

Hacia la construcción de la auditoría pública



La legitimidad de la auditoría pública proviene del supuesto que es una práctica objetiva e independiente, *per se*. Derivada de la tendencia de aceptarse como un saber incuestionable, no obstante la indeterminación conceptual de la independencia y objetividad. Sin embargo, la crisis financiera conduce a su deslegitimación.

En el empiezo es preciso reconocer que la formación académica tradicional resulta incapaz de resolver los graves problemas de la auditoría pública. Y que en asuntos de interés público, como en la evaluación y control de los fondos públicos no es conveniente supeditarse al criterio de autoridad sino a su demostración. Luego, lo que está llegando a su fin, no solamente es el modelo económico, también el paradigma de la auditoría pública que se encuentra distante de la ciencia y la responsabilidad social.

The legitimacy of public auditing is based on the assumption that it is an objective and independent practice *per se*. There has been a tendency to accept this as an unquestionable source, despite the conceptual uncertainty surrounding its independence and objectivity. However, the financial crisis is leading to its delegitimation.

It is first of all necessary to recognise that traditional academic training is unable to resolve serious problems within public auditing and that in issues of public interest, such as the assessment and control of public funds, the criteria of authority must be demonstrated rather than imposed. Therefore, not only the economic model is coming to an end, but also the public auditing that is distant from the science and social responsibility.

Palabras claves: HACIA UNA NUEVA AUDITORÍA PÚBLICA

Keywords: TOWARDS A NEW FORM OF PUBLIC AUDITING

PRÓLOGO

Una secuela de la crisis financiera será la deslegitimización de la auditoría como una práctica objetiva, independiente e imparcial. Esto no pasó de la noche a la mañana, las quiebras de Enron, Worldcom, y los escándalos corporativos presagiaron la crisis de la auditoría, no obstante la Ley Sarbanes-Oxley que estableció un nuevo marco conceptual referente al control interno, enfatizando el propósito de la gobernabilidad de las empresas en lo concerniente al cumplimiento de las leyes y regulaciones; así como una diversidad de pronunciamientos sobre los riesgos y responsabilidades de los contadores públicos, pero también hubo un resurgimiento de la ética, de la ética corporativa, incluso se afirmó “Sólo en la medida en que los clientes y las firmas de contadores contratadas para revisar su situación financiera se muevan con estricto apego a sus códigos de ética y empleando la tecnología adecuada, podrán evitarse graves problemas como los que hemos presenciado recientemente. Si Enron, Parmalat, Worldcom, Marta Stewart y sus asesores hubieran tomado en cuenta estas normas aparentemente sencillas de convivencia humana, otras historias se habrían escrito sobre ellos”¹ sin embargo, el sistema de información financiero y contable permaneció en la opacidad. Ante ello, en marzo de 2008, gobiernos europeos reclamaron más transparencia a los bancos, pero devino la bancarrota del banco de inversión Lehman Brothers y la caída de la economía.

De nueva cuenta las gerencias de auditoría interna de los bancos y los despachos externos que los auditan fallaron en dos funciones primordiales de la auditoría: el control y la prevención. Y aun cuando no está claro la forma como se produjo el relajamiento de la supervisión, lo que sí es claro es que no se aplicó una adecuada auditoría, dado que un criterio de correcta gobernanza es que todos los servicios públicos o todos los programas de la Administración deben someterse a auditoría, y al incumplir su le-

gitimidad y confianza se han perdido. Para comenzar, las firmas de auditoría tal como las conocemos, están acabadas. Y para empezar (de poner piezas) la formación académica tradicional resulta incapaz de resolver los problemas graves de la auditoría pública o fiscalización, se requiere desmitificar la enseñanza universitaria y la supuesta capacitación que imparten diversas instancias. Porque entramos a un nuevo paradigma, donde se necesita promover la innovación con base en la resolución de los problemas del mundo real.

INTRODUCCIÓN

Se afirma en el ámbito de la contaduría pública, específicamente, en la auditoría, que la noción de auditoría se encuentra claramente delimitada, mediante la aceptación que tiene un campo propio, regido por un orden o una serie de procedimientos, e inclusive, también se menciona la aplicación de métodos, que implican seguir determinados pasos. Asimismo se presenta como un saber coherente, sistematizado y verdadero; constituyéndose en asignatura o disciplina académica del programa curricular en universidades e institutos de enseñanza superior que tienen como objetivo la formación de profesionales para desempeñar el trabajo de auditoría, mediante el cumplimiento de la carrera y la obtención del título, integrándose posteriormente a las asociaciones de auditores y contadores donde obtienen su certificación profesional, que representa un proceso de homologación de calidad profesional de la contaduría pública.

