

# Una aproximación a un enfoque holístico en auditoría

Viloria, Norka

## Norka Viloria

Licenciada en Contaduría Pública.  
Magíster en Administración.  
Dra. en Ciencias de la Educación.  
Profesora Asociada de la Facultad  
de Ciencias Económicas y Sociales  
de la Universidad de Los Andes.  
[ggalarraga@cantv.net](mailto:ggalarraga@cantv.net)

Recibido: 06-07-04  
Revisado: 23-07-04  
Aceptado: 10-12-04

La auditoría se ha basado en normas para su desempeño que parten del supuesto de que los sistemas de control interno organizacionales se pueden dividir en dos partes: lo administrativo y lo contable, haciendo énfasis el auditor en lo contable. Ahora bien, la estructura organizacional y su entorno han cambiado, y se exige mayor información al auditor, surgiendo entonces la auditoría integral, entendida ésta como la sumatoria de tipos de auditoría, pero donde prevalece la sectorización organizacional. La visión que se propone es que el auditor tome los conceptos del holismo y de la gerencia para realizar eficientemente su trabajo.

**Palabras clave:** Auditoría, auditoría integral, holismo.

**RESUMEN**

Audit performance is based on rules which assume that organizational internal control systems are divided in both administrative and account sections. Audit highly emphasizes the account area than the administrative. However, right now the administrative framework and its surroundings have changed and therefore, a new audit called integral audit appears in the administrative context which has demanded greater information to the audit analyst. Integral audit is understood like a summation of different kind of audits where the organizational sectoring prevails. The proposal is that the audit analyst sets the concepts of management and holism all together to make his or her work more efficient.

**Keywords:** Audit, integral audit, holism.

**ABSTRACT**

## 1. A manera de introducción

Los orígenes de la auditoría son remotos. El hombre no sólo tuvo la necesidad de registrar sus actividades, sino también –de alguna manera– de controlarlas. A lo largo del tiempo, la auditoría pasó del hecho de “oír” las actuaciones de los recaudadores de impuesto, a la emisión de una opinión sobre los estados financieros.

Existe una serie de normas que regulan la actividad auditora e indican el método de trabajo, y parten del supuesto de que la empresa puede estudiarse en dos bloques: lo administrativo y lo contable, siendo lo más importante para el auditor lo contable (según la norma).

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

Han surgido nuevos enfoques para la realización del trabajo del auditor, los cuales se basan en la necesidad de ampliar la información presentada a la empresa. Uno de ellos se ha conocido como *auditoría integral*, cuyo método de aplicación implica la sumatoria de diversos tipos de auditoría, tales como la auditoría legal, ambiental o tributaria.

Este enfoque ha tenido promotores y detractores, pero su principal debilidad es el hecho de realizar el trabajo de forma separada, es decir, se divide la empresa por sectores y se realizan las revisiones; en otras palabras, se desconoce el hecho de que la organización es, en sí misma, un conjunto de multi-relaciones que interactúan en distintos contextos, por lo que una decisión de cualquier ámbito afectará todos los demás, incluyendo por supuesto a los estados financieros.

Se propone entonces, una aproximación a un enfoque holístico en auditoría, el cual toma conceptos del holismo, y en este caso se refiere a la capacidad del auditor de buscar una cosmovisión de la organización a la cual le está practicando una auditoría, ya que organización y entorno, funcionan en una suerte de relación activa, multidireccional y vital en la que el entorno influye y es influido por las decisiones de la organización.

## 2. Una prospectiva de la actividad auditora

El hombre, desde su aparición sobre la Tierra, se diferencia de los otros seres vivos por su capacidad de transmitir a otras generaciones los métodos de coleccionar y conservar alimentos, de protegerse como grupo y, de alguna manera, de “contar” la Historia.

