

Buscando la Evidencia: Una Carrera de Obstáculos

C.P. Horacio Aguiar Jaramillo

Profesor Departamento de Ciencias Contables,
Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Antioquia

RESUMEN

Los auditores, para poder cumplir con las expectativas de los usuarios de sus informes, se tienen que fundamentar en evidencias pertinentes y creíbles, es decir, tienen que conocer la verdad de lo que se somete a su juicio profesional; pero desafortunadamente las competencias para recoger las evidencias y evaluarlas críticamente no siempre son las más adecuadas, dando lugar al cuestionamiento de la disciplina de la auditoría.

Después de hacer algunas aclaraciones sobre la evidencia en el campo de la auditoría y una referencia histórica, el autor cita los distintos obstáculos que deben afrontarse para alcanzar las evidencias que demandan los objetivos de la auditoría, y llama la atención para que se superen, como condición para que tenga vigencia un servicio que será cada vez más necesario en un mundo sin valores, competido, complejo y globalizado.

PALABRAS CLAVE: Auditoría, evidencia en la auditoría, práctica de auditoría, afirmaciones en la auditoría.

Buscando la Evidencia: Una Carrera de Obstáculos

Los profesionales que aplican las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (consagradas en el artículo 7 de la Ley 43 de 1.990) saben que un juicio profesional encaminado a proteger a los lectores de la información financiera debe fundamentarse en evidencias válidas y suficientes, o sea en un conocimiento cualitativo y cuantitativamente razonable de la realidad (en la forma en que se manifiesta una realidad financiero-contable y con la evidencia disponible) de que las afirmaciones de la administración en los estados financieros, en los aspectos materiales, tienen certeza profesional.

Los lectores de los estados financieros que, por su lejanía con el escenario en que se registran e informan contablemente los asuntos y actividades del ente económico, necesitan confiar en un profesional que conozca lo que ellos no pueden conocer, esperan que éste haya tomado todas las previsiones para no equivocarse al emitir su juicio, por ejemplo, expresar un dictamen sobre los estados financieros sin salvedades, cuando éstos están materialmente equivocados.

Aclaraciones preliminares

La verdad es que, en el campo de la auditoría, el tema de la evidencia, las limitaciones y los protocolos que ella comporta, en la teoría y en la práctica, son bastante desconocidos, dando lugar a mucha confusión entre profesionales y usuarios, llevando la peor parte la disciplina de la auditoría que termina cuestionada.

Pero hay unas premisas en el trabajo de los auditores donde están comprometidas las evidencias que no pueden pasarse desapercibidas:

1. Los auditores no garantizan la presentación razonable de los estados financieros, lo cual implica que hay algún riesgo de que estén equivocados en la opinión sobre ellos.
2. La declaración de que los estados financieros son razonables en todo aspecto significativo entraña que puede haber errores no materiales.

3. La frase “ en mi opinión “ significa que no se está dando nada distinto a una opinión de una persona profesionalmente informada.
4. La declaración de que una auditoría incluye un examen con base en pruebas selectivas conlleva que no se han examinado todas las transacciones ni todos los saldos.

Por otro lado, el término “razonable“, de tantas interpretaciones, según la SAS 69, establece que los estados financieros son o están:

1. Preparados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados que son apropiados de acuerdo con las circunstancias.
2. Informativos de asuntos que pueden afectar su uso, comprensión e interpretación
3. Presentados en forma no muy detallada ni muy condensada.
4. Preparados para reflejar las transacciones y los eventos dentro de un rango de límites razonables.

La evidencia es una palabra que en el mundo del conocimiento hace que las ideas dejen de ser una simple hipótesis y se conviertan en una verdad particular, mientras no se demuestre lo contrario.

La evidencia, según el Diccionario de la Lengua Española, es la certeza clara, manifiesta y tan perceptible, que nadie puede racionalmente dudar de ella.

En auditoría muchas de las evidencias escapan al concepto anterior porque solamente pueden ser persuasivas. En efecto, un documento que no es auténtico que respalda una venta, presentado a una persona que no es experta en reconocer documentos falsos (los auditores no tienen esa formación) puede persuadirlo de que ocurrió una transacción de venta.

