

Franco, I.; Gómez, M. (2017). Hacia una arqueología de la auditoría y el aseguramiento: Fuentes históricas y teóricas. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 71, 51-83

Hacia una arqueología de la auditoría y el aseguramiento: Fuentes históricas y teóricas

Isis Beatriz Franco Álvarez

Contadora Pública y Magister en Administración de la Universidad Nacional de Colombia. Profesional – Contratista del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones –MINTIC.
ibfrancoa@unal.edu.co

Mauricio Gómez Villegas

Contador Público y Magister en Administración de la Universidad Nacional de Colombia. Magister en Contabilidad, Auditoría y Control de Gestión y Doctor en Contabilidad de la Universitat de València, España. Profesor Asociado de la Escuela de Administración y Contaduría Pública de la Universidad Nacional de Colombia. Miembro del Grupo de Investigación Contabilidad, Organizaciones y Medioambiente de la Universidad Nacional de Colombia. Miembro de la sala de Administración y Derecho de la CONACES, Ministerio de Educación Nacional.
mgomezv@unal.edu.co

Este artículo retoma y complementa un apartado de la tesis titulada: “La auditoría y el aseguramiento de los informes de Responsabilidad Social: ¿avances hacia el Desarrollo Sostenible?”, que fue desarrollada por Isis Beatriz Franco Álvarez y dirigida por Mauricio Gómez Villegas en la Maestría en Administración de la Universidad Nacional de Colombia, la cual recibió calificación meritória.

Hacia una arqueología de la auditoría y el aseguramiento: Fuentes históricas y teóricas

Isis Beatriz Franco Álvarez y Mauricio Gómez Villegas

Resumen: El aseguramiento surge en un contexto de cambios en la contabilidad y la auditoría. También emerge ante la pérdida de legitimidad tanto de la profesión como del ejercicio de evaluación de la información financiera. Por ello es importante preguntarse: ¿cómo ha evolucionado históricamente la auditoría y qué argumentos teóricos se han usado para explicar su función y transformación? Este artículo tiene como objetivo comprender y sistematizar la evolución histórica y algunas de las fuentes teóricas sobre el papel de la auditoría y el aseguramiento. Retomando el método arqueológico planteado por Foucault (1977), este trabajo sistematiza la evolución histórica de la auditoría e integra y evalúa las fuentes teóricas más representativas sobre su función, para bosquejar algunas de las condiciones de posibilidad que impulsan su transformación y expansión a campos como la auditoría social y ambiental y el aseguramiento.

Palabras clave: Auditoría; Aseguramiento; Historia de la Auditoría; Teorías de la Auditoría; Legitimación.

To an archeology of auditing and assurance: Historical and theoretical sources

Isis Beatriz Franco Álvarez y Mauricio Gómez Villegas

Abstract: Assurance appears in a context of changes in accounting and auditing. It also emerges at the loss of legitimacy in both, the profession and the exercise of assessment of the financial information. Therefore, it is important to question: How is the historical evolution of auditing and what are the theoretical arguments used for explaining its function and transformation? The aim of this article is to understand and systematize the historical evolution and some of the theoretical sources about the role of auditing and assurance. By taking the archeological method up suggested by Foucault (1997), this paper systematizes the historical evolution of auditing, integrates and assesses the most representative theoretical sources about its function. The above, for outlining some of the possibility conditions, driving its transformation and expansion to fields like the social and environmental auditing, and the assurance.

Key-words: Auditing, assurance, history of auditing, theories of auditing, legitimization.

Vers une archéologie de l'audit et d'assurance : Sources historiques et théoriques

Isis Beatriz Franco Álvarez y Mauricio Gómez Villegas

Résumé : L'assurance surgit d'un contexte de changements de la comptabilité et l'audit. Elle surgit aussi face à la perte de la légitimité autant de la profession que de l'exercice d'évaluation de l'information financière. Il importe donc de s'interroger : comment l'audit a évolué historiquement et quels arguments théoriques ont été utilisés pour expliquer sa fonction et transformation. Cet article a pour objectif de comprendre et systématiser l'évolution historique et quelques sources théoriques sur le rôle de l'audit et l'assurance. En reprenant la méthode archéologique posée par Foucault (1977), ce travail systématisé l'évolution historique de l'audit, intègre et évalue les sources théoriques les plus représentatifs sur sa fonction, tout ça pour esquisser certaines conditions de possibilité qui impulsent la transformation et expansion de cette méthode sur secteurs comme l'audit social et environnemental et l'assurance.

Mots-clés : L'audit, l'assurance, histoire de l'audit, théories de l'audit, légitimation.

Em direção à uma arqueologia da auditoria e o asseguramento: Fontes históricas e teóricas

Isis Beatriz Franco Álvarez e Mauricio Gómez Villegas

Resumo: O asseguramento surge em um contexto de mudanças na contabilidade e na auditoria. Também emerge ante a perda de legitimidade tanto da profissão quanto do exercício da valorização da informação financeira. Por isto, é importante perguntar-se: como tem evoluído historicamente a auditoria e quais são os argumentos teóricos que tem sido usados para explicar a sua função e a sua transformação? O objetivo deste artigo é compreender e sistematizar a evolução histórica e algumas das fontes teóricas sobre a função da auditoria e o asseguramento. Retomando o método arqueológico apresentado pelo Foucault (1997), esta pesquisa sistematiza a evolução histórica da auditoria e integra e avalia as fontes teóricas mais representativas sobre a sua função para bosquejar algumas das condições de possibilidade que impulsionam a sua transformação e a sua expansão a campos como a auditoria social e ambiental e o asseguramento.

Palavras-chave: Auditoria; Asseguramento; História da Auditoria, Teorias da Auditoria; Legitimação.

Hacia una arqueología de la auditoría y el aseguramiento: Fuentes históricas y teóricas

Isis Beatriz Franco Álvarez y Mauricio Gómez Villegas

Primera versión recibida en julio de 2017 - Versión final aceptada en agosto de 2017

I. Introducción

La auditoría financiera ha evolucionado con el transcurso del tiempo. En los últimos años, tanto en el entorno internacional como en el país, viene emergiendo la figura del aseguramiento como una transformación-complementación de la auditoría. El argumento fundamental que se plantea por parte de los organismos profesionales y que se ventila entre los practicantes, es que la transformación de la auditoría se debe a cambios regulativos, los cuales fueron implementados como respuesta a las crisis financieras de la primera década del siglo XXI, y a las innovaciones en la información contable y financiera, ahora basada en valores razonables y/o prospectivos, de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera –NIIF¹ (Jeppesen & Liempd, 2015).

No obstante, en este trabajo planteamos que el cambio que se presenta en la auditoría es impulsado por múltiples factores y por diversas condiciones de posibilidad (Foucault, 1977; 1996), entre ellas: las presiones del entorno económico y social, la dinámica de la industria contable, el surgimiento de reguladores y normas globales, los desarrollos teóricos en el campo y la paulatina pérdida de legitimidad de la profesión y del ejercicio de la auditoría (Zeff, 2003a; 2003b; Sunder, 2003; Sikka, 2009). Por supuesto, las crisis financieras juegan un papel importante en la emergencia del aseguramiento, pero quizás el cambio no obedezca única y principalmente al objetivo de reestablecer el equilibrio o la “normalidad” en el contexto económico global (Sikka, 2009; Holm & Zaman, 2012). Argumentamos que la comprensión de la estructura y dinámica de la industria contable, de los intereses complejos

1 International Financial Reporting Standard, IFRS en inglés, emitidas por el International Accounting Standards Board –IASB.

de la profesión y del papel de legitimización que juega la auditoría como institución, ayudarán a entender mejor la transformación y el surgimiento del aseguramiento y de nuevos campos del ejercicio profesional, tales como la auditoría social y medioambiental.

Así pues, nos preguntamos *¿cómo ha evolucionado históricamente la auditoría y qué argumentos teóricos se han usado para explicar su función y transformación?* En consecuencia, el trabajo tiene como objetivo *comprender y sistematizar la evolución histórica y algunas de las fuentes teóricas sobre el papel de la auditoría y el aseguramiento*. No nos circunscribimos a la auditoría financiera, puesto que también enfatizaremos en la auditoría de información no financiera (social y medioambiental) y en el aseguramiento, para mostrar cómo los actores, los intereses y los procesos sociales, han posibilitado la transformación y la “reinención” de la auditoría externa en diferentes contextos históricos.

Como referente metodológico, adoptamos, de manera restringida², el enfoque arqueológico que planteó Foucault (1977; 1996) y que en contabilidad ha sido utilizado por Hopwood (1987), Macve & Hoskin (1994), Miller & O’Leary (2009), entre otros. De esta manera, asumimos que el método arqueológico busca identificar las condiciones de posibilidad que llevan a que en un momento histórico concreto emerjan unos enunciados (discursos) y no otros. Como lo señala Foucault, los discursos no son simplemente “... conjuntos de signos (de elementos significantes que envían a contenidos o a representaciones), sino como prácticas que forman sistemáticamente los objetos de que hablan.” (Foucault, 1977, p. 42)

Partimos de admitir que la auditoría, al igual que la contabilidad, surgió y se configuró desde las prácticas³. Pero, adicionalmente, en condiciones contextuales concretas, los intereses complejos y en pugna de diferentes actores, han buscado establecer soportes conceptuales de la auditoría para justificar, institucionalizar o transformar dichas prácticas, todo lo cual llevó a propuestas de teorías, discursos en el sentido previamente señalado, que han tenido un importante y acelerado desarrollo desde la década de 1970. Por ello, metodológicamente, primero realizamos una revisión de los trabajos que documentan la evolución histórica de la auditoría, que ciertamente son pocos, publicados en las más relevantes revistas académicas en el campo. Luego complementamos esta sistematización con una caracterización e integración de

2 Una investigación que metodológicamente asuma el enfoque arqueológico amplio, necesariamente debería recurrir al trabajo de archivo. Por ello el alcance del artículo es el de fuentes secundarias y de sistematización teórica. Esto puede ayudar a futuros trabajos empíricos.

3 Definimos prácticas, como las acciones cotidianas que desarrollan los individuos en diversos contextos y que les otorgan sentido vinculándolos con la verdad y la historia. Son el conjunto de disposiciones, regularidades y explicaciones que el sujeto asume como verdaderas en su relacionamiento con el entorno, con los Otros y consigo mismo (Foucault, 1977; 1996).

algunas de las teorías, es decir, de los discursos, más importantes y que han sido mayoritariamente retomadas para explicar académicamente el papel de la auditoría.

Para alcanzar el objetivo planteado, el artículo se divide en dos grandes secciones. En la primera parte, se revisa el desarrollo histórico de la auditoría como práctica, mediante la presentación de sus antecedentes y la identificación de algunos hitos en su transformación; para tal caracterización se parte del concepto de control y de sus vertientes latina y anglosajona. En este marco, también se enfatizará en el surgimiento de la auditoría socio-ambiental y del aseguramiento. En la segunda parte, se sintetizan algunas de las teorías académicas que se han planteado para la explicación y la comprensión del papel de la auditoría financiera y que han sido extendidas para la auditoría socio-ambiental y el aseguramiento: la Teoría de la Agencia, la Teoría de la Utilidad de la Información, la Teoría de los Stakeholders y la Teoría de la Legitimidad. Finalmente, en las conclusiones se recogen algunas de las condiciones de posibilidad que ayudan a comprender la transformación de la auditoría.