De tal forma, los contadores públicos certificados se presentan ante la sociedad como expertos en la materia, mismos que son contratados como auditores externos en los órganos de control, e incluso, se establece como requisito: ser contador público certificado; para integrarse al padrón de auditores externos, como en el Órgano de Fiscalización de Puebla (México). Además se observa en los órganos técnicos de los congresos en la República Mexicana, la

¹ Olvera Hernández, Jaime. *Conducta y ética en las firmas de contadores*. 08 de diciembre de 2005. www.imcp.org.mx

tendencia a certificarse bajo la norma internacional de calidad ISO 9000, anunciando que realizan una “Fiscalización con calidad certificada”, al garantizar que “se establecieron los procesos, procedimientos e instrumentos necesarios que dieran cumplimiento a los requisitos del cliente y requerimientos de esta norma” (www.ofspuebla.gob.mx). Y esta concepción ha conducido a investigadores sobre la auditoría superior, a establecer “Los nuevos diseños institucionales han optado por garantizar que este control, denominado técnica e internacionalmente auditoría superior, se realice de un modo legítimo e incuestionable a través de la formación de órganos independientes que, aun cuando estén vinculados al Poder Legislativo, realice esta auditoría superior a las instituciones gubernamentales con imparcialidad y alejados de cualquier influencia externa, en especial que sean “inmunes” a los intereses políticos partidistas”².

Luego, la legitimidad de la auditoría pareciera un asunto fuera de duda, sin embargo, el presente ensayo intenta establecer la relación de correspondencia entre las características que le han otorgado su status de legitimidad y las formas que la auditoría aplicada al sector público ha adquirido en la realidad.

Resulta necesario acotar que este análisis se centra en la auditoría aplicada en las instituciones públicas. Y en principio no es acertado afirmar que los diseños sean denominados “internacionalmente auditoría superior”. Dado que actualmente se encuentran entidades como: Auditorías Generales, Contralorías Generales, o Tribunales de Cuentas. Y también no resulta claro su denominación, puesto que se utiliza de manera indistinta: Auditoría Superior, Auditoría Gubernamental, Auditoría Pública, Fiscalización,

Fiscalización Pública, o Fiscalización Superior. Su falta de precisión en leyes y normatividades ha conducido a afirmar “en ninguna parte se define el significado de palabras tan básicas como fiscalización, así como tampoco se explica en ninguna parte el significado de una palabra tan utilizada en el terreno de la empresa privada como es auditoría”³. Y es un hecho encontrar análisis que intentan precisar tal vaguedad, como “aún reconociendo que puede existir una identidad de conceptos, no debemos olvidar o desconocer que también pueden existir diferencias sustanciales entre ellos (...) hay que distinguir entre control parlamentario y fiscalización, y entre auditoría y fiscalización”⁴, cabe mencionar que las dos citas anteriores provienen de la Revista *Auditoría Pública*, publicación de los Organismos Autónomos de Control Externo OCEX de España (que conjuntamente con *El Auditor Interno* del Instituto de Auditores Internos de Argentina representan voces autorizadas sobre la fiscalización), no obstante en México la situación es similar en cuanto a la falta de definición en nociones básicas, por ejemplo: La Ley de Fiscalización Superior de la Federación, en el artículo 2, fracción XI, dice debe entenderse por Fiscalización Superior, la “Facultad ejercida por la Auditoría Superior de la Federación para la revisión de la Cuenta Pública”, pero si se analiza el enunciado se detecta que no aporta claridad sobre qué es la fiscalización superior. Asimismo, en la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública “no señala en ninguno de sus diversos supuestos el proceso de fiscalización de las cuentas públicas”⁵.

Las legislaturas locales en México han adoptado la fiscalización superior en forma más mimética que reflexiva, más por decreto legislativo que por estudio de la auditoría que correspondería a la situación

² Figueroa Neri, Aimée. *La Auditoría Superior de México en el horizonte internacional de la fiscalización superior*. ASF (www.asf.gob.mx) Diciembre de 2007, p. 12.

³ Termes, Ferrán, Angles. “Auditoría versus Fiscalización”. Revista *Auditoría Pública*, Núm. 1, abril de 1995, p. 22.

⁴ Lozano Miralles, Jorge. “Control, Auditoría y Fiscalización”. Revista *Auditoría Pública*, Núm. 3, octubre de 1995, p. 80.

⁵ Carbonell, Miguel. “Los obstáculos a la transparencia. El caso de la Ley Orgánica de la Contaduría Mayor del Estado de Coahuila”. Revista *Derecho comparado de la Información*. Número 8, julio a diciembre de 2006.



actual. Mas no se pretende mostrar la diversidad de definiciones y posiciones expresadas al respecto. En primer lugar, rebasa el objetivo a desarrollar. Y en segundo, los análisis y estudios sobre la fiscalización están ajenos a interpretarla como un hecho social. Por lo que se debe explicitar que se entiende por interpretación, Gilles Deleuze, filósofo francés, dice “interpretar es explicar, desarrollar, aquello que permite al pensamiento, y lo empuja a pensar verdaderamente. La interpretación deviene así creadora, interpretar no es acceder a algo sino actualizar algo. Interpretar es abrirse al sentido, producir el sentido. Así la interpretación es un proceso del sentido, es el proceso por el cual los acontecimientos se actualizan”. Sin embargo, la auditoría aplicada al sector público pareciera sujeta al principio de continuidad, donde no existen hechos graves que sean capaces de alterar la concepción sobre su saber instituido, ¿Por qué la crisis en Enron y demás corporativos no originó una reestructuración en la auditoría o un verdadero cambio en las Normas de Auditoría?