Un momento del tiempo importante para el desarrollo del conocimiento contable se conoce como Edad Neolítica, Nueva Edad de Piedra o Edad de Bronce, cuyos asentamientos poblacionales más importantes lo constituyeron Egipto, Mesopotamia, la India y China (Bernal, 1959), ya que en esta época tuvo su origen el concepto de 'registro' como consecuencia de la necesidad de recordar las operaciones de intercambio de los excedentes de agricultura y otros bienes. Los sacerdotes o guías de los poblados, quienes podían –antes de tener excedentes e intercambios– confiar en su memoria, deben, dado el creciente número de operaciones comerciales, buscar la manera de:

Registrar de algún modo las *cantidades* de mercancías recibidas y entregadas. Lo cual implicó el uso de la *medida*, primero como simple conveniencia –canastos de granos, tinajas de cerveza, piezas de telas–; pero luego, para permitir la comparación, se hizo necesario establecer ciertas normas. (Bernal, 1959, p. 114)

Pareciera, entonces, que el origen de la contabilidad se encuentra en la sociedad neolítica, por la necesidad de registrar los sucesos comerciales, y este uso fue previo a la aparición del número y de las matemáticas. Pero, al iniciar los registros de los excedentes, surge la necesidad de confirmar o validar esta información, de allí que la historia de la contabilidad y la auditoría van de la mano.

En la medida en que crecieron las sociedades y se convirtieron en estructuras sociales llamadas Estados, surgen no sólo las primeras clases sociales: reyes, nobleza sacerdotal, nobles, comerciantes, siervos o esclavos, sino también la necesidad de que sectores de la economía contribuyan con los gastos del Imperio, y como resultado se vinculan dos conceptos a la contabilidad: tributos y recaudadores (Pirenne, 1963).

Existían exenciones para el pago de los tributos. El mayor peso de recaudación se centraba en los comerciantes y siervos; nuevamente, los sacerdotes son los encargados de llevar la Hacienda del Imperio. Para ello utilizaban a los recaudadores, quienes eran supervisados por los escribas, quienes cumplían funciones muy variadas: registro de impuestos, linderos de las fincas borrados por las crecidas del Nilo, censos de personas y animales, agrimensores, aduaneros, llevaban los archivos de las oficinas del gobierno, templos y otras instituciones, copiaban textos de literatura como proverbios, cuentos y poemas de amor, y leían y escribían cartas para aquellos que no sabían hacerlo. ([www.egiptodreams/EEscribas.htm](http://www.egiptodreams/EEscribas.htm)). En este momento del tiempo, alrededor del 2750 a.C., el conocimiento contable se alimenta de nuevas ideas: Tributos, Control y Hacienda, cuyos movimientos eran registrados por los escribas y administrados por los sacerdotes.

La evidencia histórica indica que la clase soberana de las antiguas monarquías, exigió

registros independientes de las cuentas de sus reinados y, para ello, iniciaron un proceso: “oír” al pueblo a través de personas independientes a la recaudación de los impuestos. De allí el origen de la palabra auditoría, que en latín proviene de *audire* (oír) y *auditio* (audición de una lectura en público). (Suárez, 1990).

Más adelante, con el fortalecimiento del comercio y la separación de los factores de producción: capital y trabajo, se hizo patente la necesidad de revisiones independientes para asegurar la confiabilidad de los registros, y es así como se concibe a la actividad auditora como control de la gestión económico-financiera de una organización. Según Schollosser (1990), la auditoría como profesión se reconoce en la Ley Británica de Sociedades Anónimas de 1862. Dicha norma establecía “una aceptación general de la necesidad de efectuar una revisión independiente de las cuentas de pequeñas y grandes empresas” (p. 7).

En sus inicios, el objetivo primordial de la auditoría era la detección y prevención del fraude. Esta concepción se llevó hasta mediados de 1940, cuando se inicia un movimiento en busca del cambio del objetivo hacia la detección y prevención de errores, lo cual conllevó a resaltar la importancia del control interno en las organizaciones y evolucionar hacia el propósito de revisar la posición financiera del cliente, con el fin de emitir una opinión sobre su adecuación a normas generalmente aceptadas.

El reconocimiento de la importancia del control interno, produce dos consecuencias importantes: en la organización se empiezan a gestar los departamentos de auditoría interna y en las asociaciones de contadores se dictan boletines sobre los conceptos y métodos para revisar el control interno durante el trabajo de auditoría.

La tendencia de la auditoría hacia la emisión de una opinión por un profesional independiente

sobre la posición financiera de una organización, siguió avanzando, y pasó de la certificación a la razonabilidad de la misma. Sin embargo, en los últimos años de la década de los noventa, surgió un movimiento que respalda el concepto de auditoría integral, el cual ha tenido detractores e impulsores. Esta postura mantiene que, además de emitir una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros, también se debe opinar sobre la organización en sí misma. La actividad auditora, entonces, ha ido cambiando su enfoque a lo largo del tiempo, y ahora se enfrenta a una disyuntiva entre una auditoría integral y otros enfoques, o una auditoría relacionada exclusivamente con los estados financieros.

