiende que “La objetividad es la cualidad de lo objetivo, de tal forma que es perteneciente o relativo al objeto

³ Ídem.

⁴ López Gaviria, Rosario. *La profesión de auditoría: ¿crisis real o aparente?* www.navactiva.com.

⁵ Alvarado Riquelme, María. *La independencia del auditor. Sumario*. www.viex/vid/190420.

⁶ La Voz de Michoacán. 30 de marzo de 2007, p. 4 B.

⁷ Ferrater Mora, J. *Diccionario de Filosofía*. Q-Z. Ed. Ariel, 1994, p. 3660.

⁸ Sartori, Giovanni. *Teoría de la democracia*. Ed. Patria, 1991, p. 352.

⁹ Ferrater Mora, J. *Diccionario de Filosofía*. K-P. Ed. Ariel, 1994, p. 2603.



en sí mismo, con independencia de la propia manera de pensar o de sentir” y “El término subjetividad se utiliza con dos significados, según se utilice para referirse al conocimiento o al sujeto. En la teoría del conocimiento, la subjetividad es las propiedades de las percepciones, argumentos y lenguaje basadas en el punto de vista del sujeto, y por lo tanto influidas por los intereses y deseos particulares del sujeto. La propiedad opuesta es la objetividad, que los basa en un punto de vista no prejuiciado, distante y separado, de modo que los conceptos en cuestión sean tratados como objetos” (Wikipedia).

Lo anterior podría parecer una cuestión de la ciencia y la filosofía y no de la auditoría; sin embargo, resulta paradójico que la independencia y objetividad en tanto nociones fundamentales de ésta práctica se encuentren más próximas al saber vulgar o al conocimiento de la vida cotidiana que a la rigurosidad del pensamiento científico y filosófico. Por lo que el punto de partida es repensar la auditoría, una construcción que se hace por quienes se esfuerzan por

descubrir e investigar la realidad de la auditoría pública, la cual no depende de lo que se ha expresado o formulado sino de la distinción o determinación de los supuestos que han sido aceptados como verdad, y en el principio se debe establecer:

1. LA INDETERMINACIÓN DEL OBJETO EN LA AUDITORÍA

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos define “Auditoría es el proceso sistemático de obtener y evaluar de manera objetiva, las evidencias relacionadas con informes sobre actividades económicas y otras situaciones que tienen una relación directa con las actividades que se desarrollan en una entidad pública o privada”¹⁰, es decir, la auditoría se aplica indistintamente en el sector público o privado. Kevin Brady, Contralor y Auditor General de Nueva Zelanda, lo ejemplifica al asegurar “Afortunadamente en Nueva Zelanda sólo tenemos un órgano de cuentas para todos los contadores tanto en el sector público como en el privado”¹¹ o, la Dra. Piedad Amparo Zúñiga, Auditora General de Colombia, al asegurar “no creo que exista esa pretendida sepa-

¹⁰ www.imcp.org.mx Auditoría.

¹¹ Memoria del Foro internacional sobre la Fiscalización Superior en México y el Mundo 2005. LIX Legislatura, noviembre de 2005, p. 225.

ración abismal entre lo público y lo privado”¹². Lo que evidencia una incongruencia en la adhesión a la INTOSAI dado que emite las Normas de Auditoría Pública, y acepta “reconocer las diferencias entre la fiscalización del sector privado y la del sector público”¹³. Aunado al hecho incontrovertible que en la generalidad de los países no solamente se reconoce una mayor eficacia y legitimidad en los despachos o firmas de auditoría sobre los organismos públicos de control o fiscalización sino que se transita de un campo a otro con el mismo bagaje académico e intelectual, no obstante el reconocimiento “se requiere de un estudio sobre las disposiciones normativas de información financiera apropiadas para el sector gubernamental”¹⁴. Lo que evidencia una incongruencia en la adhesión a la INTOSAI dado que emite las Normas de Auditoría Pública, y acepta “reconocer las diferencias entre la fiscalización del sector privado y la del sector público”¹⁵.