II. Antecedentes de la auditoría y el aseguramiento

La auditoría puede ser caracterizada como actividad, como proceso y como institución; en todos los casos, se encuentra vinculada al control. Este último es un concepto amplio ya que puede ser entendido, al menos, de tres maneras: i) como evaluación o verificación; ii) como racionalidad de integración, cohesión y equilibrio (Ariza, 1997; Sunder, 2005); y iii) como “establecimiento de barreras al ejercicio exorbitante del poder” (Franco, 2011, p. 62).

II.1 El control como marco de desarrollo de la auditoría

Para propósitos analíticos, partimos de señalar que existen tres tipos de control: el natural, el antrópico y el cibernético. El primero está vinculado con la naturaleza y los elementos bióticos y abióticos; el segundo, se relaciona con el hombre y los aspectos sociales, económicos e ideológicos (Franco, 2011); el tercero, se refiere a los sistemas, sociales y/o naturales, que tienen la capacidad de auto-regularse gracias al flujo y retroalimentación de la información (Green & Welsh, 1988) (Gómez, 2011). Dado que las organizaciones se desenvuelven en el ámbito social, el control *en y de* las organizaciones podría categorizarse como del segundo tipo⁴. No obstante, cada vez más emergen visiones que buscan caracterizar y operacionalizar un control organizacional de carácter cibernético (Green & Welsh, 1988).

4 Remarcamos la distinción que realiza Sunder (2005), según la cual el control en la organización implica equilibrio entre los intereses que convergen y se contraponen en el contrato organizacional. Por su parte, el control de la organización se entiende como dominación, prevalencia de los intereses de un grupo sobre los intereses de otro.

Asimismo, el control tiene una estructura, la cual está conformada por “una clasificación⁵, [la] identificación de objetos⁶ y [la] determinación de instrumentos fundamentales para su ejecución⁷” (Franco, 2011, p. 33).

Es ampliamente admitido que el control organizacional, desde un punto de vista histórico, tiene dos vertientes de origen y, por tanto, dos trayectorias de evolución no necesariamente excluyentes: la latina y la anglosajona. Estas tradiciones se han constituido, en respuesta a las condiciones y procesos sociales, económicos e institucionales de los entornos en los cuales se desarrollaron. La primera tradición surge en el ámbito estatal y la segunda en el contexto empresarial privado. Esto determinó las características que distinguen a cada una de estas vertientes, las cuales se sintetizan en el Cuadro No. 1.

Cuadro No. 1. Características de los enfoques del control organizacional

Enfoque	Latino	Anglosajón
Característica		
Contexto de origen	Europa continental-latina.	Europa anglosajona.
Orientación	Protección de los bienes Estatales, públicos y cumplimiento de la ley.	Protección de los intereses y recursos privados.
Ámbito	Originalmente, el control se ejercía en la esfera estatal. Luego, se extendió sobre el sector privado cuando el Estado intervino en las actividades económicas privadas.	Fue una iniciativa originada y practicada en el ámbito privado, en donde se consideraba que el Estado no debía intervenir.
Ejercicio	El control es ejercido por el Estado sobre sus instituciones a través de funcionarios públicos. En el Estado-interventor, se crearon agencias de supervisión y, también, se delegó esta actividad pública a un funcionario financiado por el sector privado.	Dada la delegación de la administración de los recursos por parte del propietario, el control lo podía ejercer este directamente o, en su representación, una persona externa conocida como auditor.
Alcance	Se ejerce control sobre los procesos y todas las transacciones realizadas por la organización.	El control es selectivo, fundamentalmente sobre la información de la actividad, seleccionando una muestra del total de la información.

5 De acuerdo a sus características, el control ha sido clasificado por “rol o función, oportunidad, cobertura, ámbito, forma, continuidad y relación con la organización” (Franco, 2011, p. 34).

6 El control puede ser ejercido sobre el talento humano, los elementos físicos, los recursos financieros y la información.

7 La forma en que actúa el control es a través de documentos, bienes, actividades, responsables, informes y objetivos.

Enfoque	Latino	Anglosajón
Característica		
Realización	Las actividades de control se deberían realizar <i>in situ</i> , a la par con el desarrollo de las operaciones y actividades públicas y/o privadas.	El control se practica sobre la información presentada por la administración, con posterioridad al desarrollo de las actividades, esencialmente fruto de la aplicación de técnicas de evaluación de la información.
Temporalidad	El control es permanente en la entidad.	El control es posterior.

Fuente: *Elaboración propia con base en Franco (2001) y Consejo Técnico de la Contaduría Pública [CTCP] (2008).*

En síntesis, el control en la vertiente latina, como expresión de la “soberanía” del Estado, se practica sobre las entidades y, concretamente, sobre sus operaciones, de manera permanente, buscando garantizar el cumplimiento de procesos establecidos. Por su parte, en la tradición anglosajona, el control es visto como evaluación y se lleva a cabo después de la acción, como un componente de la rendición de cuentas que el administrador hace ante el(los) propietario(s); por ello se enfoca en la aplicación de técnicas para evaluar la información suministrada.

De esta forma, el control anglosajón es el marco del surgimiento y desarrollo de la auditoría y el contexto en el que se constituye e instituye la profesión del auditor. Este último se configuró, inicialmente, como un especialista independiente que, luego de escuchar el relato de las cifras de ingresos y gastos, evaluaba las cuentas en representación del propietario (Franco, 2001).

II.2 Caracterización y evolución de la auditoría

La Real Academia Española, define la auditoría como: “Revisión sistemática de una actividad o de una situación para evaluar el cumplimiento de las reglas o criterios objetivos a que aquellas deben someterse” (Real Academia Española, 2014). Por su parte, el Diccionario Oxford la define como: “Una inspección oficial de las cuentas de un individuo o una organización, típicamente por un cuerpo independiente”⁸.

Las anteriores definiciones no expresan dimensiones simplemente lingüísticas; también connotan características conceptuales de la auditoría. De allí que sea posible señalar que la auditoría pueda ser entendida como actividad o como proceso. Como actividad, se refiere a la inspección de las cuentas (mayoritariamente la revisión del producto del sistema de cuentas: los informes), con la pretensión de independencia que proviene del actor que realiza la actividad de inspección. Como proceso, se enfoca en la revisión de

8 “An official inspection of an individual’s or organization’s accounts, typically by an independent body” (Oxford University Press, 2017).

la actividad de otros (cualquiera que sea su naturaleza: económica, social, política, entre otras), a partir de verificar el cumplimiento de reglas o criterios, bajo el supuesto de que dichos criterios, en sí mismos, al ser establecidos por una autoridad y siendo previamente conocidos por las partes, son fuente de objetividad.

No obstante, como se señaló previamente, la auditoría también puede ser concebida como una institución. Las instituciones, en un sentido amplio, son redes complejas de valores, reglas formales e informales y creencias (así como los conocimientos que las sustentan), que los seres humanos construyen históricamente para viabilizar y estabilizar la interacción social (Ostrom, 2015). La auditoría moderna puede ser entendida como una institución (Power, 1996; 2000), porque emerge y evoluciona, promoviendo un conjunto de valores, reglas y creencias relacionadas con la re-visión y la super-visión del Otro, para institucionalizar la “confianza” necesaria en la interacción económica descentralizada que el capitalismo de mercado promueve.

La caracterización de la auditoría como una institución, reclama un proceso de sistematización “arqueológica”, en un sentido foucaultiano, de su transformación histórica. Así, desde un punto de vista institucional, las fuerzas sociales que participan en la definición de qué es y qué hace la auditoría en cada momento histórico son sus practicantes, los beneficiarios o agentes que demandan su rol o función, el poder político (el Estado o los reguladores), los académicos y, en sentido amplio, la profesión (que en momentos concretos es eclipsada por la industria contable).

La relación entre contabilidad y auditoría es íntima (Jeppesen & Liempd, 2015). Algunos plantean que su separación es más una distinción debida a la especialización en el trabajo profesional y a la institucionalización, antes que explicada por su función subyacente (Macve & Hoskin, 1994; Watts & Zuo, 2016). Nuestra concepción moderna de la auditoría está profundamente afincada en la idea de que la información contable refleja la realidad organizacional, si atiende a criterios, normas o estándares prescritos por la autoridad, que están soportados en la experiencia práctica o profesional. Esta perspectiva se conoce como enfoque de correspondencia con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), lo que implica una visión ontológica neopositivista. La auditoría, desde entonces, también adoptó el enfoque de correspondencia (Jeppesen & Liempd, 2015).

Actualmente, el *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB)⁹ ha establecido, en el *International Standard on Auditing*¹⁰ – ISA 200, que el

9 Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento. Este es uno de los consejos de emisión de normas privadas en materia profesional contable de la *International Federation of Accountants* – IFAC (Federación Internacional de Contadores).

10 Estándar Internacional de Auditoría.

objetivo de la auditoría es: “mejorar el grado de confianza de los usuarios en los estados financieros” (International Auditing and Assurance Standards Board [IAASB], 2013a, pág. 74). Este propósito, hace explícito el carácter institucional de la auditoría.

Para llegar a esa concepción, la auditoría como práctica ha vivido una importante evolución. Pese a que existen pocos desarrollos académicos relacionados con la historia de la auditoría (Mautz & Sharaf, 1961; Matthews, 2006; Jeppesen & Liempd, 2015), con base en los trabajos de Lee & Ali (2008), Basu (2009) y de Gironella (1978), se puede señalar que la auditoría cuenta con cinco hitos en la transformación de sus objetivos y en la forma en que se practica: i) garantizar la integridad del gestor; ii) verificar la situación económica-financiera de la empresa y evitar fraudes; iii) evaluar la representación que hacen los estados financieros; iv) proveer servicios a los productores y usuarios de la información, y v) brindar credibilidad (aseguramiento) a la información financiera y no financiera que emite la organización.

II.2.1 Garantizar la integridad del gestor (Stewardship)

El primer objetivo de la auditoría se configuró durante siglos y ganó identidad propia en la edad media, concretamente en Gran Bretaña. En dicha época se llamaba auditor a quien “literalmente escuchaba la lectura en voz alta de las cuentas y que verificaba en nombre del señor feudal que su mayordomo no había sido negligente o fraudulento” (Matthews, 2006, p. 6). De allí que la palabra auditar provenga del inglés *audit*, el cual se deriva del latín *audire* que significa oír. El rol del auditor era evaluar y garantizar la prudencia e integridad en la relación de mayordomía (Stewardship) (Jeppesen & Liempd, 2015).

Con la consolidación de los mercados y el aumento de las operaciones comerciales, se vio la necesidad de tener un sistema de cuentas que pudiera satisfacer los requerimientos de dicho contexto: los libros de contabilidad. Paralelamente, se mantuvo la verificación de cada una de las actividades comerciales para detectar cualquier desfaldo (Basu, 2009).