Dos enfoques complementarios intentan explicarlo. Uno de ellos atendería a la concepción de la auditoría, con la tendencia básica de presentarse como un saber incuestionable, que la ha puesto

al abrigo del examen racional y crítico. El otro, la pretensión de objetividad e independencia basada en una indeterminación conceptual no construida. El primero surge con base en el desconocimiento de su origen, una fiscalización sin historia, y esta “amnesia” sobre su génesis es la condición y reproducción de una auditoría acrítica y aproblemática. Por ejemplo, se afirma “La INTOSAI está buscando diseñar un curso futuro que se base en los éxitos de su pasado. Se ha prestado una cuidadosa consideración a lo que ha funcionado, a lo que puede mejorarse, y los cambios que se necesitan para ayudar a los miembros a enfrentarse con las crecientes demandas y expectativas que se plantean a las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) en el siglo XXI”⁶ y “Las EFS deben dotarse de los métodos de fiscalización más actuales”⁷ o, en la planeación de una auditoría, el auditor debe “determinar los métodos de fiscalización más eficientes y eficaces”⁸.

Lo anterior demuestra una concepción parcial sobre la problemática en la fiscalización, al reconocer los éxitos pero no los fracasos, o ¿acaso Enron no lo fue? Pero también cuando no se explica, qué no ha funcionado, o cuáles son los métodos de fiscalización desactualizados, ineficientes o ineficaces, refleja

⁶ Plan Estratégico de la INTOSAI 2005-2010. www.intosai.org p.7.

⁷ Normas de Auditoría de la INTOSAI. www.intosai.org p. 49.

⁸ Idem, p.54.

no solamente la falta de claridad conceptual, sino reproduce el condicionamiento que prevalece en la auditoría aplicada en la esfera pública por parte de la auditoría privada, que ha sujetado al auditor a mantener en secreto la información que maneja, como por ejemplo se expresa en la Ley de Fiscalización Superior del Estado de México, artículo 6, “Los profesionistas independientes y los auditores externos que auxilien al Órgano Superior, deberán conducirse por el principio de secrecía profesional”. Asimismo en el Código de Ética, publicado por el Comité de Normas de Auditoría de la INTOSAI, en el capítulo 4, establece el secreto profesional, que dice al calce “La información obtenida por los auditores en el proceso de auditoría no deberá revelarse a terceros, ni oralmente ni por escrito”. Aunque la Declaración de México de la INTOSAI establece en el Principio No. 5 “Las EFS no deben estar impedidas de informar sobre los resultados del trabajo de auditoría”. Este derecho de información se reduce solamente a sus resultados, y además, en el Principio No. 6, se señala “Las EFS tienen libertad para decidir el contenido de sus informes de auditoría”, sin embargo, la libertad es básicamente una elección, luego cabe preguntar ¿Cómo se demuestra o garantiza a la ciudadanía que una Entidad de Fiscalización eligió correctamente? Aunado al hecho, que solamente tiene la obligación de informar sobre los resultados, no sobre la totalidad del proceso), decidiendo sobre su contenido y la oportunidad de su información con base en un mandato de facultad discrecional en el cumplimiento de su función –Declaración de México, Principio No. 3–, entonces ¿Cómo las EFS podrán cumplir con la independencia si sus funciones están basadas en la discrecionalidad?

Así, el secreto se ha convertido en guía para el auditor, sancionado si lo viola y justificado si calla.

De tal manera, el silencio en la fiscalización se ha traducido en: **espacio cerrado**, que visualmente nos presenta Luis Muñoz Garde, Presidente de la Cámara de Comptos de Navarra, al proponer “Abrir nuestras sedes abiertas y programas de visitas colectivos interesados, también simboliza una actitud positiva, un deseo de apertura, de transparencia, exigible a todas las instituciones y mas si cabe a estas”⁹; **palabra dejada**, la libertad a la expresión no como un derecho “Antes el auditor, escuchaba –auditare–, ahora nos dejan oír pero también nos dejan hablar”¹⁰; **responsabilidad acotada**, al cuestionarse “no me imagino cómo un auditor interno que incrimine a su jefe, puede sobrevivir en una organización de la que espera que le siga pagando el sueldo”¹¹. Aunque tampoco se imagina cómo un Auditor Superior, Controlador General, o Presidente del Tribunal de Cuentas puede sobrevivir en una institución donde tiene que cumplir con los compromisos e intereses del poder; **cultura mediaticada**, mediante la instauración de leyes, normas y códigos que inducen al auditor, a callar; **educación manipulada**, la enseñanza de la auditoría ha devenido en aceptación dogmática bajo el principio de autoridad donde se omite o ignora la capacidad personal de disentir y de investigación; y, **en poder privado**, la auditoría ejercida genera relaciones y efectos de poder, el problema es si la auditoría pública o fiscalización construida con base en el interés público podrá dejar de ser un poder, porque finalmente ¿Quién y cómo se vigila a los vigilantes?