La determinación del objeto en la auditoría pública no queda fuera de la realidad pública sino que pasa en alguna forma a constituirla. El objeto de ninguna manera se puede considerar preformado o preexistente, debe ser construido en razón de que la naturaleza y tarea de la auditoría pública depende de su realidad hacia la cual ésta se dirige, es evidente que entre dicha realidad y la auditoría pública existe una relación que debe ponerse en claro, ¿cuál es esta relación? La relación no está determinada y se debe determinar, derivado de una concepción que no distingue diferencias entre la realidad pública y la privada, y esto explica la confusión existente en el Secretario General de la INTOSAI, Josef Moser, en su discurso de la conferencia anual del Instituto de Auditores Internos, 2007, en relación al acuerdo de cooperación entre la IIA y la INTOSAI, al subrayar

“la necesidad de una estrecha cooperación y un intercambio de experiencias y un desarrollo común en lo que se refiere a directrices y métodos”¹⁶. O también al debatir sobre los retos de la auditoría pública en la primera conferencia de Presidentes de los Órganos Autónomos de Control Externo (España) “El objetivo de la iniciativa es aumentar la cooperación entre los tribunales autonómicos de cuentas e impulsar un control de los fondos públicos más eficaz. A través de una mayor cooperación entre las instituciones de fiscalización se pretende también intercambiar información, experiencias y métodos de fiscalización”¹⁷. Porque si se establece un acuerdo de cooperación entre la IIA y la INTOSAI para estrechar un intercambio de experiencias en lo que se refiere a métodos, o también si se impulsa una iniciativa entre los tribunales autonómicos de cuentas para intercambiar información sobre los métodos de fiscalización, esto indicaría:

1.1 La pluralidad de los métodos en la auditoría o fiscalización

Y es lo que se detecta en la generalidad de las referencias en los documentos básicos de la INTOSAI, por ejemplo “Las EFS deben dotarse de los métodos de fiscalización más actuales, con inclusión de técnicas de análisis de sistemas, de métodos de revisión analíticos, de muestreo estadístico y de auditoría de sistemas de información automatizados”, o en la planeación de una auditoría, el auditor debe “determinar los métodos de fiscalización más eficientes y eficaces” (Normas de Auditoría, 2.2.37 y 3.1.3 (i), respectivamente), y en la Declaración de Lima, artículo 13 Métodos de control y procedimiento. Aunque se menciona el concepto de método en forma plural se dice “Dado que el control en muy pocos casos puede ser realizado exhausti-

¹² *Memoria del Foro Internacional sobre la Fiscalización Superior en México y el Mundo 2005*. p. 188.

¹³ *Plan Estratégico 2005-2010 de la INTOSAI. Meta Estratégica 1*, p. 9. www.intosai.org.

¹⁴ *Normas de Información Financiera 2006*. IMCP, 6/NIF-A3.

¹⁵ *Plan Estratégico 2005-2010 de la INTOSAI. Meta Estratégica 1*, p. 9. www.intosai.org.

¹⁶ *Acuerdo de cooperación entre la IIA y la INTOSAI*. www.intosai.org

¹⁷ *Debate sobre los retos de la auditoría pública*. www.reporterodigital.com 19 de octubre de 2006.

vamente, las Entidades Fiscalizadoras Superiores tendrán que limitarse, en general, al procedimiento de muestreo”, mostrando que la pluralidad aparente en los métodos queda en singularidad, pero el problema importante se encuentra en la reducción de la noción del método a procedimiento o técnicas de investigación, confusión que se presenta en todo el pensamiento de la auditoría actual. Otra problemática relevante lo constituye el empleo del muestreo estadístico en la auditoría, que se define “es la aplicación de un procedimiento de auditoría a una muestra de una población por revisar, en donde se estiman las características y/o valores de esa población a partir del diseño, selección y evaluación de la muestra por métodos matemáticos basados en el cálculo de probabilidades”¹⁸.