### 3. Modelo tradicional de auditoría

En Venezuela, al igual que en muchos países, la actuación profesional del contador público está normada por asociaciones gremiales, en nuestro caso por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, a través de las Declaraciones de Principios de Contabilidad y las Declaraciones de Normas de Auditoría, entre otros pronunciamientos que emiten. Estas declaraciones se inician en 1974, luego de que, el 27 de septiembre de 1973, se reconoce, mediante Ley de la República, como ejercicio profesional a la Contaduría Pública.

Las primeras Declaraciones de las Normas de Auditoría (DNA), se hacen a través de publicaciones técnicas (PT). Es así como la Publicación Técnica 4, hoy DNA 0, indica la necesidad de mantener guías de acción en el trabajo de auditor, y distingue tres variables: las relativas a la personalidad, las relativas al trabajo y las relativas al informe.

En el primer grupo, sobre la personalidad del auditor, encontramos que se exige capacidad

técnica, independencia mental, cuidado y diligencia. En el segundo y tercer grupo se expresa el cómo debe hacerse el trabajo y el resultado del mismo.

La auditoría se inicia con la planificación, la cual se basa en el estudio general de la organización, que permite esbozar el tipo y cantidad de procedimientos que se utilizarán. Luego, se estipula la necesidad de obtener evidencias suficientes y competentes, que respalden la opinión del auditor, el estudio y la evaluación del control interno, haciendo énfasis en lo contable, y se expresa la necesidad de que todas las fases deben ser apropiadamente supervisadas por el auditor responsable. Al finalizar el trabajo, se emite un informe sobre la razonabilidad de los saldos mostrados en los estados financieros, conocido como 'dictamen del auditor'.

Ahora bien, cada norma general tiene otro grupo de normas que amplían la actuación profesional. Para los efectos de la discusión sobre el modelo tradicional de auditoría, sólo se ampliará en el presente trabajo la norma relacionada con el Control Interno, debido a que es ésta la que explícitamente divide a la organización en dos grandes bloques: lo administrativo y lo contable.

Tanto el boletín denominado SAS N° 1 (1929) emitido por el Instituto Americano de Contadores Públicos, la DNA N° 4 y Publicación Técnica N° 2 (ambas promulgadas en 1974), emitidas por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, diferencian dos sectores de la empresa: lo administrativo y lo contable.

La Publicación Técnica N° 2 define el control interno administrativo como

“el plan de organización y los procedimientos y registros que se refieren al proceso de decisiones conducentes a la autorización de las transacciones por la gerencia. Tal

autorización es una función de la gerencia directamente asociada, acopla responsabilidad de realizar los objetivos de la organización y es el punto de partida para establecer el control contable de las transacciones”. (p. 310).

Así mismo, define el control contable como “el plan de organización y los procedimientos y registros que se refieren a la protección de los activos y a la confiabilidad de los registros financieros y consecuentemente están diseñados para suministrar razonable seguridad que:

- a. Las transacciones se ejecutan de acuerdo con autorizaciones generales o específicas de la gerencia.
- b. Las transacciones se registran conforme es necesario (1) para permitir la preparación de estados financieros de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados o, cualquier otro criterio aplicable a dichos estados y (2) para mantener datos relativos a la responsabilidad de los activos.
- c. El acceso de los activos sólo se permite de acuerdo con autorización de la gerencia.
- d. Los datos registrados relativos a los activos son comparados con los activos existentes durante intervalos razonables y se toman las medidas apropiadas con respecto a cualquier diferencia”. (pp. 310-311)

Más adelante, la mencionada publicación establece: “Los controles contables se encuentran dentro del alcance del estudio y evaluación del control interno contemplado por las normas de

auditoría generalmente aceptadas, mientras que los controles administrativos no lo están” (p. 311). Luego, todos los procedimientos del auditor se basan en la eficiencia de los controles contables. Sin embargo, cabe preguntarse, ¿no están relacionadas todas las decisiones de la organización con los estados financieros?