II.2.2 Verificar la situación económico-financiera de la empresa y evitar fraudes

Fue con la revolución industrial, a mediados del siglo XIX, que se dieron las condiciones que permitieron el impulso de la economía de una manera sin precedentes para la época. Esto propició la vinculación entre inversores y productores, incentivando la conformación de sociedades de capital. No obstante, emprender tal actividad implicaba muchos riesgos, ya que los mercados eran incipientes e inestables, la responsabilidad era ilimitada y faltaba

regulación, lo que hizo que muchos se vieran desprotegidos y sufrieran grandes pérdidas (Lee & Ali, 2008).

Ante esta situación, en Inglaterra se expidió la Ley de inscripción, incorporación y regulación de las Sociedades Anónimas de 1844, la cual, entre otras disposiciones, exigió la producción y publicación de Balances Generales auditados. Dicha obligación fue retirada mediante la Ley de Sociedades Anónimas en 1856, y luego reincorporada en 1900 con la Ley de Sociedades (Maltby, 1998). En todo caso, debido a lo estipulado en tales actos legislativos, la demanda por auditores aumentó e inició la institucionalización del ejercicio como profesión liberal. Quienes ejercían la auditoría, eran personas que se caracterizaban por ser independientes de la administración y por encargarse, además de la detección de errores y fraudes administrativos, de elaborar y presentar un informe en el que se contrastaba la situación financiera de la empresa (Lee & Ali, 2008; Basu, 2009).

II.2.3 Evaluar la representación que hacen los estados financieros de la realidad empresarial

La auditoría, luego de ser introducida en Estados Unidos a finales del siglo XIX, tuvo un gran desarrollo (Gironella, 1978). Uno de los hechos que influyó fue la crisis de 1929 pues, en los años posteriores, ante el fortalecimiento del mercado de valores y las instituciones de crédito, el tamaño de las empresas aumentó, lo que creó la necesidad de un continuo flujo de capitales desde los inversores. Esto requería que se garantizara que la información financiera fuera una representación razonable de la realidad económica de la compañía (Lee & Ali, 2008). Todo ello llevó a la implantación e institucionalización en Estados Unidos del Contador Público Certificado, como auditor de la información de las empresas cotizadas.

A partir de entonces, la auditoría se orientó a evaluar que los estados financieros, preparados por la administración para los accionistas o dueños de las empresas, reflejaran de manera fiel el desempeño de la entidad.

Un cambio significativo en la labor del auditor, debido al desarrollo tecnológico y las transformaciones socioeconómicas, fue la migración de la verificación de los libros físicos a la verificación de la información que se registraba en los sistemas electrónicos. De cierta manera, estas facilidades permitieron que el auditor se dedicara más a aplicar procedimientos de análisis (Lee & Ali, 2008).

Con el posterior cambio en la lógica de la contabilidad y la información financiera, por la emergencia del Paradigma de la Utilidad, los auditores se concentraron en evaluar la razonabilidad de la información emitida por las organizaciones, contrastando dichos informes con las normas contables o los criterios predefinidos. Esto es conocido como el enfoque de correspondencia

al que nos referimos previamente (Jeppesen & Liempd, 2015). Así, también se establecen e implantan normas para el trabajo de auditoría.

II.2.4 Proveer servicios a los productores y usuarios de la información

Pese a la institucionalización y profesionalización de la auditoría, en la década de 1970 se presentaron diferentes escándalos empresariales, particularmente en las economías desarrolladas. Grandes empresas cotizadas fueron a la quiebra, comprometiendo muchos recursos de pequeños inversores y ahorradores. Se hizo evidente que el mercado de auditoría operaba como un oligopolio. A su vez, los auditores plantearon la imposibilidad de detectar el fraude y de evitar la quiebra empresarial; no obstante, desarrollarían estrategias y tecnologías para enfrentar tal constreñimiento.

A raíz de los cambios normativos ocurridos a mediados de 1970, que tenían como fin incentivar la competencia, disminuyó el precio de los servicios de auditoría, lo que hizo poco rentable su ejercicio. Este hecho propició que las grandes firmas de auditoría, comenzaran a ofrecer servicios de consultoría, aprovechando el conocimiento del cliente obtenido a través de la auditoría (Zeff, 2003a; 2003b; Gómez, 2010) Adicionalmente, implementaron cambios en la función de producción y en la política de remuneraciones (Sunder, 2003).

En 1980, surge la auditoría basada en riesgos. Este es un enfoque en el cual el auditor se centra en aquellas áreas donde es más probable encontrar errores, o en las que es potencialmente factible la ocurrencia de hechos que atenten contra los objetivos de la administración o la salvaguarda de los activos de la entidad. Para ello, el auditor debía tener un mejor conocimiento del cliente tanto a nivel interno (su estructura y políticas) como externo (del mercado y la competencia) (Lee & Ali, 2008).

Todo lo anterior implicó que las empresas de auditoría se direccionaran a prestar servicios a los preparadores y usuarios de la información. Particularmente, se inicia una etapa en la que se intenta diluir el rol público de la información contable y financiera, impulsando la idea de que la información es un bien privado útil para diferentes propósitos, concretamente para la toma de decisiones (Williams, 2006; Williams & Ravenscroft, 2015). Así, la industria contable inicia la oferta de asesorías en sistemas, finanzas y gestión organizacional, manteniendo la función de verificación de estados financieros, pero focalizando su actividad económica en los servicios más rentables. De esta manera, se buscó delimitar cada vez más las responsabilidades como auditor. Esto también implicó una importante transformación en los valores profesionales de objetividad e independencia. Se consolida en este contexto la *International Federation of Accountants –IFAC*¹¹, reclamando la vocería global

11 Fundada en 1977, plantea que: “La IFAC está compuesta por 159 miembros y asociados en 124 países en todo el mundo, que representan aproximadamente 2,5 millones de contadores en

de la profesión y comenzando a jugar un papel determinante como gremio, con pretensiones de convertirse en regulador global. Todo ello llevó a que los interesados con mayor capacidad de lobby, entre ellos la propia IFAC, propusieran la disección formal de la profesión: en ejercicio privado y en ejercicio público (Zeff, 2003a; 2003b; Gómez, 2010).

II.2.5 Brindar credibilidad (aseguramiento) a la información financiera y no financiera que emite la organización

Entre finales de 1990 y la primera década de 2000, se presentó un escenario de profundización y reiteración de las crisis económicas y financieras, en el que se evidenciaron profundos vacíos en la información financiera y, sobre todo, en su auditoría.

Lo anterior impulsó la actual tendencia, que implica que los auditores busquen brindar credibilidad, “seguridad” o “aseguramiento” sobre la información financiera y no financiera que emite la organización (Lee & Ali, 2008). Este proceso surge ante la innegable transformación de la industria y el evidente deterioro en la credibilidad y la confianza en la profesión del auditor. Para ello, se han establecido directrices como la Norma Internacional de Contratos de Aseguramiento 3000 – Contratos de aseguramiento distintos de auditorías o revisiones de información histórica financiera, que debe ser seguida por los contadores cuando ejerzan el rol de auditores. Asimismo, surgen procesos y normas para revisar el trabajo que realizan los auditores y garantizar su calidad (Norma Internacional de Auditoría y Control de Calidad – NIA 200 y siguientes). Todas estas normas han sido emitidas por diferentes Juntas dentro de IFAC. En Estados Unidos, se hizo determinante el establecimiento, por mandato estatal, de un organismo que supervise a las firmas de contabilidad que auditan a las empresas cotizadas, el PCAOB¹².

En síntesis, se observa que, con los cambios de la auditoría, se ha abandonado el propósito de garantizar la honestidad y probidad de la gerencia, así como la detección de fraudes al interior de la organización y se ha transitado hacia el asesoramiento de los productores y usuarios de la información y al proceso de contratación para dar credibilidad a la información financiera y no financiera. A pesar de lo anterior, la sociedad y el público en general no parece percatarse de tales transformaciones, por lo que permanentemente elevan reclamos ante la debilidad de la auditoría y su papel en los escándalos financieros (literalmente, como se detallará más adelante, se habla de contratos de aseguramiento). Estas diferencias en las expectativas

la práctica independiente, industria y comercio, el sector público y la educación” (International Federation of Accountants [IFAC], 2011, p. 7).

12 *Public Company Accounting Oversight Board*. Junta de Supervisión de Compañías Públicas de Contabilidad.

sobre el alcance y responsabilidad de la auditoría que tienen los propios auditores y que asumen los inversores y la sociedad, en general, se conoce como *audit expectations gap*¹³.

Ahora bien, paradójicamente, a pesar de su incapacidad para enfrentar el fraude y alertar sobre la insostenibilidad (la quiebra) empresarial, los auditores han logrado expandir sus “servicios” a campos no tradicionales de su actuación. El aseguramiento y la auditoría de información no financiera, han emergido en los últimos años como un nicho de actividad que, en teoría, converge con el propósito público y las demandas ciudadanas por enfrentar la crisis ambiental y social y buscar la transparencia y la sustentabilidad organizacional. Por ello es determinante dedicar apartados separados a la caracterización de la auditoría socio-ambiental y al aseguramiento.

II.3 Auditoría social y ambiental

Ya sea por iniciativa de la administración o por un requerimiento externo (tales como las presiones de clientes, de las cadenas de valor o de organismos no gubernamentales), la práctica de la auditoría social y ambiental se ha llevado a cabo como una evaluación del desempeño de la organización en dichas dimensiones.

La auditoría social se definió como “la medición, la evaluación y el monitoreo del desempeño con respecto a sus programas y objetivos sociales” (Carroll & Beiler, 1975, p. 590). Si bien esta idea fue ampliamente desarrollada a partir de la década de 1970, su origen se remonta a los años 40 del siglo XX, de acuerdo con los argumentos de Carroll & Bailer (1975). Estos autores afirman que fue Kreps (1940) el pionero en la configuración de este concepto, aunque no desconocen los aportes realizados por Bowen en 1953.

Inicialmente, la auditoría social se concibió como un asunto que se podía manejar al interior de la organización. Pero ante el impacto que tienen las actividades empresariales en la sociedad, este tema pasó a ser de interés general. Así las cosas, instituciones privadas especializadas se dedicaron a hacer seguimiento y evaluación del comportamiento de las organizaciones. *Consumers' Association, Social Audit Ltd. y Counter Information Services*, como ejemplos de ello, publicaron, a finales de 1960 y comienzos de 1970, informes acerca de las interacciones entre las empresas con los empleados, los consumidores, la comunidad y el ambiente (Gray & Bebbington, 2006).

La posibilidad de observación activa por parte de terceros se conoce como auditoría social externa, lo que permite diferenciarla de la auditoría social que

13 “[S]e refiere a las diferencias existentes entre la responsabilidad que los auditores creen tener en el desarrollo de su actividad profesional y la que les atribuyen los usuarios de los estados financieros” (García Benau & Humphrey, 1995, p. 707).

es una acción que realiza la administración para hacer un diagnóstico de la organización y cuyo resultado puede o no hacerse público (Gray, 2000).

Por otra parte, la auditoría ambiental tiene sus antecedentes más concretos en la década de 1970. Barton & Bruder (1995) afirman que fue en dicha época, particularmente en el contexto de Estados Unidos, donde surgió esta práctica debido a la legislación que se expidió, pues se señalaba como responsable a la empresa por los daños ambientales que ya se lograban evidenciar. De esta manera, las compañías adelantaban revisiones del desempeño y auditorías de cumplimiento con el fin de evaluar cómo estaban respecto a la normativa que regía la materia. Fundamentalmente se buscaba acatar las exigencias legales ambientales.