La predominancia del muestreo estadístico, al menos teórico, se da no solamente en las instituciones de control o fiscalización sino también en los centros de enseñanza superior, exponiendo un caso (pero bien podrían mencionarse otros más), la Universidad de Almería, la Facultad de Derecho, en la impartición de la asignatura de Auditoría del sector público, en el punto 5.4 del programa, dice “Métodos de selección y muestreo”. Más en la práctica, el autor con veinte años de experiencia en la auditoría no ha visto ni ha escuchado la aplica-

ción concreta del muestreo estadístico, ni tampoco que un caso presentado ante autoridades judiciales se resuelva basado en el muestreo estadístico, lo que no significa que no pudiera existir, por lo que si existiera la discusión abierta reclama su demostración. En contrario, se afirma que si se redujese todo el problema de la prueba o demostración en la auditoría a la probabilidad matematizante entonces quedaría a nivel de lógica de la inducción y no se tendría acceso al proceso metodológico de cómo verificar o validar la independencia y resultados del auditor.

La concepción positivista que domina la academia, las instituciones control y fiscalización, y las asociaciones de auditores y contadores, representa un condicionamiento fáctico a no repensar la auditoría desde otro punto de vista. Así como considerar que la metodología es el estudio de los métodos, no es método mismo; dado que resulta frecuente observar en cursos de auditoría pública o gubernamental, la supuesta capacitación sobre la “metodología de la auditoría”, y en un caso por demás preocupante, la falta de distinción entre la Metodología de la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo (SECODAM) y la Metodología de la auditoría al desempeño del Instituto Mexicano de Auditores Internos, como se muestra a continuación:

Metodología de Auditoría Pública ¹⁹	Metodología Auditoría al Desempeño ²⁰
Planeación general	Planeación general
Planeación detallada	Planeación detallada
Ejecución	Ejecución
Informe y seguimiento	Informe y seguimiento

¹⁸ *Manual de Muestreo Estadístico*. SECODAM (Ahora Secretaría de la Función Pública), p.5.

¹⁹ *Manual de Auditoría Pública*. SECODAM Agosto de 1997, p.20

²⁰ “Seminario Auditoría al desempeño”. 9 y 10 de enero de 2008. www.imai.org.mx

Por lo anterior, si la “metodología” de la auditoría pública y la de auditoría al desempeño es idéntica, luego ¿qué sentido tiene diferenciarlas?

La hipótesis del presente estudio establece que la indeterminación del método en la auditoría o auditorías refleja la indeterminación del objeto en la auditoría. No obstante que Arturo González de Aragón, Auditor Superior de la Federación y Presidente de la INTOSAI, en conferencia del 2º. Foro de Profesionales “Evaluación del Desempeño” afirmó “La auditoría al desempeño tiene un presente indiscutible y un futuro promisorio como herramienta para evaluar la forma y grado de cumplimiento de los objetivos y metas de las políticas y programas públicos (...) dada la complejidad y magnitud de los procesos que operan en la administración pública, se hace imperativo la construcción de Sistemas de Evaluación del Desempeño basados en indicadores estratégicos, de gestión y de servicios. Lo que no se puede medir, no se puede mejorar”²¹. Si aplicáramos este criterio a la concepción de que la independencia real es inobservable, según el estudio de Rosario López Gaviria, de la Universidad de Sevilla; a la definición de Carey “la independencia es un concepto abstracto (...) es, fundamentalmente, un estado mental”²²; que coincide con la interpretación del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en cuanto a “la independencia mental es, evidentemente, una cuestión relativa al fuero interno”, entonces, la independencia en tanto no puede medirse no puede mejorarse. Aunque el Director del Instituto de Auditores Censores Jurados de Cuentas de España, dice que este tipo de independencia sí puede medirse porque es objeto de normas éticas y de regulaciones en cada país que pueden ser modificadas y agrega en el mismo artículo referido (nota 2) que la independencia se exige en la ley y la apariencia de independencia se establece por los legisladores para que la sociedad tenga la percepción que el auditor