#### **4. La auditoría integral**

En distintos escenarios se ha planteado la necesidad de realizar auditorías integrales, como una alternativa a las limitaciones de la auditoría a la que se ha denominado tradicional, en este trabajo. La auditoría integral se conceptualiza como:

El proceso de obtener y evaluar objetivamente, en un período determinado, evidencia relativa a la información financiera, al comportamiento económico y al manejo de una entidad, con el propósito de informar sobre el grado de correspondencia entre aquellos y los criterios o indicadores establecidos o los comportamientos generalizados. (Blanco, 1997. p. 6)

Se ha entendido al proceso de evaluar lo financiero, lo económico y el manejo de la entidad o la gestión, como la suma de diversas actividades. Es por ello que, investigadores contables como Casal y Waistein (1999), conciben a la auditoría integral como “la unión de los siguientes tipos de auditoría: Auditoría financiera, Auditoría de control interno, Auditoría de cumplimiento legal, Auditoría de desempeño, Auditoría de cumplimiento de objetivos y Auditoría económica y social” (p. 129).

Los mismos autores la describen como “un concepto evolutivo de auditoría que ha sido modificado a lo largo del tiempo” (ob. cit. p. 129).

Sin embargo, cabe preguntarse, ¿a lo largo del tiempo, durante el trabajo de auditoría efectivamente puede separarse lo financiero del control interno, de lo legal, del desempeño y de lo económico?

La suma de diversos tipos de auditorías, con el objetivo de emitir una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros, la efectividad y eficiencia de la gestión, el acatamiento a las leyes y normas, y otros, ha tenido detractores, los cuales califican a la auditoría integral como un salto al vacío, argumentando, entre otras razones, el hecho de que se pretende que con la auditoría integral se garantice a terceros la actuación de una organización desde las perspectivas de eficiencia, efectividad, economía, ética y medio ambiente; así mismo, no existen normas que regulen el tipo de informe que se emitirá. (Voss, 1999).

## 5. Una aproximación a un enfoque holístico en auditoría

Sin dudas, en la actualidad la concepción de la auditoría debe ir más allá de la revisión de lo contable. Si bien es cierto que se emite una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros, no es menos cierto que los estados financieros son un reflejo de las decisiones y operaciones que se ejecutan en una organización.

En la actualidad, las organizaciones requieren algo más que una revisión de los saldos; requieren de una visión de conjunto como organización, que está en constante interrelación con su entorno. Esta visión de la auditoría con enfoque holístico, se refiere a la capacidad del auditor de buscar una cosmovisión de la organización a la cual le está practicando una auditoría, ya que organización y entorno funcionan en una suerte de relación activa, multidireccional y vital, en la que el entorno influye y es influido por las decisiones de la organización.

Por otra parte, las organizaciones están compuestas por individuos que interactúan en el logro de un objetivo, y los mismos no pueden desarrollar plenamente sus capacidades fuera de una organización, y ésta no existe sin los individuos, por lo que dentro de la propia organización se dan intercambios que determinan no sólo *las maneras de hacer*, sino también *las maneras de ser* colectivas. Entonces, el agente que determina a los individuos es la organización misma *como un todo*, y de ninguna manera como un conglomerado de individuos o como suma de los individuos que la componen.

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

El auditor, hoy día, debe estar claro de que, a pesar de que la organización actual es un espacio con puntos de referencias claros, normativas, autoridad y comportamiento planificable, en cada una de ellas se insertan individuos con sus intereses particulares, experiencias y conocimientos y, adicionalmente, los individuos y la organización se encuentran inmersos en un intercambio permanente entre sí mismos y con el entorno, y de que estos intercambios modifican la actuación del individuo y de la organización y, a su vez, el entorno es modificado por las actuaciones de los mismos.

Aspectos tales como *las jerarquías organizacionales*, encargadas de orientar y coordinar a los individuos miembros de la organización, de

acuerdo con sus capacidades; las *acciones o estrategias* que se deben realizar para alcanzar los objetivos deben estar claramente establecidas; *claridad de la visión y misión*, para generar sentido de pertinencia y capacidad de logro, no son necesariamente estudiados por el auditor tradicional.

Los aspectos arriba enunciados, pueden cambiar la situación financiera de una empresa y, al no ser revisados, podrían llevar al auditor a emitir una opinión errada sobre la situación de la misma.