La legitimidad de la fiscalización radica en la aceptación del supuesto que ha conformado su visión, naturaleza, y la relación que el auditor debe guardar con esta. Tal ha sido “El propósito esencial de la Declaración de Lima consiste en defender la independencia en la auditoría de la Administración

⁹ “Parlamento y opinión publica”. Revista *Auditoria Pública*, Número 42, julio de 2007, p. 14.

¹⁰ Cano Castaño, Miguel A. “Los delitos económicos y financieros como amenaza al Buen Gobierno Corporativo (1)”. *El Auditor Interno*, Numero 1, junio de 2004, www.iaia.org.ar.

¹¹ Popritkin, Alfredo R. “Fraude empresario”. *El Auditor Interno*, Numero 13, octubre de 2006, www.iaia.org.ar.

pública”¹² y después de treinta años resulta común en artículos y textos, afirmaciones como “es necesario recurrir a los documentos institucionales de la INTOSAI, ya que constituyen una fuente legítima y científicamente válida de información en la materia”¹³ y “Hay consenso tanto en la INTOSAI como en las ciencias políticas, económicas y jurídicas en considerar la independencia de las EFS respecto a los poderes públicos e institucionales que audita como su principal activo y la condición sine qua non para que cumpla sus funciones y la auditoría gubernamental alcance sus propósitos”¹⁴. Pero, ¿cómo podremos defender la independencia en la auditoría de la administración pública sino se demuestra si es legítima y científica?.

El camino tradicional para confirmar o rechazar lo que escuchamos o leemos sobre la fiscalización es consultar las disposiciones de la INTOSAI o asociaciones de auditores nacionales o internacionales, a los que se les ha reconocido legitimidad, y por ende, se consideran un criterio de autoridad. Y ha bastado decir “lo dice la INTOSAI, la GAO, o cualquier otra sigla” para determinar la verdad o falsedad sobre un pronunciamiento en la fiscalización. Mas en cuestiones de interés público, sobre todo, tratándose de la evaluación, control e información de los dineros públicos, no es conveniente ni acertado supeditarse al criterio de autoridad sino a su demostración, y la ciencia se caracteriza por ello, sin embargo, la duda nos asalta cuando observamos que se apela a la noción de científicidad, sin la menor reflexión y sin un mínimo de rigor. Porque reiteradamente nos remiten al principio de autoridad, estableciendo a priori que “los documentos de la INTOSAI constituyen una fuente científica de información” como lo expresan los autores de “La Auditoría Superior de México en el horizonte internacional de la fiscalización superior” dado que no se establece o demues-

tra el por qué o cómo llegaron a esta aseveración; o véase, el artículo ganador del año 2007 convocado por El Centro de Estudios Financieros de España, en la especialidad de contabilidad y administración de empresas, titulado “La comisión de auditoría en la empresa española: en busca de la independencia”, el cual empieza con el currículum de sus autores, mismos que son profesores de universidades, con licenciaturas, master y doctorado, afirmando que han participado en “congresos científicos sobre temas contables”, o “su campo de investigación es la función de auditoría, habiendo publicado numerosos artículos en revistas científicas” tal como *Técnica Contable*, *Partida Doble*, o *Revista de Contabilidad*, entre otras (www.fiscalizacion.es 22 de octubre de 2007) y ante tales acreditaciones académicas (de igual forma en los investigadores del texto antes descrito) resultaría impensable dudar de estos autores, como también de la comunidad docente y profesional que le ha otorgado a congresos y revistas de contabilidad, la característica de un quehacer científico *per se*.

La fiscalización se ha constituido mediante la concepción o idea generalizada que los profesionales dedicados a ella, saben perfectamente su actividad, sin embargo, se ha empezado el presente análisis con el señalamiento de cuan vagas resultan las nociones de auditoría o fiscalización, y con respecto al “vocablo ciencia, incluso llega a ser usado como una palabra mágica lanzada al adversario en las disputas ideológicas para “conjurar” y ganar la partida. Con asignar a las opiniones el calificativo de “científicas” se cree poder reforzarlas y tener la última palabra. Pero ésta corre una suerte similar a la palabra “libertad”, en el nombre de ésta se han cometido atroces matanzas, así como a nombre de la ciencia se han justificado las afirmaciones más absurdas”¹⁵. Y es lo que ha estado sucediendo en el campo de la auditoría y contabilidad. Porque es sabido que éstas

¹² Declaración de Lima. Prólogo. www.intosai.org.