es independiente. Pero veamos, el primer aspecto a considerar sobre la afirmación anterior, la tesis central de la auditoría sostiene que el auditor “debe ser autónomo y objetivo”, es decir, la independencia se ha construido como un “deber” sin embargo, “El Derecho se opone, por una parte, al deber en el sentido de que mientras el primero corresponde a lo que puede ser exigido, el segundo se refiere a lo que debe cumplirse. Por otra parte, lo que es de derecho se opone a lo que existe de hecho, entendiendo por el primero lo que debe ser de una manera determinada, lo que funciona en virtud de normas, y por el segundo lo que es así, prescindiendo de que deba o no serlo”²³.

Así la independencia o la honestidad son “deberes” que pueden ser exigidos que se cumplan pero no que deben cumplirse, y por lo tanto resulta impropio que la independencia del auditor sea exigida mediante la ley si se carece del método o forma de validar o demostrar si un auditor en un trabajo de auditoría concreto fue independiente o no, mucho menos guiarse por las apariencias o por los signos externos dado que indica un conocimiento ordinario o del sentido común, que frecuentemente está colmado de opiniones arbitrarias, infundadas y antagónicas, y además porque la percepción depende de complejos procesos cognitivos y sociales que a menudo no corresponden con la realidad objetiva, por lo que seguir afirmando la apariencia en la independencia del auditor es tan sólo una ilusión. Y la segunda, resalta la concepción de medición en los importantes funcionarios de las instituciones de control y fiscalización, por ejemplo, López Casuso dice que la independencia puede medirse, pero no lo demuestra; González de Aragón afirma que lo que no se puede medir no se puede mejorar, y si, muchos de los problemas en la auditoría pueden ser mensurables, no cabe duda, pero el nuevo canto de las sirenas ha conducido a la auditoría o fiscalización

²¹ *Algunos indicadores sobre el desempeño del país*. www.asf.gob.mx 23 de abril de 2008, p. 17.

²² Alvarado Riquelme, María. *La independencia del auditor*. Sumario. Viex.com/vid/190420

²³ Ferrater Mora, J. *Diccionario de Filosofía*. A-D. Ed. Ariel, 1994, p. 811.

a una búsqueda afanosa de la calidad, cuando no se determina esta noción en relación con la medición. Por ejemplo, el Presidente de la Audiencia de Cuentas Canaria, en la presentación del proyecto Avance, donde el “Proyecto persigue la búsqueda de calidad y uno de los objetivos ha de medirse el grado de satisfacción de la ciudadanía respecto de los servicios públicos”²⁴, o Rafael Morgan Ríos, Subsecretario de Control y Auditoría de la Gestión Pública de la Secretaría de la Función Pública, pone como antecedente la promulgación de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria y su Reglamento, que establece de manera obligatoria la evaluación del desempeño con base en indicadores de resultados, y destacó la implantación del Sistema de Evaluación del Desempeño a más tardar en el ejercicio 2008, y entre uno de los principales indicadores, la “Calidad.- Miden los atributos, propiedades o características que deben tener los bienes y servicios públicos (...) pero, en la actualidad, si bien no se dispone de cuantificaciones precisas sobre la calidad de los bienes y servicios que ofrecen las instituciones de la Administración Pública Federal”²⁵. Así, Rafael Medina Jáber reconoce que se ha avanzado poco en la evaluación de los resultados de la gestión pública, y Rafael Morgan Ríos acepta que no se dispone de cuantificaciones precisas sobre la calidad de los bienes y servicios, por lo que en estos y otros casos se ha intentado aplicar el ideal de exactitud, de medición, contenido en el análisis cuantitativo, produciendo una confusión.