En auditoría la evidencia significa todo lo tangible o intangible que sirve de apoyo al juicio del auditor o lo que afecta la mente del auditor en el proceso de formación del juicio que comunicará a los usuarios. Es así como los auditores disponen de bienes y valores, documentos, cálculos, actividades realizadas por

personal de la empresa, etc., para corroborar las afirmaciones de la administración en los estados financieros: existencia, integridad, derechos y obligaciones, valuación, presentación y revelación. (Art. 57 Decreto 2649 de 1.993)

Breve historia

Haciendo un poco de historia, las evidencias en la época más remota (principios del siglo XX), cuando la auditoría estaba confinada al descubrimiento del fraude y los errores, básicamente, consistían en los registros contables y en los documentos que respaldaban las transacciones y el trabajo de los auditores estribaba en un meticuloso y detallado examen de esas fuentes. No se usaban fuentes por fuera de los papeles del comerciante y la principal destreza de los auditores era la teneduría de libros. Es en 1939 cuando se emiten las primeras normas de auditoría expedidas por el AICPA, con motivo del escándalo por los estados financieros inflados en 10 millones de inventarios en la compañía McKesson-Robbins, que se acaba con el enfoque restringido anterior y se postula la observación de inventarios como un procedimiento de auditoría (Declaraciones sobre procedimientos de auditoría 1 y 2)

Pero el cambio más radical en las evidencias se dio en 1947 cuando el AICPA expidió las 10 normas de auditoría, una de las cuales se refería a la necesidad de definir las pruebas de auditoría con base en el control interno. Más aún, para la misma época el AICPA dijo que para los auditores era impracticable llevar a cabo una auditoría en la mayoría de las compañías, sin rebasar las restricciones de los honorarios, si no se tenía el apoyo de un buen sistema de control interno. Así quedó establecido que el sistema de control interno, siempre que fuera satisfactorio, era una fuente válida de evidencias para cumplir los objetivos de auditoría referidos a las transacciones como a los saldos.

Obstáculos de la Evidencia

En la actualidad, los juicios de los auditores pasan por procesos de investigación y de conocimiento lógicos, es decir, conocer unos hechos, razonar

y sacar conclusiones acerca de su validez. De ahí que no cualquiera pueda desempeñarse como auditor, por más que sea un profesional de la Contaduría Pública.

Ser contador público no da per se la competencia para realizar con efectividad una auditoría, por más que el objeto de estudio sea la contabilidad y su principal producto: los estados financieros, sino se tiene una capacidad de razonar (sobre lo que no está puesto y no deja ninguna duda), que lo conduzca a inferencias pertinentes a partir de lo examinado y un espíritu investigativo que lo entusiasme para desentrañar el pasado, dado que la mayoría de afirmaciones de los estados financieros son hechos consumados cuyo conocimiento sólo puede darse mediante la indagación histórica.

Como se concibe en nuestras universidades la formación de los auditores es muy difícil que se logre lo anterior, por más que se diga en los perfiles que los profesionales tendrán habilidades para auditar estados financieros. Lo cierto es que, en general, los planes de estudio poco o ningún énfasis hacen en la formación en razonamiento lógico y en investigación.

Asimismo, en los cursos de auditoría no hay suficiente tiempo para ocuparse del tema de la evidencia con la profundidad requerida, porque es necesario dedicar la mayor parte del tiempo a enseñar la forma de llenar los papeles de trabajo para todas las cuentas del balance y del estado de resultados, y no es que el tema no sea importante, pero ¿será el más importante dentro de una actividad que tiene las pretensiones de ser calificada como una disciplina? .

Por otro lado, la mayoría de los textos en que se enseña auditoría dan muy poca importancia al tema de la evidencia desde un punto de vista teórico que, con profundidad, explique y oriente las grandes decisiones del auditor, que le ayude a identificar los riesgos que son donde verdaderamente se sitúa la responsabilidad del auditor. Más bien se ocupan de largas explicaciones sobre la mecánica de las inspecciones, las confirmaciones, las cartas de representación, las comprobaciones, etc. Incluso se da el caso de textos que confunden las evidencias con los procedimientos y de textos que no coinciden en las clases de evidencias.

Muchos autores no mencionan entre las evidencias las actividades de control interno que no dejan un rastro documental, como sucede con la forma como se

realiza el trabajo de oficina, la forma como se hace el inventario físico de mercancías, etc., pero mencionan entre los métodos para obtener evidencias la observación, o sea presenciar la forma como el personal de la organización realiza el trabajo asignado, la forma como interactúan, los recursos para realizar los procesos, etc.

Mautz y Sharaf en “La Filosofía de la Auditoría” para sus acertados planteamientos sobre el tema de la evidencia parten de que es necesario identificar la naturaleza de las afirmaciones que deben examinar los auditores para comprender las evidencias que se necesitan en cada caso y hacen la siguiente clasificación:

- 1) Afirmaciones de existencia o no existencia.
 - De cosas físicas, presentes o no presentes.
 - De cosas no físicas.
- 2) Afirmaciones de sucesos pasados
- 3) Afirmaciones de condiciones cuantitativas
 - De cantidades simples.
 - De importes que involucran juicios de valor
- 4) Afirmaciones de condiciones cualitativas.
 - Expresas.
 - Implícitas
- 5) Afirmaciones matemáticas.
 - Resultantes de cálculos simples
 - Resultantes de cálculos múltiples.(1)

La clasificación anterior es de mucha ayuda para comprender apropiadamente la complejidad de los componentes involucrados en el examen de los auditores, que pueden incluso pasar desapercibidos, como puede ser el caso de las afirmaciones de no existencia que es, por ejemplo, la otra cara de los pasivos presentados en el balance.