Uno de los primeros registros formales de una auditoría ambiental fue realizado por la *US Security and Exchange Commission (SEC)*¹⁴ en 1977, cuando requirió a *Allied Chemical Corporation* para que adelantara revisiones periódicas de las políticas y los procedimientos con el fin de monitorear su cumplimiento, puesto que dicha corporación había fallado en informar a sus accionistas sobre potenciales responsabilidades ambientales. Palmisano, 1989 (citado por Hillary, 1998).

También, en la misma década, se llevaron a cabo las primeras auditorías ambientales de manera voluntaria. Por ejemplo, la *British Petroleum Company*, en 1972 realizó su primera auditoría de salud, seguridad y ambiente (Hillary, 1998).

A pesar de lo anterior, no fue sino hasta la década de 1990 que las auditorías ambientales se expandieron, pues se implementaron sistemas de gestión ambiental bajo directrices como el estándar BS7750¹⁵, emitido por el *British Standards Institution*¹⁶ en 1991; el *Eco-Management and Audit Scheme – EMAS*¹⁷, marco válido en la Unión Europea desde 1993, y la norma ISO 14000, desarrollada por la *International Organization for Standardization (ISO)*¹⁸. Estas guías han sido de aplicación voluntaria y pueden certificarse si la organización se somete a una verificación externa, la cual debe ser realizada por un organismo independiente.

Actualmente, la auditoría socio-ambiental es, principalmente, de dos tipos: la auditoría de cumplimiento, que está asociada a la verificación del acatamiento de exigencias legales; y la auditoría de sistemas de gestión que

14 Comisión de Seguridad e Intercambio de los Estados Unidos.

15 Considerado como el primer estándar para sistemas de gestión ambiental y auditoría ambiental, fue retirado en 1997 para darle paso a la familia de normas ISO 14000 (Gray & Bebbington, 2006).

16 Instituto Británico de Estándares.

17 Reglamento de Eco-gestión y Eco-auditoría.

18 Organización Internacional de Normalización.

se refiere a la certificación de la implementación de estándares (Thompson & Wilson, 1994; Hillary, 1998; Gray, 2000; De Moor & De Beelde, 2005).

Asimismo, se puede categorizar que el reporte de auditoría socio-ambiental puede ser elaborado por agentes externos o internos para ser usado por la administración o la sociedad (Gray, 2000).

II.4 Aseguramiento de la información

Si bien se considera que el objetivo de la auditoría, en la corriente dominante, es brindar credibilidad a la información financiera y no financiera que emite la organización, hay quienes consideran que esta práctica por sí sola no puede hacer frente a dicha expectativa (Institute of Chartered Accountants in England and Wales [ICAEW], 2008). Es por ello que, como reinención de la auditoría (Power, 2003), esta práctica tuvo que adoptar una nueva concepción para el manejo de la información: el aseguramiento¹⁹.

El desarrollo del aseguramiento, a nivel internacional, inició en la década de 1990 cuando se vio incrementada la necesidad de información de diversa índole –prospectiva, no financiera, etc.– la cual era requerida por quienes tomaban decisiones, así como de servicios que mejoraran su credibilidad (IAASB, 2003).

Como respuesta, el *International Auditing Practices Committee (IAPC)*²⁰ publicó en 1997, *Reportar sobre la credibilidad de la información*, un documento en el que se introdujo el tema del aseguramiento y los niveles en los cuales puede ser provisto, y en 1999, *Contratos de aseguramiento*. Estos documentos fueron sometidos a un proceso de discusión pública y retroalimentación.

Luego de las respectivas observaciones, el IAPC emitió el *International Standard on Assurance Engagements 100 – Assurance Engagements*²¹. Sin embargo, ante el inconformismo respecto a cómo se entendían y manejaban los niveles de aseguramiento, y con el fin de clarificar este tema, el IAPC decidió encargar una investigación al grupo de académicos²² que organizó el *International Symposium on Audit Research (ISAR)*²³ (International Federation of Accountants [IFAC], 2002).

19 Dicha palabra viene del vocablo inglés *assurance*. Luego de un análisis de diversas definiciones, la *Fédération des Experts Comptables Européens* o Federación de Contadores Europeos (FEE) concluye que el “aseguramiento parece estar relacionado con la provisión de confianza, certeza y seguridad con respecto a algo o alguien” (Fédération des Experts Comptables Européens [FEE], 2003, p. 90).

20 Comité Internacional de Prácticas de Auditoría.

21 Norma Internacional de Contratos de Aseguramiento 100 – Contratos de aseguramiento.

22 Los investigadores que participaron fueron Steven Maijor and Ann Vanstraelen (Universiteit Maastricht), Theodore J. Mock (University of Southern California), Hun Tong Tan (Nanyang Technology University), Mahreen Hasan, Peter Roebuck and Roger Simnett (University of New South Wales), y Hans-Jürgen Kirsch (University of Hannover).

23 Simposio Internacional sobre Investigación en Auditoría.

Paralelamente, en el año 2001, el AIPC fue sometido a un proceso de evaluación de su estructura y funcionamiento, que concluyó con una reorganización en 2002, pasando a ser el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) (IFAC, 2014).

Teniendo en cuenta los resultados de la investigación solicitada, los cuales fueron divulgados en el año 2002, bajo el título *Determinación y comunicación de los niveles de aseguramiento distintos al alto*, y tomando como referencia el documento de la *Fédération des Experts Comptables Européens (FEE)*²⁴ hecho en el 2003, *Principios de Aseguramiento: Asuntos teóricos fundamentales con respecto al aseguramiento en los contratos de aseguramiento*, la IAASB decidió retirar las normas ISAE 100 e ISA 120 y, en reemplazo, publicar el *International Framework for Assurance Engagements*²⁵ y el ISAE 3000.

El mencionado Marco define y describe los elementos y objetivos de un contrato de aseguramiento, e identifica los contratos sobre los cuales aplican las Normas Internacionales de Auditoría, de contratos de revisión y de contratos de aseguramiento (IAASB, 2013b). Aunque no hay indicación sobre qué es el aseguramiento, si se establece que un contrato de este tipo es uno “en el cual un profesional expresa una conclusión diseñada para mejorar el grado de confianza de los presuntos usuarios distintos de la parte responsable sobre el resultado de la evaluación o medición de un tema contra la norma” (IAASB, 2013b, p. 4).

En este contexto, la Norma Internacional de Contratos de Aseguramiento 3000 (ISAE 3000), que es de aplicación general, y los ISAE 3400²⁶, 3402²⁷, 3410²⁸ y 3420²⁹, que tratan temas específicos, tienen como propósito ser guías para el contador público en el cumplimiento de un contrato de aseguramiento distinto de auditorías o revisiones de información histórica financiera.

Ahora bien, con el crecimiento en la producción de información no financiera y sobre aspectos sociales y medioambientales, se ha definido que los informes de Responsabilidad Social Empresarial hacen parte del alcance de los ISAE. No obstante, existe otra norma cuyo alcance no es exclusivo para el trabajo de los contadores y que brinda una orientación enfocada a este tema: la

24 Federación de Contadores Europeos.

25 Marco Internacional de Contratos de Aseguramiento.

26 ISAE 3400 – El examen de la información financiera prospectiva.

27 ISAE 3402 – Informe de aseguramiento de controles en una organización prestadora de servicios.

28 ISAE 3410 – Contratos de aseguramiento sobre declaraciones de gases de efecto invernadero.

29 ISAE 3420 – Contratos de aseguramiento para reportar sobre la compilación de información financiera pro forma incluida en un prospecto.

Norma de Aseguramiento de Sostenibilidad AA1000, publicada por *el Institute of social and ethical accountability (AccountAbility)*³⁰.

AccountAbility ha definido Aseguramiento de Sostenibilidad como: “el aseguramiento de la información divulgada sobre el desempeño en sostenibilidad así como los sistemas, datos y procesos subyacentes apoyados en criterios y estándares adecuados” (*AccountAbility*, 2008, p. 24).

Un análisis de estos dos estándares, ISAE3000 y AA1000AS, permite identificar semejanzas y diferencias, por lo que pueden ser tratadas como normas complementarias a la hora de adelantar contratos de aseguramiento sobre los informes de RSE (Global Reporting Initiative [GRI], 2013; *AccountAbility & KPMG Sustainability*, 2005). El **Cuadro No. 2** sintetiza la comparación de estas normas.

Cuadro No. 2. *Semejanzas y diferencias entre las normas AA1000AS e ISAE3000*

Semejanzas	Diferencias
<p>Ambas normas tienen en común:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Distinción de dos niveles de aseguramiento. • Indicación de las normas con las cuales tienen relación. • Establecen los requisitos para acordar y aceptar un contrato de aseguramiento. • Hacen referencia a las etapas de planeación del aseguramiento, la ejecución del contrato y la elaboración del informe. 	<ul style="list-style-type: none"> • Propósito La Norma de Aseguramiento de Sostenibilidad AA1000AS tiene un propósito específico y claramente identificable: ser una guía sobre el aseguramiento de sostenibilidad. El ISAE 3000 es muy general, y los informes de RSE se vinculan a esta norma por pertenecer a la información diferente a la financiera.
	<ul style="list-style-type: none"> • Tipos de contrato La AA1000AS considera dos tipos de aseguramiento, los cuales dependen de lo que se pretende asegurar: el cumplimiento de la norma de Principios de <i>AccountAbility</i> AA1000APS o, además, la evaluación de la fiabilidad de la información de desempeño. Esto no se observa en el ISAE 3000.
	<ul style="list-style-type: none"> • Niveles de aseguramiento El ISAE 3000 hace referencia a la influencia que tiene en nivel de aseguramiento sobre la formulación de la conclusión.
	<ul style="list-style-type: none"> • Ejecución En la AA1000AS, dependiendo del tipo de contrato y el nivel de aseguramiento pactado, varía la rigurosidad de la evidencia.
	<ul style="list-style-type: none"> • Informe La AA1000AS contempla dos tipos de informe: de aseguramiento y, si es acordado, para la Administración. En la ISAE 3000, que detalla ampliamente la realización del informe, no habla de preparar un documento adicional, más bien permite al profesional incluir información relevante para los directivos.

Fuente: *Elaboración propia con base en el ISAE 3000 y AA1000AS.*

En síntesis, una aproximación arqueológica a la auditoría nos ha permitido identificar y sistematizar elementos medulares de su evolución histórica, remarcando su transformación, las condiciones más relevantes del cambio

30 Instituto de Responsabilidad Social y Ética.

y el surgimiento de la auditoría socio-ambiental y del aseguramiento. En este proceso se identifica que múltiples actores e intereses han interactuado en su desarrollo desde la práctica, la industria, el poder político y la profesión. No obstante, los referentes teóricos (la academia) también han jugado un papel importante para racionalizar, ajustar, crear y legitimar las actividades y el cambio de la auditoría. El siguiente apartado busca sintetizar algunos de dichos marcos teóricos, enfatizando en los referentes más admitidos en el campo.