¹³ Figueroa Neri, Aimée. Ídem. p.15.

¹⁴ Ídem. Cita de Ackerman, John. p.15.

¹⁵ Iglesias González, Severo. *Principios del Método de la Investigación Científica*. Ed. Tiempo y Obra, 1981, p.16.

son técnicas, y la técnica es una simple manera de hacer, a diferencia de la ciencia que es una manera de conocer.

La auditoría o fiscalización ha pretendido estar aislada de la influencia política, pregonando un status de legitimidad al aceptarse como una actividad profesional libre o independiente, sin embargo, en la ciencia resulta evidente que las ideas y pensamientos no pueden separarse totalmente de su inserción en las instituciones, prácticas y relaciones sociales, “La ciencia, no ve los hechos como acontecimientos aislados o separados, sino como miembros, en esencia, de relaciones más amplias”¹⁶, esta visión apenas comienza a vislumbrarse, tal como se expresó en las conclusiones de la ponencia “Consideraciones sobre la intervención del auditor en el ámbito del sector público” de Antonio Bosch Tugores, del XVI Congreso del Instituto de Censores Jurados de Cuentas en España, celebrado en noviembre del año 2007, al señalar “La complejidad del sector público en relación con los cambios sociales/ideológicos del proceso de modernización” o, “la sociedad somos todos y la profesión contable no es ajena a lo que ocurre en la sociedad”¹⁷ Cabe mencionar la reticencia de considerar como parte de la problemática en la fiscalización la participación del factor político-social. Este enfoque surgido de la auditoría privada y trasladado al sector público sin más. Así desde la Declaración de Lima a la Declaración de México se ha pretendido garantizar que la eficiencia en las Entidades de Fiscalización depende de su independencia y de su reconocimiento legal, tal lo ha mencionado “El Secretario General de la INTOSAI, Josef Moser, presentó ante la reunión del Panel del Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas (ECOSOC) el

día 14 de julio de 2008 una ponencia. En ella subrayó que un sistema de fiscalización externa eficiente y efectivo constituye la principal condición para la Buena Gobernanza y por lo tanto también para la realización de los objetivos de desarrollo del Milenio de las Naciones Unidas. Las EFS pueden por su parte sólo trabajar con eficiencia si se garantiza su independencia” (www.intosai.org/actualidades).

Y la Buena Gobernanza, aplicada en nuestro caso, tendría como objetivo: analizar de manera crítica el proceso de reforma institucional en la fiscalización con la participación de los diversos actores, a efecto de subsanar sus fallas. Dado que “El nuevo modo de gobernar ha ido entonces tomando una forma más horizontal, descentralizada, dialógica, incluyente, transparente, abierta, dispuesta a incorporar múltiples maneras de deliberación/participación de los ciudadanos en los asuntos públicos de su interés”¹⁸.

Luego, un nuevo modo de gobernar implica necesariamente una nueva forma de fiscalización. Porque “la INTOSAI cree que es esencial dirigir a través del ejemplo y practicar lo que predica”¹⁹ y la Auditoría Superior de la Federación acepta que “un criterio de correcta gobernanza es que todos los servicios públicos o todos los programas de la Administración se sometan a auditoría”²⁰. Entonces, toda noción fundamental o toda concepción de la auditoría en las entidades de fiscalización debe someterse a la crítica y revisión.

DESARROLLO

Examinar la auditoría o fiscalización significa estudiar las formas adoptadas por ésta en su historia. Y las formas implican tanto su teoría en un tiempo determinado como su práctica concreta. Por tal motivo, la revisión en orden cronológico no cons-

¹⁶ Cohen Morris, R. *Razón y Naturaleza: un ensayo sobre el método científico*. 1956. p. 126.

¹⁷ Chalupowicz, Daniel G. “La transparencia corporativa y prácticas antifraude ganan terreno profesional”. *El Auditor Interno*. Numero 17, diciembre de 2007, www.iaia.org.ar.

¹⁸ Aguilar Villanueva, Luis F. *La Nueva Gobernación. Versión preliminar para diplomado en contraloría social* (CIESAS, 2006), p. 12.

¹⁹ Plan Estratégico de la INTOSAI 2005-2010. www.intosai.org p.7.

²⁰ Directrices de Aplicación de las Normas de Auditoría del Rendimiento. 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.13.