Dado que el Diccionario Austral de la Lengua Española, define “Cantidad, como la propiedad de lo que es capaz de aumento y disminución y puede medirse y enumerarse”. Y calidad viene del latín *qualitas*, y ésta deriva de *qualis* (cuál, qué) de modo que la cualidad atiende a la pregunta ¿qué es? o

¿cómo es? dando respuesta o describiendo a la calidad o cualidades. Por lo que cabe preguntar ¿cómo se mide la calidad?. Si “El concepto de medida sin más es, pues, poco claro, a menos que se restrinja su significado y se defina precisamente. Uno de los problemas de la ciencia es el significado de los enunciados de medida. Este significado depende en gran parte del patrón que se use para medir. Dependiendo también del papel que se asigne al observador o medidor y, en general, del significado de operaciones físicas”²⁶ en este mismo sentido se dice “Toda unidad o instrumento de medida lleva la carga de subjetividad contenida en el componente convencional de la medición”²⁷. Por lo que se ha intentado remontar el antagonismo categorial entre lo cualitativo y cuantitativo, así como la limitación de la medición, adoptando esquemas interpretativos, como “la investigación cualitativa trata de identificar la naturaleza profunda de las realidades, su estructura dinámica, aquella que da razón plena de su comportamiento y manifestaciones. De aquí, que lo cualitativo (que es el todo integrado) no se opone a lo cuantitativo (que es sólo un aspecto), sino que lo implica e integra, especialmente donde sea importante”²⁸. O trasciende la terminología de la calidad y cantidad para centrarse en el papel de la evaluación como factor estratégico, clave para el desarrollo de la gobernanza y concepto relacionado con el debate sobre el papel del Estado en las sociedades democráticas, “la evaluación debe concebirse como una imprescindible herramienta para la transparencia. Aunque sea complejo y difícil hay que evaluar el valor público como queda demostrado en el panel. ¿Es posible evaluar el logro de valor público? (Hintze, Díaz, Mejía, Gaetani y Subirats). Para ello hay que definir y conceptualizar el término de valor público, teniendo en cuenta qué entendemos por valor, el problema

²⁴ Medina Jáber, Rafael. *Hacia el modelo de evaluación de la gestión pública*, www.fiscalizacion.es, 7 de febrero de 2008.

²⁵ Morgan Ríos, Rafael. *Evaluación del Desempeño en el Sector Público*. www.funcionpublica.gob.mx octubre de 2007.

²⁶ Ferrater Mora, J. *Diccionario de Filosofía*. K-P. Ídem, p. 2348.

²⁷ Iglesias González, Severo. *Principios del Método de la Investigación Científica*. Ed. Tiempo y Obra, 1981, p. 65.

²⁸ Martínez, Miguel. *Nueva Ciencia*. Ed. Trillas, p.173.



de la causalidad, de la dimensión de futuro, de los niveles macro, meso y micro de la gestión”²⁹ sin embargo, el problema de cómo medir la calidad o cómo evaluar el valor público depende, previamente, de la determinación del objeto en la auditoría, es decir, su campo público o privado, y el método depende del objeto, aunque no sea sencillo precisar el objeto de la auditoría pública porque la auditoría pública no está constituida como una ciencia, y la ciencia se caracteriza por la determinación de su objeto, de tal forma que la validez objetiva de los resultados de una auditoría correspondan con la objetividad. Y la historia de la auditoría ha sido la supeditación de:

1.2 La auditoría sujeta al criterio del auditor

Puesto que se afirma “Los métodos y técnicas aplicables dependen en gran parte de la naturaleza, alcance y objetivos de la auditoría y del conocimiento y el criterio del auditor”³⁰. La firma de auditoría KPMG establece “La metodología de auditoría de KPMG es una metodología efectiva que facilita y mejora la calidad de auditoría. Alcanza nuestra meta de entregar auditorías rigurosas de calidad e independencia. Esta metodología de auditoría está

diseñada para cumplir con las normas aplicables nacionales e internacionales; enfatiza la importancia de los procedimientos sustantivos y la evaluación eficaz de riesgo y actividades de prueba en controles; utiliza un enfoque multidisciplinario con experiencia en la industria y profesionales con el conocimiento, habilidades y experiencia para cumplir el encargo; y, provee una base para un enfoque consistente de auditoría en cada lugar donde firmas miembro de KPMG operan y refuerza la continuidad y coordinación global” (página Web de KPMG, Auditoría de Estados Financieros), luego si el método depende del criterio del auditor, y si cada firma o despacho de auditoría tiene su propia “metodología”, entonces, no debe resultar extraño que se presente una diversidad de opiniones sobre el manejo de los fondos en una entidad pública, pero ¿por qué se presenta tal diversidad?

La pregunta no involucra lo que pueda pensar, escuchar o ver el ciudadano común sobre una gestión pública determinada, si no a los profesionales, desde los propios administradores, auditores o fiscalizadores, y peritos, principalmente. La respuesta no vie-

²⁹ Garde Roca, J.M. y Bustelo Ruesta, M. “El desarrollo de los sistemas de evaluación y control de la gestión pública. Informe de conclusiones”, X Congreso Internacional del CLAD, octubre de 2005. www.clad.org ve.

³⁰ *Normas de Auditoría de la INTOSAI*. www.intosai.org punto 3.6.3.

ne de que unos sean más razonables o capacitados que otros, tampoco que unos sean éticos o morales y otros no, o simplificar la cuestión al justificar qué es la naturaleza de la auditoría y que por ende la función del auditor es expresar solamente una opinión.

La cuestión es debatir si dirigimos el pensamiento en la misma dirección, si analizamos los mismos hechos, si a los mismos hechos les aplicamos la misma valoración, y si exponemos una lógica demostrativa desde la planeación de la auditoría hasta sus conclusiones finales, y sobre todo, cuál es la relación entre el auditor y su objeto, lo que nos conduce a dudar sobre:

2. LA PRETENDIDA OBJETIVIDAD DEL AUDITOR

En el Glosario de las Normas de Auditoría de la INTOSAI no se presenta una definición de objetividad, tampoco es un valor central en su Plan Estratégico 2005-2010, no obstante que “la objetividad puede definirse como imparcialidad, equilibrio y neutralidad. Al tomar decisiones sobre el alcance, las pruebas de la fiscalización, la importancia de las observaciones y las conclusiones, el auditor deberá adoptar un punto de vista imparcial y una actitud objetiva”³¹ y que “Tal como lo indica Dittenhofer (1996), la credibilidad de la auditoría descansa sobre la exactitud y objetividad del informe”³². En las Normas Generales de Auditoría Pública, en Normas Personales se dice sobre la independencia ‘el auditor público debe mantener soberanía de juicio, ser autónomo y objetivo para proceder con independencia’³³ y el Presidente de la Auditoría General de la Nación (Argentina) señala “La absoluta independencia del auditor es otro de los requisitos indispensables para garantizar la objetividad de la auditoría”³⁴, o sea, si se es independiente se garantiza la objetividad y

si se mantiene una actitud objetiva se procede con independencia. Una definición que gira en redondo, es decir, no se determinada nada. Por consiguiente los términos de independencia y objetividad se presentan indistintamente, indiferenciados, como se señala en el artículo ‘Los informes de auditoría del sector público’ (nota 32) que indica “Según Dittenhofer (1996), las cualidades que deben tener los informes de auditoría en el sector público se pueden resumir en las siguientes, que generalmente han sido recogidas en las normas de auditoría del sector público de la mayoría de países. Objetividad e independencia del auditor, donde las conclusiones han de estar respaldadas con una base y argumentos creíbles”³⁵.