III. Marcos teóricos de la Auditoría y el Aseguramiento

Como se ha señalado, es en la vertiente anglosajona del control donde se enmarca el desarrollo de la auditoría en el contexto internacional, acompañada de la conformación del control interno, de la extensión de la auditoría a otros aspectos de las organizaciones, y donde se presenta el mayor desarrollo, en la emisión de normas o estándares de auditoría, lo que propició la creación de las instituciones que regulan la materia y de cuerpos profesionales con alcance internacional (como IFAC).

Asimismo, bajo el enfoque anglosajón se usaron teorías propias de otros campos de conocimiento (Franco, 2001), como la economía, la administración y la sociología, para comprender y racionalizar la auditoría (Power, 1996). Entre ellas están: la Teoría de la Agencia, la Teoría o Paradigma de la Utilidad de la Información, la Teoría de los Stakeholders y Teoría de la Legitimidad.

III.1 Teoría de la Agencia

La Teoría de la Agencia ha sido retomada por distintos campos de conocimiento como el económico, el organizacional, el jurídico, el sociológico y las ciencias políticas (Shapiro, 2005). No obstante, los desarrollos vinculados con la Teoría de la Firma estructuran y se relacionan de manera directa con la información financiera y su auditoría.

La separación entre la propiedad y el control de los recursos económicos, característica en las sociedades por acciones (la firma), conlleva a que se configure una relación de agencia. Esta se define como “un contrato bajo el cual una o más personas (el principal(es)) contratan a otra persona (el agente) para prestar algún servicio en su nombre, lo que implica delegar al agente cierta autoridad para la toma de decisiones” (Jensen & Meckling, 1976, p. 308).

Dado el trabajo que realiza el agente, este posee más información que el principal, lo que genera asimetría de la información. Por lo tanto, tal asimetría afecta la capacidad del principal para monitorear si sus intereses están siendo efectivamente atendidos por el agente. Adicionalmente, se plantea que ambas partes del contrato de agencia son sujetos racionales maximizadores de su propia utilidad, por lo que el agente está propenso a actuar bajo su propio

interés y no de conformidad con el interés del principal (Jensen & Meckling, 1976).

Estas dos situaciones se han resumido en lo que se conoce como los problemas de agencia y del riesgo compartido. El primero se da “a) cuando hay un conflicto de intereses entre el principal y el agente, y b) cuando es difícil o dispendioso para el principal verificar lo que el agente hace (...) [y el segundo] (...) surge cuando el principal y el agente tienen diferentes preferencias hacia el riesgo” (Eisenhardt, 1989, p. 58).

Al tratar de enfrentar estos problemas³¹ y buscando garantizar la alineación de los intereses del agente con los del principal, se incurren en erogaciones conocidas como costos de agencia, los cuales han sido definidos como: “la suma de los gastos de monitoreo por parte del principal, los gastos de vinculación por parte del agente y la pérdida residual” (Jensen & Meckling, 1976, p. 308).

La solución de estos inconvenientes se ha formulado desde dos enfoques: el positivo y el normativo. Bajo la línea positiva, se han estudiado los incentivos que motivan a cada una de las partes y los elementos que entran en la determinación del contrato entre el agente y el principal (Jensen & Meckling, 1976). Por su parte, el enfoque normativo tiene la preocupación de “... estructurar la relación contractual (incluyendo incentivos de compensación) entre el principal y el agente para proporcionar estímulos adecuados para que el agente tome decisiones que maximicen el bienestar del principal” (Jensen & Meckling, 1976, p. 309).

Desde los planteamientos de la Teoría de la Agencia, el problema del monitoreo es el que evidentemente se relaciona con la auditoría (Jensen & Meckling, 1976). El principal debe monitorear al agente, es decir, medir y controlar su comportamiento, debido a la ausencia de control directo sobre la actividad y a la situación privilegiada del agente. La asimetría de información, la maximización de su propia utilidad y la existencia de un conflicto de intereses, son razones suficientes para esperar que el agente no realice su trabajo en plena conformidad con las expectativas del principal.

El trabajo de Watts & Zimmerman (1983) brinda el soporte para afirmar que la auditoría surgió de manera voluntaria al interior de la firma³², ya que no se contaba con ningún tipo de regulación estatal y como respuesta a las necesidades de las empresas, en razón a los problemas de agencia.

31 Además de los dos problemas descritos, existen otros como son a) la selección adversa, que se presenta cuando el agente afirma tener ciertas habilidades pero el principal no puede comprobarlas totalmente, y b) el riesgo moral, que se da cuando el agente no se esfuerza por dar cumplimiento con el contrato y el principal no lo percibe (Eisenhardt, 1989).

32 De ahí que los primeros auditores fueran los propietarios (Watts & Zimmerman, 1983).

Pese a las limitaciones históricas y contextuales que trae implícita la Teoría de Agencia³³, la dominancia de la economía financiera ha posicionado esta concepción del surgimiento y de la operación de la auditoría. No siempre los procesos de auditoría se pueden explicar desde la racionalidad económica y de los mercados. Estas debilidades tampoco son superadas por la Economía de la Información puesto que, aunque reconoce los fallos del mercado, no cambia los supuestos de racionalidad maximizadora, ni el individualismo metodológico subyacente en la Teoría de la Agencia.

III.2 Paradigma de la Utilidad

El Paradigma³⁴ de la Utilidad surgió por un cambio en el objetivo de la contabilidad y la información financiera, pues se pasó de la medición del beneficio verdadero a la utilidad de la información para la toma de decisiones. Aunque esto ocurrió en la década de 1960, algunos teóricos plantean que se empezó a forjar entre los años 20 y 30 del siglo XX, fruto de la gran depresión. La crisis influyó en la implementación de reformas legales y organizativas que tuvieron como objetivo hacer frente a las respectivas consecuencias. Ello llevaría, años después, por dirigir la atención hacia los usuarios de la información financiera, particularmente los inversores (Tua, 1990).

George Staubus es considerado como el impulsor de la idea de la utilidad de la información contable dirigida a los inversores, pues fue el primero en afirmar que “el propósito de la contabilidad es proveer información que será de ayuda en la toma de decisiones económicas” (Staubus, 1961, p. 11).

Una institución que jugó un importante papel en la institucionalización del Paradigma de la Utilidad³⁵ fue la *American Accounting Association (AAA)*³⁶. Dicha organización, además de impulsar y promover revisiones periódicas del estado de la teoría contable (en 1936, 1941, 1948, 1957), en 1966 presentó la que hasta hoy se mantiene como una de las definiciones hegemónicas de la contabilidad, por medio del *A Statement of Basic Accounting Theory –ASOBAT*³⁷,

33 La auditoría no solo se ha realizado en compañías por acciones; asimismo, no siempre en las sociedades cotizadas existe una clara separación entre la propiedad y el control de los recursos.

34 Paradigma puede ser entendido de dos maneras: “*Por una parte, significa toda la constelación de creencias, valores, técnicas, etc., que comparten los miembros de una comunidad dada. Por otra parte, denota una especie de elemento de tal constelación, las concretas soluciones de problemas que, empleadas como modelos o ejemplos pueden reemplazar reglas explícitas como base de la solución de los restantes problemas de la ciencia normal*” (Kuhn, 1988, p. 269).

35 De acuerdo con Tua (1990, 1991), la adopción del Paradigma de la Utilidad tuvo entre otras consecuencias importantes las siguientes: la progresiva ampliación del concepto de usuario; la búsqueda y discusión de los objetivos de la información financiera; y el desarrollo de los principios contables y atención especial a la regulación de la contabilidad.

36 Asociación Americana de Contabilidad.

37 Un pronunciamiento de la teoría básica de la contabilidad.

en la que planteó que la contabilidad es: "...el proceso de identificar, medir y comunicar información económica que permite juicios y decisiones informadas a los usuarios de la información". American Accounting Association [AAA], 1966, p. 1 (citado por Sterling, 1967, p. 97)

Por su parte, y desde el punto de vista de la auditoría, en el año 1969, la AAA admitió la insuficiente importancia que se le había dado a dicho campo, por lo que conformó el Comité de Conceptos de Auditoría. Dicho comité tuvo como misión: investigar el rol y la función de la auditoría, y publicó el *A Statement of Basic Auditing Concepts –ASOBAC–, Un pronunciamiento de Conceptos Básicos de Auditoría* (American Accounting Association [AAA], 1973).

La función y el concepto de contabilidad se consideraron como los puntos de partida para identificar el propósito, el alcance y el objeto de estudio de la auditoría (AAA, 1973). Estos aspectos tuvieron influencia en la definición que se elaboró y que señaló que la auditoría es: "...un proceso sistemático de obtener y evaluar objetivamente la evidencia respecto a las afirmaciones sobre las acciones y eventos económicos para determinar el grado de correspondencia entre esas afirmaciones y los criterios establecidos y comunicar los resultados a los usuarios interesados" (AAA, 1972, p. 18).

Desde esta perspectiva teórica, la auditoría está asociada con el proceso de comunicación de la información contable, que tiene como propósito "...convertir y transmitir información relevante sobre acciones y eventos económicos de una parte, el preparador o fuente de información, a una segunda parte, el usuario de la información" (AAA, 1972, p. 25).

Cuando el preparador convierte y transmite la información de los hechos económicos de la empresa a los usuarios, se desarrolla el proceso de comunicación primario. Una vez el usuario disponga de los datos, por sí mismo, podrá realizar dos actividades: interpretarla y evaluar su calidad (AAA, 1973). Sin embargo, es difícil para el usuario evaluar la calidad de la información en cuatro circunstancias: a) cuando es altamente probable que exista un conflicto de intereses entre el preparador y los usuarios de la información; b) si la información posee un alto nivel de importancia para el usuario, puesto que su capacidad para evaluarla puede verse constreñida; c) la complejidad de los procesos productivos o los hechos que representa la información, dificulta el juicio evaluativo del usuario; y d) cuando existe distanciamiento amplio entre los usuarios, tanto del asunto que la información representa como del preparador de la información (AAA, 1973). Ante cualquiera de estas situaciones, se requiere de un tercero independiente, un experto, que sirva de apoyo al usuario.

Lo anterior implica el surgimiento del proceso de comunicación secundario, el cual se da entre el auditor y el usuario. Por encargo de este último, el auditor accede a la información de la empresa y la evalúa, para formar su opinión sobre

la calidad de la información respecto a los criterios que el mismo usuario o la regulación determinen (AAA, 1973). Desde esta perspectiva se plantea que la labor de la auditoría incrementa el valor de la información contable, puesto que sirve como un control sobre la calidad de la información reportada y agrega credibilidad a la misma (AAA, 1973).

III.3 Teoría de los Stakeholders

Existe un cuestionamiento académico sobre si la Teoría de los Stakeholders es un cuerpo teórico integral. Por tal razón, se coincide con Parmar, Freeman, Harrison, Wicks, Purnell & de Colle (2010) cuando afirman que este es un término que se usa para referirse al campo de conocimientos que tiene como idea central al stakeholder.

Si bien la primera aparición de la palabra “stakeholder” se dio en un memorando interno del *Stanford Research Institute*³⁸, en 1963, y se usó para cuestionar la idea de que los stockholders o accionistas-inversores son el único grupo con quien la administración debe ser diligente, fue Edward Freeman, en 1984, quien desarrolló formalmente este término para ser aplicado en la administración estratégica.