tituye un examen profundo. Por ejemplo, se sabe que desde la Edad Antigua, resultaba frecuente que los soberanos encomendaran sus cuentas a dos escribanos, a quienes se les atribuía el carácter de independientes, como una forma de evitar desfalcos a su patrimonio; en el siglo XIX, la Ley Británica de Sociedades Anónimas de 1862 se pronunció a favor de la característica más importante de la función de la auditoría, es decir, la independencia; en el siglo XX, la Declaración de Lima (documento rector de la INTOSAI) señala “Las Entidades Fiscalizadoras Superiores sólo pueden cumplir eficazmente sus funciones si son independientes de la institución controlada y se hallan protegidas contra influencias exteriores. Aunque una independencia absoluta respecto de los demás órganos estatales es imposible, por estar ella misma inserta en la totalidad estatal, las Entidades Fiscalizadoras Superiores deben gozar de la independencia funcional y organizativa necesaria para el cumplimiento de sus funciones” (artículo 5. Punto 1 y 2); y en el siglo XXI, se aprueba en el XIX Congreso de la INTOSAI, la **Declaración de México sobre Independencia**, en la cual se reconocen **ocho principios** para lograr la independencia en las EFS, y requisitos esenciales para la correcta fiscalización del sector público, como: 1) la existencia de un marco constitucional para la aplicación de facto de dicho marco; 2) la independencia en el cumplimiento normal de sus obligaciones; 3) mandato amplio y facultades discrecionales en el cumplimiento de las funciones; 4) acceso irrestricto a la información; 5) el derecho y la obligación de informar sobre su trabajo; 6) libertad de decidir el contenido y la oportunidad de sus informes; 7) mecanismos eficaces de seguimiento de las recomendaciones; y, 8) autonomía financiera y gerencial/ administrativa.

Así, la idea central en la auditoría o fiscalización, desde el pasado a la actualidad, es la independencia. Y cuando se habla de su práctica, se supone

“necesariamente” independiente; no obstante que **estos principios y requisitos “se consideran “el ideal” para una EFS independiente. Se reconoce que actualmente ninguna EFS cumple con todas estas disposiciones**”, tal es el Preámbulo en la Declaración de México, aprobado en noviembre del año 2007. Pero si se reconoce que ninguna entidad de fiscalización superior cumple con todos los principios y/o requisitos, **entonces, ninguna EFS es totalmente independiente ni realiza una correcta fiscalización**. Lo anterior significa, sin lugar a dudas, el problema fundamental de la fiscalización. Porque se ha aceptado que la credibilidad de las instituciones de fiscalización radica en su juicio independiente. Tal como en el Foro Internacional sobre la Fiscalización Superior en México y el Mundo 2005, se expresó “La base de la credibilidad del órgano de fiscalización se sustenta en lo siguiente:

- Elevada competencia profesional y capacidad para promover una rendición de cuentas efectiva.
- Los informes de auditoría y evaluación no son cuestionados.
- Independencia respecto a otros poderes y grupos de interés (gobierno federal, poder legislativo, grupos económicos poderosos, etcétera)”²¹

Sin embargo, reconocer la independencia con respecto a otros poderes, significó contradecir el enunciado de la Declaración de Lima, que postula “una independencia absoluta respecto a los demás órganos estatales es imposible”. En el fondo se detecta un cambio en la concepción de independencia, de saberse acotada a la total libertad discrecional; e interpretando, parece ser la respuesta institucional de la INTOSAI al problema de Enron, al leer entre líneas que la credibilidad se sustenta en la independencia con respecto al poder, caso contrario, la aceptación de la Declaración de Lima remite a subordinar la fiscalización. Por esto, los documentos básicos de la INTOSAI, recomiendan que “los auditores no

²¹ Memoria del Foro Internacional sobre la Fiscalización Superior en México y el Mundo 2005. Cámara de Diputados. LIX Legislatura. Noviembre de 2005. Pp. 94-95.



sólo deben esforzarse por ser independientes sino también parecerlo”²² Un esfuerzo es una actitud personal, mas la fiscalización no puede ser resuelta o determinada con una simple “toma de posición” con respecto a la independencia o la objetividad, ni mucho menos con intentar “parecerlo”. Porque parecerse es dar por cierto o fingir algo que no se es. Y la historia de la fiscalización ha sido construida con los esfuerzos de su institución por parecer que su práctica es independiente, objetiva e imparcial. Por lo tanto ha privilegiado la enseñanza universitaria y académica tradicional, porque promover nuevas capacidades implicaría generar nuevas habilidades, y trastocaría no solamente la visión y la práctica concreta de la auditoría o fiscalización sino demandaría una reformulación de los programas para capacitar al auditor, y también nuevos auditores que dirigieran a las entidades y organizaciones de fiscalización. Pero mientras, una línea divisoria está marcando su mundo, los que contra viento y marea defienden su

posición y los que empiezan a ejercer la crítica y la reflexión.

¿INDEPENDENCIA INCUESTIONABLE?

En la auditoría o fiscalización resulta frecuente afirmar “nadie duda de su independencia”²³. O, “la necesidad de garantizar su independencia ha estado siempre fuera de discusión”²⁴. Luego, la crítica manifestada en los medios de comunicación sobre la parcialidad en las instituciones de control o fiscalización pareciera que no existe, derivado de la facultad que se han abrogado los gremios de auditores o contadores para decidir sobre cuestiones esenciales de su profesión no obstante que sean del interés general. Por ejemplo, se menciona “es facultad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos de México, establecer las reglas de independencia en el actuar del Contador Público, en sus diversas áreas de desarrollo”²⁵ Y la contaduría pública acepta que la independencia forma parte de las Normas Personales de Auditoría, es decir, la actuación inde-

²² Código de Ética de la INTOSAI. Puntos 15 y 16. www.intosai.org, p.13.