(1) Mautz y Sharaf, Filosofía de la Auditoría. p. 96

Cuando se informa un monto de pasivos a la vez se está afirmando que no existen más pasivos, respecto a lo cual también tiene que allegarse evidencias aunque no pueden ser tan concluyentes como en el caso de los pasivos existentes en una fecha.

Asimismo, sucede con los atributos de cualidad que debe investigar el auditor tanto del activo como del pasivo. Atributos como dimensión, obsolescencia, restricciones, etc. , requieren de mucha perspicacia en las observaciones, en las preguntas hechas a los funcionarios y en el estudio de las tendencias de las cuentas, para poder juzgar la validez de las revelaciones de la gerencia en los estados financieros, que no siempre están en los registros.

Igualmente, la clasificación nos permite identificar que son muy pocas las cosas con las cuales tratan los auditores que no dejen una duda razonable porque tengan una fuerza o una autoridad a la cual no se pueda resistir. Allí, probablemente sólo se ubiquen las cosas físicas presentes en la empresa, como puede ser el efectivo en caja, la cantidad simple que él involucra, por no requerirse de ningún juicio, y las afirmaciones matemáticas.

Lo cierto es que los auditores disponen de unas pocas técnicas (la metodología para adquirir las evidencias) y relativamente efectivas para abordar el conocimiento y evaluación de las evidencias que se les presentan como sustento de los estados financieros. De ahí que haya quienes sostengan que la auditoría se acerca más a las ciencias sociales que a las ciencias físicas porque son pocas las realidades comprobables, por lo que la opinión, apoyada en un juicio experimentado y bien informado, será cada vez más preponderante y reclamado por los usuarios de los informes de los auditores, especialmente por los que mejor identifican las limitaciones de las evidencias y de las técnicas de auditoría.

Según Mautz y Sharaf estas técnicas son;
Examen físico y conteo
Confirmaciones
Examen de documentos autoritarios y comparación con el registro
Escrutinio
Investigación
Repetición de cálculos

Repaso de procedimientos de registro
Examen de registro subsidiarios
Correlación con la información conexas
Observación de las actividades y condiciones pertinentes. (2)

Si las cosas con que tratan los auditores y las técnicas de que disponen presentan problemas para formar un conocimiento convincente, es inevitable pensar que la mayor parte del trabajo de los auditores requiere de personal calificado y experimentado que aplique el sano escepticismo en su examen, de tal manera que no termine comulgando con molinos de viento y creando más obstáculos de los normales en la obtención de la evidencia.

Muchas circunstancias obstaculizan la obtención de la evidencia de manera eficiente y eficaz. Unas son responsabilidad de la empresa que colabora poco, cuando no es que interfiere en las labores de los auditores mediante ocultamiento (abierto o disfrazado) o demoras en la entrega de documentos, registros e informes; desatendiendo o incumpliendo con entrevistas con pretextos como la falta de tiempo por exceso de trabajo, etc.

Pero los auditores, a veces, no son menos responsables de los problemas, empezando por la falta de claridad, desde las conversaciones previas a la contratación de los servicios profesionales, respecto a los compromisos de la administración en facilitar y no limitar el acceso a la evidencia y exigir lo mismo a todo el personal de la organización, proporcionar las cartas de representación (declaraciones de la gerencia), proporcionar los recursos para el trabajo, etc.

Pero, pese a su liviandad, también hay que mencionar ciertos aspectos: auditores vestidos informalmente no proyectan una profesión que se supone rigurosa y estricta; auditores con uso indebido del lenguaje; auditores que pierden independencia frente a las personas de la organización; auditores que no inspiran confianza para recibir información privilegiada; auditores que no cuidan los documentos que se les prestan para el estudio de las evidencias; en

(2) Ibid p. 122.

fin auditores que no están a la altura del compromiso profesional que implica una auditoría, siempre serán un obstáculo más para la de por sí esquivada evidencia.

Y la problemática es mayor tratándose de entidades vigiladas por el gobierno, donde las evidencias (en calidad, cantidad y oportunidad) tienen que gustarle a los funcionarios de turno, y donde hay que recoger evidencias para lo que interesa a la respectiva superintendencia, y si no es así, los regañones y hasta las sanciones caen inexorables sobre los revisores fiscales. Pero que ni se ocurra al revisor fiscal cuestionar lo actuado, porque tendrá que ir buscando dedicarse a otra especialidad de la profesión.