Lo anterior ejemplifica que la auditoría tradicional se ha centrado en afirmar que la validez de las Normas de Auditoría se origina en su aceptación general, sin embargo, no sólo se detecta una inconsistencia interna en sus enunciados, sino sobre todo en su incapacidad para dar explicaciones adecuadas e intelectualmente satisfactorias sobre la realidad pública que nos circunda y de los fenómenos que percibimos, por ejemplo, cuando en el Foro Internacional sobre la Fiscalización Superior en México y el Mundo 2005, se afirma “Uno de los determinantes del desempeño económico y social, lo constituye la calidad del marco institucional, los incentivos que genere a los cuales responden los agentes económicos y sociales. El marco institucional puede estar diseñado para tolerar el fraude, los abusos, los incumplimientos de contrato, pero también puede promover el estado de derecho, el combate a la corrupción, la solidez de los equilibrios constitucionales propios de una democracia avanzada. El premio Nobel de

³¹ Normas y Directrices para la Auditoría del rendimiento basadas en las Normas de Auditoría y la experiencia práctica de la INTOSAI. www.asf.gob.mx p. 83.

³² Pucheta Martínez, M.C. y Cortés Fleixas, J.L. “Los informes de auditoría del sector público”. Revista de Auditoría Pública No. 22, diciembre de 2000, p.42.

³³ Manual de Auditoría Pública. 2º video curso, SECODAM, p.16.

³⁴ Despouy, Leandro. *Una economía sana no puede funcionar sin controles*. www.agn.gov.ar

³⁵ Pucheta y Cortes. Ídem.

Economía, Douglass North, señaló que el problema del diseño adecuado del marco institucional, es uno de los más complejos de la ciencia social y de las políticas públicas³⁶. De lo anterior se establece que el diseño del marco institucional es una cuestión de la ciencia social, pero resulta que la auditoría no está diseñada para “descubrir fraudes”³⁷ ni tampoco para “detectar errores e irregularidades”³⁸. Dos casos nos demuestran lo anterior. Las cuentas del Estado francés del año 2007 fueron certificadas, solamente, con salvedades, lo que provocó un revuelo gubernamental, “La labor de certificar las cuentas anuales, por el Tribunal de Cuentas francés, consiste en decir si las cuentas son regulares, veraces y representan la imagen fiel de la situación financiera y del patrimonio de la Institución (...) y como recordatorio la opinión con salvedades es cuando el auditor esta suficientemente satisfecho de la razonabilidad de las cuentas anuales, pero limita su opinión mediante salvedades determinadas (estados financieros incompletos, discrepancia en un principio contable, error) o indeterminadas por limitaciones e incertidumbres”³⁹ y el Congreso del Estado de Michoacán (México) en la aprobación de la Cuenta Pública del año 2001, causó polémicas “por primera vez en la historia estatal, aparecía la leyenda de ‘no refleja razonablemente la situación financiera del gobierno del estado’, así como que ‘no se apega a los principios de contabilidad generalmente aceptados’”⁴⁰.

Los dos casos descritos, anteriormente, originaron reacciones desmedidas y sucesos extraordinarios, no obstante que la salvedad en unas Cuentas, o la opinión de no reflejar razonablemente la situación financiera, entre otras, en términos claros no

expresaron si los fondos públicos se manejaron con probidad, o en caso contrario, en qué forma y grado el diseño institucional, así como la auditoría practicada no correspondieron a evitar el fraude, los abusos, incumplimientos, y corrupción. Pero en tanto, la auditoría continúe enfocada en la razonabilidad de los estados financieros, el sistema de rendición de cuentas en las administraciones públicas se encuentra más allá de circunscribirse a la propiedad de los estados financieros de transmitir sin ambigüedades, información adecuada de la institución pública, por esto se afirma “Y creo que ningún balance que yo conozca en América Latina refleja la situación financiera de la compañía, porque nosotros trabajamos bajo principios de contabilidad generalmente aceptados... perdón, aceptados”⁴¹.