²³ Cabezas, Miguel Angel, Síndico. 12 de diciembre de 2007. www.fiscalizacion.es.

²⁴ Biedma López, E. Jara Bertin, M.A. López Iturriaga, F. Ruiz Barbado, E. *La comisión de auditoría en la empresa española: en busca de la independencia*. P. 7. 22 de octubre de 2007. www.fiscalizacion.es.

²⁵ Se insistirá en la independencia. Escrito por Colegio de Contadores Públicos de México. 08 de septiembre de 2006. www.imcp.org.mx.

pendiente del auditor se circunscribe a una decisión personal, de carácter moral o ético. En este mismo sentido las Normas de Auditoría de la INTOSAI, en el capítulo II, referente a las Normas sobre derechos y el comportamiento de los auditores, señala “Los auditores y las EFS deben ser independientes”. Este ‘deber ser’ constituye la naturaleza de la auditoría o fiscalización actual. Y resulta frecuente encontrar en manuales de auditoría “El auditor no debe perder su imparcialidad y objetividad” pero cabe preguntar: cuándo y cómo la obtuvo.

La Declaración de México sobre Independencia, reconoce que: mediante un marco constitucional apropiado; independencia e inmunidad de los miembros; mandato amplio discrecional; acceso irrestricto a la información; el derecho y la obligación de informar sobre su trabajo; libertad de decidir el contenido de sus informes; mecanismos eficaces de seguimiento de las recomendaciones; y, autonomía financiera, se deriva una correcta fiscalización del sector público. De modo similar el Dr. Josef Moser, secretario de la INTOSAI en la inauguración del XIX INCOSAI en la ciudad de México, el 5 de noviembre de 2007, afirmó “Los principios de independencia habrán de facilitar a las EFS el ejercicio de sus funciones de fiscalización”²⁶. Por lo tanto, pareciera que si se cumple con las Declaraciones de Lima y México, las Normas de Auditoría y el Código de Ética, basados en documentos oficiales de la INTOSAI, la *International Federation of Accountants*, y otras entidades reguladoras reconocidas, se logra la independencia en la auditoría, pero en la práctica concreta resulta insuficiente. Por ejemplo: a) Una sola firma audita la mitad del beneficio –las cuentas de 17 grandes compañías la mayoría desde hace más de 10 años– en la bolsa española. A lo anterior *Público* (revista digital) preguntó a Deloitte el motivo por el que las firmas mantienen al auditor

durante tanto tiempo. La respuesta fue que la base del conocimiento y entendimiento que una firma de auditoría y su cliente adquieren con el tiempo repercute en la calidad y en la eficacia del trabajo final”²⁷. Y, b) “El 91% de las empresas más grandes del mundo utilizan una de las cuatro firmas de auditoría más grandes”²⁸. No obstante la evidencia del monopolio en la auditoría, se dice “Aun la Administración Pública tiene sus propios equivalentes, llamados Comités de Control y Auditoría (COCOAS). Simultáneamente, en el ámbito mundial, cada uno de los *big four* (Deloitte, PricewaterhouseCoopers, Ernes&Young y KPMG) han mejorado la práctica de evaluación y desarrollo corporativo, ofreciendo un sinnúmero de servicios relacionados; incluida, por supuesto, la evaluación”²⁹.

A lo anterior, el monopolio de un quehacer no genera la independencia de su saber. Cómo aceptar que una práctica monopólica mejore su autoevaluación. La dirección de la auditoría pública está siendo conducida erráticamente, al reverenciar la hegemonía mediante la aceptación ideológica de los “big four” ¡Los cuatro grandes! O, el falaz argumento, de a mayor tiempo entre la firma de auditoría y su cliente mayor calidad y eficacia en el trabajo. Porque teóricamente se enseña que las técnicas y procedimiento de auditoría constituyen la base de conocimiento en la auditoría, no el tiempo transcurrido entre el auditor y el auditado. Además, si se habla de entendimiento, entonces, el auditor debería estar obligado a especificar qué tipo de entendimiento ha tenido con el auditado, y sobre todo, si el entendimiento entre auditor y auditado genera mayor calidad y eficacia en el trabajo de auditoría, luego entonces, las firmas de auditoría deberían de proponer y explicitar la técnica o procedimiento al respecto, y las asociaciones de auditores deberían de demandarlo.

²⁶ www.intosai.org.

²⁷ Blog.Publico.es Ana Tudela, 2 de agosto de 2008.

²⁸ Elblog.salmon.com, 26 de junio de 2007.

²⁹ Gutiérrez Juvera, José M. *La evaluación y autoevaluación del Comité de Auditoría*. 7 de diciembre de 2005. www.imcp.org.