Freeman definió stakeholder como “cualquier grupo o individuo que está afectado por o pueda afectar el logro de los objetivos de la organización” (Freeman, 1984, p. 25). Por lo general, los stakeholders juegan un rol vital en la empresa y tienen algún interés en ella.

Según Freeman & McVea (2001) la intención detrás del trabajo de Freeman era la construcción de un marco conceptual y operativo que respondiera a las preocupaciones de los gerentes, los cuales se estaban enfrentado a un ambiente turbulento e incierto. Freeman (1984) afirmó que dicho ambiente se debía a los cambios en las relaciones que mantiene la organización a nivel interno (con los propietarios, los empleados, los proveedores y los clientes) y externo (con el Gobierno, la competencia, los defensores de los consumidores, los ambientalistas, los grupos de interés especial y los medios de comunicación).

Por lo anterior, en esta teoría la unidad de análisis está constituida por las “relaciones” que la organización tiene con sus stakeholders y donde el papel del gerente es la correcta gestión de tales relaciones (Parmar et al., 2010).

Los desarrollos de la Teoría de los Stakeholders han tomado, predominantemente, dos caminos. En el primero “...se percibe la interacción stakeholder-organización como una serie de relaciones fundamentadas socialmente que suponen responsabilidad y rendición de cuentas” (Gray, Owen, & Adams, 2010, p. 25). El segundo, se centra estrictamente en la empresa, por lo que la identificación de los stakeholders se hace con relación a las preocupaciones de la propia organización.

38 Instituto Stanford de Investigación.

Indistintamente de las vertientes que tome la teoría, al tener en cuenta a los grupos de interés, diferentes de los accionistas o propietarios, la organización se enfrenta a una serie de complejidades (ICAEW, 2008; Gray, Owen, & Adams, 2010). Por una parte, los stakeholders tienen diversas expectativas sobre la organización y la gestión que de ella se realice; aunque algunos de los stakeholders logran ejercer presión e influencia para que sus demandas sean satisfechas, en general existen múltiples conflictos de interés. Por otra parte, persiste el problema de la asimetría de la información, pues el gerente posee un conocimiento directo de la actividad, los resultados y otros datos que los stakeholders desconocen.

En aras de superar estas dificultades, la organización opta por realizar un diálogo con los stakeholders y por asumir una serie de compromisos. En ocasiones, para ello se apoya en la emisión de información financiera y no financiera, la cual “...es un elemento importante que puede ser utilizado por la organización para gestionar (o manipular) a los stakeholders para ganar su apoyo o aprobación (o para distraer su oposición y desaprobación)” (Gray, Owen, & Adams, 2010, p. 26). Por tal razón, al existir el riesgo de manipulación con la información provista, ella debe ser recubierta de confianza.

En este contexto, la sociedad tiene la “...noción de que los individuos deben ser responsables por sus acciones y esa rendición de cuentas debe ser verificada” Power, 1997. (citado por Darnall, Seol, & Sarkis, 2009, p. 172). Dicha verificación, se lleva a cabo por la exigencia de los stakeholders o por iniciativa de la organización, y es encargada a un auditor quien, ante los requerimientos de distintos tipos de información (económica, social y ambiental) por parte de los stakeholders, tiene que desarrollar habilidades y capacitarse (Power, 1997; Dixon, Mousa, & Woodhead, 2004; ICAEW, 2008).

En todo caso, el rol del auditor se circunscribe a la verificación de si lo que afirma la organización por medio de la información que publica es cierto o no, sin entrar a evaluar si lo que la empresa hace está bien o mal (Forética, 2009). De esta forma, la auditoría contribuye a la gestión de conflictos de intereses, de las asimetrías de la información y a satisfacer las necesidades de los stakeholders. No obstante, no supera los conflictos intrínsecos de los actores dentro y fuera de la organización.

III.4 Teoría de la Legitimidad

El concepto de legitimidad³⁹ ha sido retomado en distintos campos de conocimiento, lo que ha permitido, por ejemplo, el desarrollo de la Teoría de la Legitimidad Organizacional. A pesar de no existir un consenso sobre qué es

³⁹ Los primeros aportes teóricos vinculados con la legitimidad fueron desarrollados en la sociología, siendo Max Weber el precursor (O'Donovan, 2000). Weber (1944) consideraba que la legitimidad estaba vinculada al poder y a la autoridad.

la legitimidad (Suchman, 1995; O'Donovan, 2000), se considera que, entre las definiciones existentes, la elaborada por Suchman es la más inclusiva y está acorde con su desarrollo teórico. Suchman planteó que la "...legitimidad es una generalizada percepción o asunción de que las acciones de una entidad son deseables, propias o apropiadas dentro de un sistema socialmente construido de normas, valores, creencias y definiciones" (1995, p. 574).

Uno de los supuestos principales de la Teoría de la Legitimidad Organizacional, es la existencia de un contrato⁴⁰ entre la sociedad y la organización. Shocker & Sethi (1973) consideraron que cualquier institución, incluyendo las empresas, opera mediante un contrato social, explícito o tácito, el cual establece que su supervivencia y crecimiento dependen de lograr los fines socialmente deseables a nivel general y de la distribución de beneficios económicos, sociales y políticos derivados de su poder.

La existencia de una organización podría verse amenazada si la sociedad, al percibir el incumplimiento de dicho contrato, decide terminarlo. Un ejemplo de ello se da cuando las personas dejan de demandar los bienes y/o servicios que la empresa ofrece (Deegan, 2002).

Dado ese riesgo, el contrato social debe ser constantemente revisado, ya que las necesidades, valores y normas de la sociedad pueden cambiar y debido al desacoplamiento entre lo que la empresa hace y lo que la sociedad espera (Shocker & Sethi, 1973; Dowling & Pfeffer, 1975; Deegan, 2002). Por ello, la organización ha optado por gestionar la legitimidad, proceso que, según Suchman (1995), "descansa en gran medida en la comunicación, en este caso, la comunicación entre la organización y sus diferentes públicos" (p. 586). Este autor también afirma que la generación y emisión de información va más allá del simple discurso, ya que también incluye hechos y la interpretación y construcción del sentido sobre los mismos.

Se han desarrollado diversas estrategias para ganar, mantener y reparar la legitimidad: a) en aras de obtenerla, la empresa puede ajustarse al público existente, dirigirse a otro o manipular el entorno creando el público y la respectiva legitimidad; b) si ya goza de legitimidad, la organización opta por identificar y adelantarse a los futuros cambios y busca proteger los logros que se han alcanzado, y c) cuando tiene que repararla, puede generar un informe para retornar a la normalidad (negando el problema, excusándose, justificando la perturbación o explicando los hechos), puede reestructurarse o simplemente evitar el pánico (Suchman, 1995).

De acuerdo con lo expuesto, la amenaza a su continuidad es lo que motiva a la organización a legitimarse, es decir, lo que la impulsa a buscar constantemente la aceptación por parte de, o la sintonía con la sociedad.

40 Esta idea no es del todo novedosa. De hecho, ya había sido discutida por filósofos como Thomas Hobbes, John Locke, Jean-Jacques Rousseau (Deegan, 2002).

En este contexto, la auditoría no es una práctica neutral (Power, 1996) sino que más bien hace parte de un proceso activo de producción y re-producción de la legitimidad (Power, 2003), razón por la cual es necesaria y es asumida por la organización.

La auditoría produce legitimidad a través de: a) la implementación de programas estructurados, pues al estar estandarizados se presenta la actividad como un proceso formal y establecido objetivamente, lo que da muestra de seriedad y facilita el control; b) la aplicación de técnicas de muestreo, ya que refleja que el ejercicio del auditor cuenta con bases científicas formalizando así sus prácticas y procesos; c) la purificación de la información, ya que con el trabajo de auditoría, la expectativa de la organización es la emisión de un dictamen que dé cuenta de la “transparencia” de la información y la organización; d) los papeles de trabajo, puesto que además de ser la prueba del trabajo realizado de forma sistemática, son el soporte que entrega aparente “objetividad” a las conclusiones del auditor basadas en “evidencias”; e) los rituales que se llevan a cabo a nivel personal y micro-organizacional, puesto que permiten configurar la idea del profesionalismo, la independencia del auditor y la confianza institucional en la auditoría; y f) la creación de definiciones que se ajusten a las habilidades del auditor, pero que en realidad responden a presiones, necesidades o expectativas de la “sociedad” u otros agentes externos, como en el caso de la auditoría ambiental, mostrando así el dinamismo e incluso la capacidad de innovación de la práctica (Power, 2003).

Al mismo tiempo, “...para generar confianza en los estados financieros, la práctica de auditoría debe generar confianza en sí misma (...) [por ello] la legitimidad tanto del auditor como del auditado son coproducidas” (Power, 2003, p. 380). Es así como “la auditoría construye activamente la legitimidad de su propia base de conocimientos y busca crear los ambientes en que esta base de conocimientos tendrá éxito” (Power, 1996, p. 291). La legitimidad de los conocimientos de la auditoría está relacionada con la aceptación o no de ciertas prácticas a través de una codificación específica o de manera informal siendo o no una práctica aceptada. Asimismo, surgen ambientes (sistemas, procesos u oficinas), especialmente impulsados por auditores aunque no solo por ellos, que se han diseñado e implementado con único propósito de ser auditados (por ejemplo aquellos vinculados con los sistemas de gestión de calidad) y de producir y re-producir correspondencia con los propósitos organizacionales, económicos y sociales (Power, 1996).

De esta manera, las democracias avanzadas pueden considerarse como sociedades auditadas (Power, 2003), donde la auditoría legitima todo lo que se hace, buscando mostrar que se es responsable o que siempre se está expuesto al escrutinio de un tercero o del público. Con ello, se admite que, en la sociedad, existe el derecho a la intimidad, pero que en el mundo de la

producción heterónoma, propia del capitalismo avanzado, los agentes deben ceder parte de su privacidad y rendir cuentas de lo que hacen y dejan de hacer como sujetos económicos (hay que mostrar las fuentes del enriquecimiento personal para juzgar su legalidad-legitimidad, se debe pagar impuestos, se requiere informar al jefe y a otros sobre los conflictos de interés, hay que entregar cuentas y otra información al cliente y al proveedor, entre otros, y todo ello puede, y quizás deberá, ser auditado). Por consiguiente, esta teoría refuerza la concepción de la auditoría como una institución.

Si bien existen otros referentes teóricos en el campo de la auditoría, los aquí presentados resultan claves en la comprensión de la evolución y el posicionamiento de la auditoría y del aseguramiento en la sociedad contemporánea. El **Cuadro No. 3** sintetiza y compara algunas de las características de las teorías presentadas y su relación con la auditoría.