Un enfoque holístico en auditoría, implica que se debe analizar a la empresa *como un todo*, con visión de conjunto, y no por sectores (como lo plantea la Publicación Técnica N° 2) o por tipos de auditoría (como lo expresan algunos estudiosos de la auditoría integral). La idea es tener un adecuado conocimiento del cliente y realizar un exhaustivo estudio al sistema de control interno, para detectar las debilidades que puedan alterar el futuro organizacional.

Para ello, y cumpliendo el marco normativo para la realización de las auditorías, se propone un trabajo de auditoría de mayor profundidad, donde el conocimiento del cliente va más allá de la determinación del enfoque de auditoría; es un análisis estratégico que permite conocer cuál es la posibilidad real de negocio en marcha y cuál es la vinculación con el entorno de la organización. Así, la evidencia recolectada en los papeles de trabajo no es sólo sobre la razonabilidad de los saldos y las debilidades y fallas del sistema de control interno contable, sino, también, se recopila información importante sobre la situación de la organización como un todo, y no por sectores.

Bajo este enfoque, las actividades que realiza el auditor, tienen como objetivo el conocimiento sistemático de la organización, y para ello la obtención de evidencias debe hacerse con el

mayor cuidado y diligencia. Toda la información recopilada se utiliza en la elaboración del informe del auditor, el cual contendrá: el dictamen sobre los estados financieros, el informe sobre el control interno, los aspectos que llamaron la atención del auditor y un anexo sobre los aspectos organizacionales que se pueden convertir en una debilidad o fortaleza organizacional.

Una auditoría con este enfoque, garantiza al usuario un informe útil y pertinente para la toma de decisiones, y no compromete al auditor más allá de lo estipulado en la razonabilidad de los saldos.

El proceso de auditoría holística se inicia cuando se decide aceptar la realización del trabajo de auditoría, previo a un análisis de la firma de auditores sobre la conveniencia de aceptar o no el trabajo. Una vez aceptado, se procede a realizar un *análisis estratégico* de la organización, entendido éste como la comprensión de la organización como un sistema abierto, en el cual el entorno interviene y es intervenido por la organización, y los procesos internos pueden ser modelados por sus actores, por lo que se hace necesario conocer las perspectivas internas y externas de la organización, para diseñar las acciones a seguir en el proceso de planificación de auditoría.

Las técnicas para realizar el análisis estratégico son diversas. Entre ellas destacan: el Modelo de Porter o modelo de las cinco fuerzas, el análisis de factores externos, el análisis a través de grupos estratégicos y el análisis financiero.

*El modelo de Porter* es también conocido como 'el modelo de las cinco fuerzas', y postula que, para conocer el entorno de una organización, se deben estudiar los actores que actúan en el entorno y medir su fuerza con respecto a la organización estudiada. Para Porter (citado por Hax y Majluf, 1992), los cinco actores son: competidores, compradores, proveedores, sustitutos y nuevos participantes, y determina las amenazas u oportu-

nidades en la medida que el poder de negociación de la organización se haga débil o fuerte frente a cada actor.

Esta técnica para el estudio del entorno, presenta algunas debilidades tales como: no toma en cuenta al entorno como sistema, sino que se ocupa solo de parte de él; da el mismo peso a todas las fuerzas, por lo cual el esfuerzo del auditor puede ser poco eficiente al enfocarse en fuerzas que no inciden de forma importante en el desenvolvimiento de la empresa; por otra parte, en un entorno como el actual, donde la información viaja de forma casi inmediata, implica que a cada instante de tiempo real se modificarían la estructura de las fuerzas, lo cual implicaría que el auditor debe, durante todo su trabajo, hacer un seguimiento a las decisiones adoptadas.

*El análisis de los factores externos* implica la participación de los ejecutivos más altos de la organización en un estudio para identificar aquellos aspectos que, a su juicio y en orden de importancia, afectan la operatividad del negocio, haciendo mayor énfasis en aquellos que hacen más atractivo el mismo. Esta técnica tiene como ventaja que propicia la discusión y el diálogo entre los niveles jerárquicos más altos y coadyuva a la comprensión del negocio; pero su gran desventaja es lo subjetivo del método y lo restrictivo del número de opiniones sobre el negocio.