La aplicación del cuidado profesional reclamado por las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas entraña, además de la diligencia en el examen, la asignación del personal de ayudantes según los riesgos de la empresa (naturaleza de operaciones, susceptibilidad al robo, operaciones no rutinarias, partes relacionadas, integridad de la administración, etc.), la capacitación permanente y la orientación para remediar las debilidades de los auditores que se inician.

Como es sabido, el instrumento fundamental en el trabajo es el programa de auditoría (las instrucciones para recoger y evaluar las evidencias), que si expresa los objetivos de la auditoría en las circunstancias particulares de la empresa y es ejecutado por personal idóneo, deberían conducir a un juicio razonable de que las afirmaciones de la administración en los aspectos materiales son válidas.

En la práctica se parte de la premisa falsa de que si se dispone de un buen programa de auditoría que detalle al máximo las acciones, su alcance y el momento en que deben realizarse por los encargados del trabajo, no importa quien obtenga las evidencias. Así, entonces, desfilan por los entes auditados personas sin la suficiente comprensión de los objetivos de una auditoría, sin la suficiente capacidad para decidir cuando se requiere una evidencia persuasiva y cuando una evidencia convincente, sin la capacidad de observar perspicazmente e interrogar agudamente, y sin la inclinación hacia la duda (el hombre que duda es el hombre que indaga, como dijo alguien) para evaluar las

evidencias, omitiendo hechos e información pertinentes y relevantes, produciendo juicios ligeros, con las consecuencias funestas para la credibilidad de la disciplina de la auditoría y para las decisiones que toman los usuarios de los informes. Y cuando los encargados del trabajo ya han adquirido las destrezas se retiran, originándose otro de los problemas más frecuentes: la alta rotación de los auditores

¿Qué tanto de esta problemática puede resolverse mediante la supervisión del personal requerida por las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas?

¿Pueden razonables sesiones de revisión de los documentos de trabajo y de pláticas con los encargados de la auditoría darle a observar al auditor responsable del trabajo lo que el encargado no observó, dudar de lo que él no dudó, interpretar como él interpretó? En la evidencia no todo es blanco y negro, sino que hay una gran zona gris donde sólo vale un aquilatado criterio profesional.

Si bien hemos avanzado bastante con el modelo del riesgo - riesgo de auditoría(RA)= riesgo inherente(RI) x riesgo de control (RC) x riesgo de detección(RD) - para definir la cantidad de evidencia, todavía se necesita mucha literatura para dilucidar las complejidades de las evidencias con que tienen que enfrentarse los auditores.

Cuando se pone en entredicho la vigencia de los contadores en un mundo invadido por el software contable, cada vez se aprecia más el servicio de los auditores y son mayores las expectativas sobre sus informes de aseguramiento para los distintos lectores de los estados financieros.

La clave para responder a los retos de la disciplina está en el dominio de la evidencia, para lo cual es urgente y prioritaria la investigación sobre el tema, dando orientación para las nuevas situaciones planteadas, por ejemplo, para el caso de las transacciones virtuales. Asimismo, debemos involucrarnos más en la prevención y detección del fraude, que cada vez se extiende más, poniendo en riesgo la supervivencia de las entidades. No es admisible seguirle sacando el cuerpo a estas responsabilidades en un mundo sin valores.

Conclusión

Las evidencias constituyen el eje de la opinión de los auditores, por lo cual es necesario conocer sus potencialidades y sus limitaciones, y adoptar una actitud crítica en su evaluación.

La objetividad que se reclama en los informes de los auditores debe fundamentarse en evidencias relevantes, creíbles, suficientes y obtenidas dentro de criterios de oportunidad.

La responsabilidad social y profesional que tienen los auditores demanda de gente muy competente para el trabajo de campo dedicado a recoger eficiente y eficazmente las evidencias necesarias para la formación del juicio profesional.

La selección del personal encargado del trabajo debe ser estricta y las remuneraciones ajustadas a la complejidad del compromiso, como condición para poder llegar a juicios acertados

Los compromisos de la administración con relación a las evidencias deben estar definidos claramente por escrito.

Las universidades que tienen el peso de la formación de auditores deben tener en sus programas académicos cursos exigentes en investigación y pensamiento lógico.

Los profesionales deben comprometerse con la educación continuada como única forma de prestar unos servicios útiles y pertinentes en un mundo cada vez más complejo.

En el mundo en que vivimos no podemos seguir sacándole el cuerpo a nuestra responsabilidad frente al fraude en las organizaciones.

Bibliografía:

Mautz y Sharaf, La filosofía de la auditoría, Ecasa Editores, 1981

Arens y Loebbeck, Auditoría Un enfoque integral, Prentice Hall, 1996.

Sierra y Orta, Teoría de la auditoría financiera, Mc Graw Hill, 1996

Mayo de 2001