Cuadro No. 3. *Teorías explicativas de la auditoría y el aseguramiento*

Teoría Aspecto	Teoría de la Agencia	Teoría de la Utilidad de la información	Teoría de los Stakeholders	Teoría de la Legitimidad
Supuestos	En la relación de agencia, existen razones (asimetría de la información, racionalidad económica egoísta, conflictos de intereses, etc.) para suponer que el agente no siempre actuará de conformidad con el interés del principal.	El objetivo de la información es que sea útil para la toma de decisiones de los usuarios, particularmente los inversores.	Los accionistas no son el único grupo de interés que debe tener en cuenta la administración, pues existen otros grupos que afectan o se ven afectados por la operación de organización.	La organización, que opera mediante un contrato social, es legítima si la sociedad percibe que sus acciones son deseables o son convergentes con los valores sociales.
Vínculo con la auditoría	La auditoría, como actividad de monitoreo, ayuda al principal a evaluar el desempeño y a controlar el comportamiento del agente, maximizando el resultado final (el valor de la firma).	La auditoría apoya al usuario en la evaluación de la calidad de la información que utilizará en el proceso de toma de decisiones económicas.	Ante los distintos intereses de los stakeholders y debido a la asimetría de la información, se requiere que la rendición de cuentas sea verificada por un auditor. Los stakeholders tienen intereses, sobre los cuales debe verificarse su satisfacción.	Debido a la amenaza de continuidad, la organización debe buscar garantizar su aceptación por parte de la sociedad, por lo que adopta prácticas legítimas y que la legitiman, tales como la auditoría. En las sociedades capitalistas avanzadas, la auditoría es una institución social clave.

Fuente: *Elaboración propia.*

IV. Para concluir: algunas condiciones de posibilidad en la evolución de la auditoría

Las condiciones de posibilidad se refieren a las configuraciones históricas que permiten la emergencia de prácticas y formas de conocimiento sobre ellas. Implican la identificación de la historicidad del saber subyacente en la que un asunto se vuelve importante, se convierte en un problema para ser tratado (Foucault, 1996). Ello implica identificar los intereses, los discursos y las relaciones de poder que se configuran en tal contexto histórico (Castro-Gómez, 2010).

En la evolución histórica de la auditoría, las presiones del entorno social y económico han sido muy relevantes. El cambio desde la evaluación de la integridad del gestor, hacia el propósito de brindar aseguramiento de la información financiera basada en valores razonables, es consecuente con las distintas configuraciones del modo social de producción; es decir, refleja la transformación del capitalismo mercantil originario al capitalismo financiarizado contemporáneo. En la etapa actual del capitalismo financiarizado, el riesgo en su dimensión financiera se exagera y se innova con productos para su gestión. Así, no es carente de interés el nombre establecido para la nueva configuración-extensión de la auditoría: aseguramiento (derivado de *insurance*; en sentido estricto *assurance*, garantía en castellano), que expresa la hegemonía cultural de las finanzas (Gómez, 2016). De igual manera, un contexto de evidente crisis medioambiental y de la aceptación social de la responsabilidad empresarial en el deterioro ecológico, se convierte en una condición de posibilidad para la expansión del campo de la auditoría hacia la información no financiera, es decir, la auditoría social y ambiental.

Pero los cambios no se deben solamente a las transformaciones de nivel macro en el entorno social. Asumirlo así implicaría negar que el ejercicio de la actividad de la auditoría, es decir la industria contable, se ha configurado en un oligopolio⁴¹ en el que existen múltiples y conflictivos intereses económicos (Beattie, Goodacre, & Fearnley, 2003; Sikka, 2009). La estructura oligopólica lleva a asumir un grado importante de riesgo moral y promueve condiciones complejas para la actuación de las más grandes firmas, configurando su propia actividad económica y potenciando su influencia sobre los reguladores (Beattie, Goodacre, & Fearnley, 2003). El cambio de foco en los dos últimos hitos de la evolución histórica presentada, revela la capacidad de las empresas de auditoría para condicionar el entorno, lo que les permitió desarrollar nuevas actividades con mayor rentabilidad. Incluso la transformación permanente de

41 En los últimos años, las crisis han llevado a una mayor concentración del mercado globalizado de las firmas de auditoría, en las conocidas como BIG4: PricewaterhouseCoopers, KPMG, Ernst & Young, Deloitte.

la regulación y la dinámica de “convergencia” internacional hacia las NIIF, ha generado condiciones excepcionales para ampliar su mercado en términos de la cifra de negocios. Esto es concurrente con la configuración de una regulación de la auditoría con alcance global, en cabeza de las diversas juntas que ha establecido IFAC⁴² (Holm & Zaman, 2012).

La configuración de la identidad profesional, también se ve influenciada por los cambios sociales del entorno y por la transformación de la industria contable. En un mundo globalizado y financierizado, el corto plazo y el rendimiento financiero se tornan movilizados del éxito profesional. La configuración del mercado de auditoría y la transformación de las empresas de contabilidad y auditoría en asesoras o consultoras enfocadas en las necesidades de los “usuarios-clientes”, compromete los valores profesionales tradicionales, como la independencia, la objetividad y la integridad (Zeff, 2003a; 2003b), impulsando también la mutación de la profesión en una actividad de servicios, como cualquier otra. De aquí que se desdibuje parcialmente el rol público del profesional y surja la distinción, previamente señalada, del Contador en ejercicio público o ejercicio privado, en lugar del Contador Público Certificado, a secas (configuración originaria de la profesión, por el carácter institucional de su actividad) (Zeff, 2003a; 2003b; Gómez, 2010). Esta es la condición de posibilidad para que ahora se hable de contratos, de diversos tipos, entre ellos de aseguramiento.

Los aportes académicos a la auditoría han traído consigo la estructuración de un campo de conocimientos racionalizado y la ha revestido con algunos de los valores modernos de la ciencia. No solo por la utilización de técnicas estadísticas, sino sobre todo por la asimilación de teorías, surgidas en otros campos del conocimiento y usadas para explicar y justificar las prácticas de la actividad y su regulación. Todo ello ha configurado una nueva forma de legitimidad que impulsa diversos cambios. La Teoría de la Agencia, originada en la economía institucional y fortalecida por la economía financiera, permite profundizar en la abstracción de la auditoría, lo que lleva a la penetración de la financierización y soporta la lógica del aseguramiento. La Teoría de los Stakeholders o el Paradigma de la Utilidad, bien explican y justifican la necesidad de que los auditores presten servicios de evaluación y aseguramiento de la información social y medioambiental. El impacto de ello se evidencia en las tendencias que incluso impulsan el proceso de regulación o exigencia obligatoria de la preparación y divulgación de información no financiera –social y medioambiental– (Ioannou & Serafeim, 2017).

42 En el contexto de la industria contable, la auditoría se presenta al público como un proceso fuertemente regulado. En sentido estricto es auto-regulado, puesto que la influencia y la participación determinante de las BIG4 en los diferentes órganos y en la financiación de IFAC no es un secreto para los miembros de la profesión.

Finalmente, un importante impulsor del cambio ha sido el carácter institucional de la auditoría, su papel determinante en la configuración e institucionalización de la confianza. Con el objetivo establecido para auditoría desde finales de 1980, esta debería ser capaz de cumplir con las expectativas de brindar credibilidad a la información empresarial, no solo a la financiera, sino también a la de tipo no financiero. No obstante, se observa que esta práctica por sí sola no logra hacer frente a dichas exigencias. Por lo tanto, desde finales de la década de 1990 se forjó el concepto de aseguramiento, el cual se consolidó y difundió a través de estándares como ISAE 3000 y la serie AA1000.

De esta manera, podemos concluir que el aseguramiento surge fruto de un proceso histórico como un intento de reinención de la auditoría, expandiendo su campo de prácticas y de discursos para renovar su legitimidad y resignificar la legitimidad de las organizaciones. Su surgimiento no es respuesta exclusiva de los reguladores, frente a las crisis financieras ni a los escándalos empresariales, así como tampoco fruto de una innovación tecnológica que implique nuevas herramientas técnicas estilizadas. Por el contrario, se debe a una reconfiguración compleja de los intereses de los partícipes, frente a nuevos contextos, lo que impulsa la emergencia de otros discursos que expanden la racionalidad financiera, amparándose en el carácter institucional de la auditoría. Los mayores beneficiarios parecen ser la industria contable, los practicantes y las más grandes empresas. Por supuesto, también se renueva la importancia de los reguladores. Solo el tiempo permitirá conocer sus efectos sobre la confianza pública, el resto de las organizaciones empresariales, el bienestar social y el interés general.

Referencias bibliográficas

- AccountAbility & KPMG Sustainability. (2005). *Assurance Standards Briefing: AA1000 Assurance Standard & ISAE3000*. Recuperado el 20 de agosto de 2014, de <http://www.accountability.org/images/content/1/9/193/Assurance%20Standards%20Briefing.pdf>
- AccountAbility. (2008). *Norma de Aseguramiento de Sostenibilidad AA1000 AS (2008)*. Recuperado el 26 de marzo de 2014, de <http://www.accountability.org/images/content/3/5/357.pdf>
- American Accounting Association [AAA]. (1972). Report of the Committee on Basic Auditing Concepts. *The Accounting Review*, 47, pp. 15-74.
- American Accounting Association [AAA]. (1973). *ASOBAC: An Statement of Basic Auditing Concepts*. Sarasota, FL: American Accounting Association.
- Ariza, D. (1996). Una aproximación a la naturaleza de la contabilidad. *Lúmina*, 1, pp. 2-16.
- Barton, H., & Brude, N. (1995). *A Guide to Local Environmental Auditing*. New York: Earthscan.
- Basu, S. K. (2009). *Fundamentals of Auditing* (primera ed.). New Delhi: Pearson.
- Beattie, V., Goodacre, A., & Fearnley, S. (2003). And then there were four: A study of UK audit market concentration-causes, consequences and the scope for market adjustment. *Journal of Financial Regulation and Compliance*, 11(3), pp. 250-265.