*El análisis a través de grupos estratégicos*, llamado también *mapa de grupos estratégicos*, trata de clasificar en conglomerados el entorno donde se mueve la organización en particular. Para su aplicación es necesario determinar los factores de éxito que definen el perfil del sector, y se escogen dos variables que caractericen a las compañías rivales que, a su vez, no estén correlacionadas directamente, y, por último, se grafican en un plano de dos ejes con círculos que representen el tamaño de la organización con respecto al

sector. Una vez definida la ubicación de la organización, se determinan sus oportunidades y amenazas. Esta técnica resulta cuando existe suficiente información de las empresas del sector; sin embargo, las posiciones estratégicas pueden cambiar con rapidez, puesto que el entorno es muy sensible, deja de lado la opinión de los miembros de la organización y pueden existir más de dos variables importantes, por lo que se tendrían juegos de mapas con resultados distintos. (Thompson y Strickland, 1994).

*El análisis financiero* se puede efectuar a través de la técnica de las tendencias e indicadores, comparando los resultados con las estadísticas del sector económico donde se desempeña la organización. Para que el análisis financiero sea útil, se debe analizar más allá de los resultados numéricos, puesto que el contexto donde se producen esas cifras modifica la percepción de los resultados y puede conducir a estrategias negativas o meramente cuantitativas, las cuales, a la larga, no incrementan el valor de la organización.

Ahora bien, el análisis estratégico de la organización no estaría completo si no se combina con el análisis interno organizacional, ya que, para tener un conocimiento pleno de la organización, es importante conocer el medio interno de la misma e identificar sus fortalezas y debilidades.

El objetivo básico de este estudio interno es determinar las capacidades actuales de la organización y las requeridas en el futuro, para así trazar un horizonte en el tiempo que permita un análisis del principio de negocio en marcha. Al igual que en el nivel externo, existen diversas técnicas para efectuar este análisis, entre las que destacan la cadena de valor y el análisis de factores internos.

*La cadena de valor* es una técnica de análisis de la organización que permite clasificar las actividades de la organización en dos grandes grupos: las que producen o agregan valor y las que



no lo hacen. El valor de las actividades se expresa en el grado de satisfacción de los usuarios o clientes de la organización, y, a su vez, las actividades se clasifican en primarias, o las dedicadas a la producción del bien o servicio, y de apoyo o secundarias, dedicadas a dar soporte al desarrollo de las actividades primarias.

Para aplicar la técnica de la cadena de valor, es necesario identificar todos los procesos y desglosarlos en actividades; asimismo, esto conllevará a la identificación de factores de éxito que pueden expresarse en indicadores de gestión.

*El análisis de factores internos por expertos.* Al igual que en el análisis externo, el diagnóstico de la situación interna de la organización puede realizarse a través de las opiniones de los ejecutivos sobre las capacidades o debilidades de la organización, cotejando posteriormente las opiniones y logrando, a través del consenso, una descripción de la situación interna del negocio.

Una vez realizado el análisis estratégico de la organización, se está en capacidad para realizar *la planificación* del trabajo del auditor. Esta planificación debe ser visualizada como una serie de acciones que definirán el cómo lograr las metas (emitir el informe del auditor), afrontando las amenazas y debilidades y aprovechando las oportunidades y fortalezas de la organización. La manera de lograr las metas dependerá del carácter emprendedor del auditor, puesto que las mismas son cambiantes y dinámicas y deben adaptarse al entorno, con lo cual se asumen riesgos en la toma de decisiones.

Lograr o no la ejecución de la estrategia dentro de los planes diseñados, dependerá en gran medida de la existencia de los siguientes factores: habilidad del auditor para conducir los grupos hacia el objetivo; promoción de una organización capaz; motivación del personal al logro organizacional e individual; establecimiento de políticas y

procedimientos que apoyen la estrategia; desarrollo de un sistema de información y comunicación que permita compenetrarse y evaluar los resultados (Thompson y Strickland, 1994).

*El estudio y la evaluación del control interno*, es una actividad que se sobrepone en la planificación y en el conocimiento del cliente, puesto que, en el análisis estratégico, el control interno es un factor a estudiar, y, para establecer las acciones a seguir, también debe tomarse en cuenta. Es importante conocer y tener una opinión sobre el sistema de control interno que posee la organización, ya que éste tiene un peso importante tanto en la configuración de los saldos de estado financiero como en la protección de las decisiones de la organización. Al evaluar la eficiencia y efectividad del control interno organizacional, que incluye factores como cumplimiento de la normativa organizacional, ambiente legal y otros, el auditor está en capacidad de tomar una decisión sobre la cantidad y tipos de procedimientos a realizar.