El tema de análisis relevante, lo representa el párrafo del Principio No. 3, de la Declaración de México, que dice “Las EFS deben asegurar que su personal no desarrolle una relación demasiado estrecha con las organizaciones que audita”. La utilización del término personal no es claro, dado que se podría entender que solamente se refiere a los auditores y supervisores que intervienen directamente en la realización de una auditoría. Pero, quién y cómo se asegura que los Auditores Superiores, Controladores Generales, o Presidentes de Tribunales de Cuentas, u otros altos funcionarios no mantienen relaciones “estrechas” con las entidades auditadas. Y en todo esto, qué significa “estrechas”, la INTOSAI no lo aclara, por lo que continua la utilización de un lenguaje impreciso en sus documentos básicos.

La Declaración de Lima enuncia que los métodos de control deberían adaptarse continuamente a los progresos de las ciencias, sin embargo “la ciencia lleva la duda a su límite extremo, arribando de tal modo a proposiciones que no es tan fácil poner en duda”³⁰. Por lo que aplicando de tal forma.

¿QUÉ RAZÓN HAY PARA CREER QUE LA INDEPENDENCIA DE LA AUDITORÍA SE DERIVA DEL MANDATO DE FISCALIZACIÓN Y NO DE LA OBJETIVIDAD?

La tradición ha aceptado que la independencia está garantizada por un marco constitucional, reglamentario o legal. Y si se es independiente, la objetividad viene por añadidura. Por ejemplo, es la concepción que prevalece en la Auditoría General de Argentina, independientemente de quién sea el Presidente de la Auditoría General de la Nación (AGN), Gerardo Palacios, dice “Los informes que produce la AGN llevan la firma de profesionales matriculados en el Consejo Profesional, quienes son jurídicamente responsables por ello, lo cual garantiza su objetividad”³¹ o Leandro Despouy, afirma “La absoluta independencia del auditor es otro de los

requisitos indispensables para garantizar la objetividad de la auditoría”³².

Así, la historia de la auditoría había sido escrito bajo el supuesto que ‘nadie dudaba o no había necesidad de garantizar la independencia de la auditoría’. Mas cuando la objetividad depende de la independencia, y la independencia es el concepto fundamental de la auditoría. Cabe preguntar si no es preciso iniciar su investigación. En el glosario de las Normas de Auditoría de la INTOSAI no se define la objetividad, ni tampoco en las Normas de auditoría privada. En un documento oficial se encuentra “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”³³ pero de nuevo la objetividad se reduce a una toma de posición, cuando lo que se requiere es la forma de su demostración, es decir, cómo se demuestra que una auditoría es objetiva, lo que nos conduce a cómo se garantiza la independencia del trabajo en la auditoría.

La intención del presente trabajo es generar más preguntas que respuestas. Desestructurar las nociones de auditoría que nos han sido enseñadas para buscar nuevos caminos, porque se ha justificado la deficiencia de la auditoría en razón del marco constitucional, de la falta de ética, de tecnología, o en la insuficiencia del control, sin embargo, habría que considerar que la crisis de la auditoría se encuentra en la falta de rigurosidad en sus conceptos fundamentales, tal como es el método y la objetividad, y entonces, pudiéramos construir que garantice al menos, una actitud del auditor abierta, transparente, y que demuestre los pasos que justifican el proceso de auditoría e informe final.

³⁰ Cohen Morris, R. *Razón y Naturaleza*. Ídem. p. 107.

³¹ Memoria del Foro Internacional sobre la Fiscalización Superior en México. Ídem. p. 286.

³² Una economía sana no puede funcionar sin controles. www.agn.gov.ar.

³³ Directrices de Aplicación de las Normas de Auditoría del Rendimiento (Desempeño) de la INTOSAI. p.83. www.asf.gob.mx.

CONCLUSIÓN

Gestionar la construcción de la auditoría pública tiene que ver con el permanente reto de mejorar lo que hacemos y de intentar ofrecer a los demás una auditoría o fiscalización que mejore la vida. Para eso es necesario remover los obstáculos al cambio, representados por una concepción de la auditoría que no da soluciones a la crisis pero también por un conjunto de intereses en la academia, en los gremios profesionales y en las instituciones de control y fiscalización que están supeditados al poder privado. Promover una nueva auditoría pública es determinar qué cambios están ocurriendo, y cuál es el cambio que se espera en la auditoría en los próximos años. Porque lo que en realidad está llegando a su fin, no solamente es un modelo económico, es una cierta imagen o paradigma del pensamiento de auditoría, cerrado y autoritario. Distante de la ciencia, condición para liberar las potencias y posibilidades de una auditoría que no sea coaccionada por la política, sus partidos, o la ideología basada en la codicia y en la ambición personal.



La auditoría pública es una práctica con responsabilidad social, pertenece con todo derecho al campo de lo público, por ello, debe ser abierta, transparente, demostrable, y sujeta al escrutinio público para mejorar la vida en la sociedad.