- Carroll, A., & Beiler, G. (1975). Landmarks in the Evolution of the Social Audit. *The Academy of Management Journal*, 18(3), pp. 589-599.
- Castro-Gómez, S. (2010). *Historia de la Gubernamentalidad. Razón de Estado, liberalismo y neoliberalismo en Michel Foucault*. Bogotá: Siglo de Hombres Editores.
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública [CTCP]. (2008). Ejercicio profesional de la Revisoría Fiscal. *Orientación profesional*. Bogotá.
- Darnall, N., Seol, I., & Sarkis, J. (2009). Perceived stakeholder influences and organizations' use of environmental audits. *Accounting, Organizations and Society*, 34(2), pp. 170-187.
- De Moor, P., & De Beelde, I. (2005). Environmental Auditing and the Role of the Accountancy Profession: A literature review. *Environmental Management*, 36(2), pp. 205-219.
- Deegan, C. (2002). The legitimising effect of social and environmental disclosures - a theoretical foundation. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(3), pp. 282-311.
- Dixon, R., Mousa, G., & Woodhead, A. (2004). The necessary characteristics of environmental auditors: a review of the contribution of the financial auditing profession. *Accounting Forum*, 28(2), pp. 119-138.
- Dowling, J., & Pfeffer, J. (1975). Organizational Legitimacy: Social Values and Organizational Behavior. *The Pacific Sociological Review*, 18(1), pp. 122-136.
- Eisenhardt, K. (1989). Agency Theory: An assessment an review. *The Academy of Management Review*, 14(1), pp. 57-74.
- Fédération des Experts Comptables Européens [FEE]. (2003). *Principles of Assurance: Fundamental Theoretical Issues with Respect to Assurance in Assurance Engagements*. Recuperado el 19 de agosto de 2014, de http://www.fee.be/images/publications/auditing/IP_Principles_of_Assurance_Engagements_0304_Full2112005181116.pdf
- Forética. (2009). *Diálogo con los grupos de interés*. Recuperado el 1 de noviembre de 2014, de http://www.foretica.org/biblioteca/cuadernos-foretica/doc_download/23-14-dialogo-con-los-grupos-de-interes?lang=es.
- Foucault, M. (1977). *La Arqueología del saber* (Cuarta ed.). Madrid: Siglo XXI Editores.
- Foucault, M. (1996). *El orden del discurso*. Buenos Aires: Siglo XXI Editores.
- Franco, R. (2001). Evolución histórica del control. *Revista Legis del Contador*, pp. 185-222.
- Franco, R. (enero - junio de 2011). Una reformulación del concepto de control. *Libre Empresa*, 8(1), pp. 31-72.
- Freeman, E. (1984). *Strategic Management: A Stakeholder Approach*.
- Freeman, E., & McVea, J. (2001). A Stakeholder Approach to Strategic Management. Darden Business School Working Paper No. 01-02. Recuperado el 19 de julio de 2014, de http://papers.ssrn.com/paper.taf?abstract_id=263511
- García Benau, M., & Humphrey, C. (1995). La Auditoría y el fraude: Consideraciones internacionales. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 24, pp. 697-725.
- Gironella, E. (1978). La Auditoría independiente en los Estados Unidos: Evolución de sus objetivos y técnicas. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 26, pp. 155-182.
- Global Reporting Initiative [GRI]. (2013). *The external assurance of sustainability reporting*. Recuperado el 28 de enero de 2015, de <https://www.globalreporting.org/resource/library/GRI-Assurance.pdf>

- Gómez, M. (2010). Interés público y ejercicio de la Contaduría Pública: Miradas al contexto internacional y aprendizaje para la profesión en Colombia. *Revista Unimar*, 54, pp. 77-91.
- Gómez, M. (2011). Pensando los fundamentos de la contabilidad como disciplina académica. *Lúmina*, 12, pp. 120-150.
- Gómez, M. (2016). NIIF y MIPYMES: Retos de la contabilidad para el contexto y la productividad. *Cuadernos de Administración*, 29(53), pp. 49-76.
- Gray, R. (2000). Current developments and trends in Social and Environmental Auditing Reporting and Attestation: A review and comment. *International Journal of Auditing*, 4, pp. 247-268.
- Gray, R., & Bebbington, J. (2006). *Contabilidad y Auditoría Ambiental* (Segunda ed.). (S. Mantilla, Trad.) Bogotá: Ecoe ediciones Ltda.
- Gray, R., Owen, D., & Adams, C. (2010). Some Theory for Social Accounting?: A review essay and a tentative pedagogic exploration of categorisation of theorisations around social accounting. En M. Freedman, & B. Jaggi (Edits.), *Sustainability, Environmental Performance and Disclosures* (Vol. IV, págs. 1-54). Emerald Group Publishing Limited.
- Green, S., & Welsh, A. (1988). Cybernetics and Dependence: Reframing the Control Concept. *Academy Management Review*, 13(2), pp. 287-301.
- Hillary, R. (1998). Environmental Auditing: Concepts, methods and developments. *International Journal of Auditing*(2), pp. 71-85.
- Holm, C., & Zaman, M. (2012). Regulating audit quality: Restoring trust and legitimacy. *Accounting Forum*, 36(1), pp. 51-61.
- Hopwood, A. (1987). The archaeology of accountig systems. *Accounting, Organizations and Society*, 12(3), pp. 207-234.
- Institute of Chartered Accountants in England and Wales [ICAEW]. (2008). *Stakeholder expectations of audit*. Recuperado el 2 de noviembre de 2014, de <https://www.icaew.com/~media/Files/Technical/Audit-and-assurance/audit-quality/audit-quality-forum-evolution/evolution-stakeholder-expectations-of-an-audit.pdf>
- International Auditing and Assurance Standards Board [IAASB]. (2003). *Explanatory Memorandum*. Recuperado el 20 de agosto de 2014, de <http://www.ifac.org/sites/default/files/meetings/files/0255.pdf>.
- International Auditing and Assurance Standards Board [IAASB]. (2013a). *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements* (Vol. I). New York: IFAC.
- International Auditing and Assurance Standards Board [IAASB]. (2013b). *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements* (Vol. II). New York: IFAC.
- International Federation of Accountants [IFAC]. (2002). *The Determination and Communication of Levels of Assurance other than High*. Recuperado el 08 de abril de 2015, de http://www.estig.ipbeja.pt/~ombr/biblioteca/links%20a%20criar/IAASB-Study_1.doc 08-04-2015
- International Federation of Accountants [IFAC]. (2011). *Manual de Pronunciamientos Internacionales de Contabilidad del Sector Público* (Vol. 1). New York: IFAC.

- International Federation of Accountants [IFAC]. (2014). *About IAASB*. Recuperado el 1 de octubre de 2014, de <https://www.ifac.org/es/auditing-assurance/about-iaasb>
- Ioannou, I., & Serafeim, G. (2017). The Consequences of Mandatory Corporate Sustainability Reporting. *Harvard Business School Research Working Paper No. 11-100*.
- Jensen, M., & Meckling, W. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), pp. 305-360.
- Jeppesen, K., & Liempd, V. D. (2015). El valor razonable y la conexión perdida entre la contabilidad y auditoría. *Revista Científica General José María Córdova*, 13(16), pp. 135-171.
- Kreps, T. (1940). *Measurement of the Social Performance of Business. Monograph N° 7 An Investigation of Concentration of Economic Power for the Temporary National Economic Committee*. Washington: United States Government Printing Office.
- Kuhn, T. (1988). *La estructura de las revoluciones científicas*. Buenos Aires: Fondo de Cultura Económica.
- Lee, T.-H., & Ali, A. M. (2008). The evolution of auditing: An analysis of the historical development. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 4(12), pp. 1-8.
- Macve, R., & Hoskin, K. (1994). Writing, examining, disciplining: the genesis of accounting's modern power. En A. Hopwood, & P. Miller (Edits.), *Accounting as social and institutional practice* (págs. 67-97). Cambridge: Cambridge University Press.
- Maltby, J. (1998). UK joint stock companies legislation 1844-1900: accounting publicity and "mercantile caution". *Accounting History*, 3(1), pp. 9-32.
- Matthews, D. (2006). *A History of Auditing: The Changing Audit Process in Britain from the nineteenth century to the present day*. Abingdon: Taylor & Francis Group Ltd.
- Mautz, R., & Sharaf, H. (1961). *The Philosophy of Auditing*. Sarasota, FL: American Accounting Association.
- Miller, P., & O'Leary, T. (2009). La contabilidad y la construcción de la persona gobernable. En M. Gómez-Villegas, & C. Ospina (Edits.), *Avances interdisciplinarios para una comprensión crítica de la contabilidad. Textos paradigmáticos de las corrientes heterodoxas* (pp. 127-169). Colombia: Escuela de Administración y Contaduría Pública, Universidad Nacional de Colombia; Departamento de Ciencias Contables, Universidad de Antioquia.
- O'Donovan, G. (2000). *Legitimacy theory as an explanation for corporate environmental disclosures*. Tesis doctoral, Victoria University of Technology, Facultad de Negocios y Derecho, Melbourne. Obtenido de <http://vuir.vu.edu.au/id/eprint/15372>
- Ostrom, E. (2015). *Comprender la diversidad institucional*. México: Fondo de Cultura Económica.
- Oxford University Press. (2017). *Oxford English Dictionary*. Oxford: Oxford University Press.
- Parmar, B., Freeman, E., Harrison, J., Wicks, A., Purnell, L., & de Colle, S. (2010). Stakeholder Theory: The State of the Art. *The Academy of Management Annals*, 4(1), pp. 403-445.
- Power, M. (1996). Making things auditable. *Accounting, Organizations and Society*, 21(2-3), pp. 289-315.
- Power, M. (1997). Expertise and the construction of relevance: Accountants and Environmental Audit. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), pp. 123-146.

- Power, M. (2000). The Audit Society – Second Thoughts. *International Journal of Auditing*, 4, pp. 111-119.
- Power, M. (2003). Auditing and the production of legitimacy. *Accounting, Organizations and Society*, 28(4), pp. 379-394.
- Real Academia Española. (2014). *Diccionario de la lengua española* (23 ed.). Madrid: España.
- Shapiro, S. (2005). Agency Theory. *Annual Review of Sociology*, 31, pp. 263-284.
- Shocker, A., & Sethi, P. (1973). An approach to incorporating societal preferences in developing corporate action strategies. *California Management Review*, 15(4), pp. 97-105.
- Sikka, P. (2009). Financial crisis and the silence of the auditors. *Accounting, Organizations and Society*, 34, 6-7, 34(6-7), pp. 868-873.
- Staubus, G. (1961). *A theory of accounting to investors*. Berkeley: University of California Press.
- Sterling, R. (1967). A Statement of Basic Accounting Theory: A Review Article. *Journal of Accounting Research*, pp. 95-112.
- Suchman, M. (1995). Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches. *Academy of Management Review*, 20(3), pp. 571–610.
- Sunder, S. (2003). La estructura de la contabilidad y la auditoría: un replanteamiento. *Innovar. Revista de Ciencias Administrativas y Sociales*(22), pp. 85-96.
- Sunder, S. (2005). *Teoría de la Contabilidad y el Control*. Bogotá: Universidad Nacional de Colombia.
- Thompson, D., & Wilson, M. (1994). Environmental Auditing: Theory and Applications. *Environmental Management*, 18(4), pp. 605-615.
- Tua, J. (1990). Algunas implicaciones del paradigma de utilidad en la disciplina contable. *Contaduría Universidad de Antioquia*(16), pp.17-48.
- Tua, J. (1991). *La investigación empírica en contabilidad. La hipótesis de eficiencia del mercado*. (I. d. Hacienda, Ed.) Madrid.
- Watts, R., & Zimmerman, J. (1983). Agency Problems, Auditing, and the Theory of the Firm: Some Evidence. *Journal of Law and Economics*, 26(3), pp. 613-633.
- Watts, R., & Zuo, L. (2016). Understanding practice and institutions: A historical perspective. *Accounting horizons*, 30(3), pp. 409-423.
- Weber, M. (1944). *Economía y Sociedad. Esbizo de sociología comprensiva*. (J. Medina, J. Roura, E. García, E. Ímaz, & J. Ferrater, Trans.) Bogota: Fondo de Cultura Económica.
- Williams, P. (2006). Accounting for Economic Reality: Whose Reality, Which Justice? *Accounting and the public interest*, 6, pp. 37-44.
- Williams, P., & Ravenscroft, S. (2015). Rethinking decision usefulness. *Contemporary Accounting Research*, 32(2), pp. 763-788.
- Zeff, S. (2003a). How the U.S. Accounting Profession got where it is today: Part I. *Accounting Horizons*, 17(3), pp.189-205.
- Zeff, S. (2003b). How the U.S. Accounting Profession got where it is today: Part II. *Accounting Horizons*, 17(4), pp. 267-286.