La *ejecución* de los procedimientos de auditoría, los cuales, en líneas generales, se clasifican como de cumplimiento y sustantivos, serán diseñados para evaluar como un todo la organización, y además deben -de alguna manera- medir el Principio de Negocio en Marcha desde la perspectiva de las relaciones de la organización con su entorno.

El *informe del auditor*, el cual es el resultado tangible del proceso de auditoría, contendrá:

El dictamen a los estados financieros exigido por las normas de auditoría, y que proviene del análisis de los saldos de los estados financieros, a través de las pruebas sustantivas,

El informe de control interno, el cual es la opinión sobre el grado de seguridad del sistema de control interno, y se basa en el estudio de control interno y su evaluación a través de las pruebas de cumplimiento, y

El informe sobre los aspectos organizacionales, que es el resultado del análisis estratégico de la organización y de sus perspectivas futuras.

## 5. A manera de conclusión

La auditoría es una actividad tan antigua como la misma contabilidad. Su evolución ha estado marcada por las necesidades de información coherente y útil de los usuarios de los estados financieros. Es así como, desde la detección de fraudes como objetivo de la auditoría en épocas pasadas, hasta el análisis de la situación financiera de las empresas, se han realizado distintas propuestas para lograr satisfacer a los clientes.

En la actualidad existe una propuesta de auditorías integrales, la cual plantea realizar el proceso auditor como la suma de distintos tipos de auditorías, lo cual tiene como objeción que no se corrige el problema de fondo, el cual es analizar a la organización como un sistema abierto y en constante cambio, por lo que, el revisar posiciones independientes a través de los estados financieros, puede conducir a emitir opiniones erradas o fuera de contexto.

Una auditoría con enfoque holístico plantea el estudio de la organización de forma global y en relación con su entorno, y los resultados del informe del auditor resultan útiles en cuanto no sólo se emite el dictamen del auditor, sino que se incorpora el análisis estratégico. El planteamiento básico es que se analice a la organización como un todo, de forma holística y en constante relación con el entorno y con sus miembros, por lo cual cualquier acción o hecho, interno o externo, modifica su posición financiera y organizacional.

Implica para su práctica, indudablemente, más que sumar distintas tipologías de auditoría, con distintas formas de hacerlas, asumir una filosofía de trabajo integral, donde el todo se relaciona con las partes y las partes con el todo.

## Referencias bibliográficas

---

- American Institute of Certified Public Accountants. (1976) **Statement on Auditing Standards N° 1**. México: IMCP
- Bernal, J (1957). **La Ciencia en la Historia**. México: Universidad Autónoma de México.
- Blanco, Y. (1997). **Marco Conceptual de la Auditoría Integral**. XXIII. Conferencia Interamericana de Contabilidad. Caracas.
- Casal y Waistein. (1999). **La auditoría integral en el contexto de un mundo globalizado**. XXIII Conferencia Interamericana de Contabilidad. Puerto Rico: AIC
- Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela. (1998). **Publicación Técnica N° 2**. Caracas: Fondo Editorial del Contador Público.
- Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela. (1998). **Declaración de Auditoría N° 0 y Declaración de Normas de Auditoría N° 4**. Caracas: Fondo Editorial del Contador Público.
- Hayles, K. (1998). **La evolución del caos**. España: Gedisa
- Hax, M. y Majluf, G. (1996). **La gestión estratégica**. Barcelona: Gestión 2000.
- Pirenne, J. (1963). **Historia Universal**. Barcelona: Éxito.
- Thompson, A. y Strickland, A. (1994) **Dirección y Administración Estratégicas**. Buenos Aires: Addison-Wesley Iberoamericana.
- Suárez, A. (1990). **La moderna auditoría. Un análisis conceptual y metodológico**. España: McGraw-Hill.
- Schollosser R. (1990) **Enciclopedia de la Auditoría**. Tomo I. España: Océano / Centrum.
- Voss, J (1999). **La auditoría integral: un salto al vacío**. XXIII Conferencia Interamericana de Contabilidad. Puerto Rico: AIC
- www.egiptodreams/EEsacribas.htm. Fecha de Consulta: octubre 2003