COROLARIO

La auditoría afronta el desafío de transformarse, superando la concepción tradicional que “el control del dinero público no sólo es una exigencia técnica, sino moral” como lo expresó el Presidente Sarkozy en la celebración del Bicentenario del Tribunal de Cuentas de Francia. Porque si el diseño institucional y de las políticas públicas es un problema de la ciencia social, entonces, la disciplina que se encarga de su evaluación no debe ser una técnica sino una ciencia. A partir de un conocimiento que no sea una simple coincidencia con una realidad pública imposible de profundizar en todos sus aspectos, pero sí en una función que refleje una realidad objetiva para obrar y lograr objetivos en la esfera de la rendición de cuentas, de su transparencia, y fiscalización; para ello, se requiere remontar la simple concepción que la objetividad se encuentra en los

³⁶ *Memoria del Foro Internacional*. Ídem, p. 92.

³⁷ *Fraude*. www.fiscalizacion.es 16 de abril de 2008.

³⁸ Lozano Ulloa, Horacio. *Carta convenio para confirmar servicios de auditoría de estados financieros Gubernamentales*. www.imcp.gob.mx 14 de marzo de 2006.

³⁹ Arias Rodríguez, Antonio. *Malas Cuentas*. www.fiscalizacion.es 01 de julio de 2008.

⁴⁰ *Cambio de Michoacán*, 13 de noviembre de 2008, p. 10.

⁴¹ Cano Castaño, Miguel Antonio. “Los delitos económicos y financieros. Como amenaza al Buen Gobierno Corporativo (I)”. *El Auditor Interno*, Número 1, junio de 2004., www.iaia.org.ar

sujetos, como lo expresa un funcionario del Tribunal de Cuentas de España “Tendemos a creer que aplicamos nuestra apreciación objetiva porque nos apoyamos en la objetividad que le presumimos a los demás”⁴². O atribuir que la objetividad la otorga un organismo o institución, como lo asevera el Auditor General de Argentina “Los informes que produce la AGN llevan la firma de profesionistas matriculados en el Consejo Profesional, quienes son jurídicamente responsables por ello, lo cual garantiza su objetividad”⁴³. O que, la objetividad es un atributo o cualidad “innata” como lo conceptualiza la normatividad oficial de la auditoría o fiscalización. No, la objetividad corresponde al objeto, u objetos, y nada más a éstos; y los resultados obtenidos en la práctica de una auditoría se convierten en un saber objetivo cuando corresponden con la objetividad.

Un desafío de la auditoría se encuentra en su reduccionismo a simple técnica, razón por la que la no se ha precisado su objeto, dado que es reconocido que el método depende del objeto, y explica la confusión existente entre el método y el procedimiento, y el objeto como realidad y el objetivo como finalidad. Pero si el auditor concibe que la objetividad lo puede sustraer de las influencias externas, de los intereses, de la política, gracias a su fuero interno, a su voluntad personal, nos encontramos no, con “el moderno concepto del auditor como consejero independiente”⁴⁴ sino con un Robinson Crusoe, que se encuentra aislado, en una isla, donde él puede sustraerse de toda acción del exterior, en donde las apariencias se convierten en verdad, y la verdad en ilusión.

Dedicado a:
Aurora Virginia Pérez López.

⁴² Lagarón Comba, Manuel. *La evidencia en auditoría pública*. www.fiscalizacion.es 14 de marzo de 2008.

⁴³ Palacios, Gerardo. *Auditor General de la Argentina. Memorias del Foro*, Ídem, p.286.

⁴⁴ *Mejora continua en auditoría interna*. www.fiscalizacion.es 11 de noviembre de 2008.