

LAS TEORÍAS DEL CONTROL Y EVALUACIÓN ORGANIZACIONAL INDEPENDIENTE*

THEORIES OF INDEPENDENT ORGANIZATIONAL CONTROL
AND EVALUATION

TEORIAS DE CONTROLO E AVALIAÇÃO ORGANIZACIONAL
INDEPENDENTE

THEORIES DU CONTROLE ET DE L'EVALUATION
ORGANISATIONNELS INDEPENDANTS

RAFAEL FRANCO RUIZ†

RESUMEN

La construcción de una teoría no es un asunto sencillo, es aportar al progreso del conocimiento mediante la construcción e incorporación de afirmaciones innovadoras sobre asuntos que no se han expresado de manera sistemática, aunque existan afirmaciones dispersas sobre el objeto a desarrollar. Esta es la pretensión de este trabajo en relación con la fiscalización, un término muy utilizado en el lenguaje del control organizacional al que se asignan diversos sentidos de acuerdo con las particulares intenciones e intereses de los autores, cuando en verdad la investigación debe avanzar a construir afirmaciones o discursos que abandonen el campo especulativo o simplemente ideológico para acercar esos discursos a la verdad o simplemente a la validez.

Este objetivo se desarrolla desde un método crítico analítico que parte de la crítica de las teorías de la evolución de los negocios, para señalar su incompatibilidad con la fiscalización, continuando con el análisis de los conceptos de fiscalización en discusión, sin formalización ni fundamento, desde la perspectiva del orden social las consecuentes relaciones sociales, a propósito de prácticas sociales de evaluación y control en

* Artículo producto de investigación financiado por la Universidad Libre.

† Contador público, con maestría en finanzas, autor de más de 30 publicaciones en el área contable. rafael.franco@unilibre.edu.co

las organizaciones, sin pretender darle un enfoque fotográfico, más bien construir unas afirmaciones más relevantes para el conocimiento, orientando el trabajo a una actividad comprometida a descubrir el modo de ser de las cosas, en vez de dedicarse a meras descripciones contingentes (Galassi, 2008).

Se concluye en una clasificación de tradiciones relativas al control y evaluación de organizaciones desde las perspectivas institucionales y de la evolución de los negocios que permite decantar un concepto de fiscalización estructurado.

PALABRAS CLAVE:

aseguramiento, auditoría estatutaria, auditoría financiera, auditoría legal, contimetría, control social, fiscalización, interventoría de cuentas, relaciones sociales, vigilancia.

CLASIFICACIÓN JEL:

M40, M41, M42, M48.

ABSTRACT

The construction of a theory is not a simple matter, it is to contribute to the progress of knowledge by building and incorporating innovative statements on issues that have not been expressed systematically, even if there are scattered statements about the object to be developed. This is the purpose of this work in relation to auditing, a term widely used in the language of organizational control to which various meanings are given, according to the particular intentions and interests of the authors, when in reality the research must advance to the construction of affirmations or discourses that go beyond the speculative or simply ideological field to bring those discourses closer to truth or simply to validity.

This objective is developed from a critical analytical method that starts from the criticism of the theories of business evolution, to point out their incompatibility with auditing, continuing with the analysis of the concepts of auditing under discussion, without formalization or foundation, from the perspective of social order and the consequent social relations, about social practices of evaluation and control in organizations, without trying to give it a photographic focus, but rather to construct more important statements for knowledge, orienting the work to an activity committed to discovering the way things are, instead of dedicating itself to mere contingent descriptions (Galassi, 2008).

It concludes with a classification of traditions on the control and evaluation of organizations from the institutional and business evolution perspectives that allows to decant a concept of structured auditing.

Keywords: assurance, auditing, auditing of accounts, financial audit, legal audit, metricism, social control, social relations, statutory audit, surveillance.

JEL classification: M40, M41, M42, M48.

RESUMO

A construção de uma teoria não é uma questão simples, é contribuir para o progresso do conhecimento através da construção e incorporação de declarações inovadoras sobre questões que não foram expressas sistematicamente, mesmo que haja declarações dispersas sobre o objecto a ser desenvolvido. Este é o objectivo deste trabalho em relação à auditoria, um termo amplamente utilizado na linguagem de controlo organizacional ao qual são atribuídos vários significados, de acordo com as intenções e interesses particulares dos autores, quando na realidade a investigação deve avançar para a construção de afirmações ou discursos que vão para além do campo especulativo ou simplesmente ideológico para aproximar esses discursos da verdade ou simplesmente da validade.

Este objectivo é desenvolvido a partir de um método analítico crítico que parte da crítica das teorias da evolução empresarial, para apontar a sua incompatibilidade com a auditoria, continuando com a análise dos conceitos de auditoria em discussão, sem formalização ou fundação, a partir da perspectiva da ordem social e das consequentes relações sociais, sobre práticas sociais de avaliação e controlo nas organizações, sem tentar dar-lhes um foco fotográfico, mas antes construir declarações mais importantes para o conhecimento, orientando o trabalho para uma actividade empenhada em descobrir a forma como as coisas são, em vez de se dedicar a meras descrições contingentes (Galassi, 2008).

O artigo conclui com uma classificação das tradições sobre o controlo e avaliação das organizações a partir das perspectivas de evolução institucional e empresarial que permite a decantação de um conceito de controlo estruturado.

Palavras-chave: auditoria, auditoria financeira, auditoria jurídica, auditoria legal, contagem, controlo social, garantia, relações sociais, vigilância.

Classificação JEL: M40, M41, M42, M48.

RESUME

La construcción d'une théorie n'est pas une affaire simple, il s'agit de contribuer au progrès des connaissances en construisant et en incorporant des déclarations innovantes sur des questions qui n'ont pas été exprimées systématiquement, même s'il existe des déclarations éparses sur l'objet à développer. C'est le but de ce travail par rapport à l'audit, terme largement utilisé dans le langage du contrôle organisationnel auquel on donne des significations diverses, selon les intentions et les intérêts particuliers des auteurs, alors qu'en réalité la recherche doit avancer à la construction d'affirmations ou de discours qui dépassent le champ spéculatif ou simplement idéologique pour rapprocher ces discours de la vérité ou simplement de la validité.

Cet objectif est développé à partir d'une méthode d'analyse critique qui part de la critique des théories de l'évolution des entreprises, pour signaler leur incompatibilité avec l'audit, en poursuivant l'analyse des concepts d'audit en discussion, sans formalisation ni fondement, dans la perspective de l'ordre social et des relations sociales qui en découlent, sur les pratiques sociales d'évaluation et de contrôle dans les organisations, sans chercher à leur donner une orientation photographique, mais plutôt à construire des énoncés plus importants pour la connaissance, en orientant le travail vers une activité engagée dans la découverte de la manière dont les choses sont, au lieu de se consacrer à de simples descriptions contingentes (Galassi, 2008).

L'article se termine par une classification des traditions sur le contrôle et l'évaluation des organisations du point de vue de l'évolution institutionnelle et commerciale qui permet de décanter un concept de contrôle structuré.

Mots clés: assurance, audit financier, audit juridique, contamétrie, contrôle légal des comptes, contrôle social, relations sociales, surveillance.

Classification JEL: M40, M41, M42, M48.

INTRODUCCIÓN

Desde un método crítico-analítico debe abordarse la discusión académica de las prácticas sociales de control y evaluación organizacional, partiendo de la crítica de los enfoques de evaluación desarrollados en la perspectiva de evolución de los negocios, constitutivos del *mainstream* o corriente dominante, con su caracterización anclada en la ética del

egoísmo y el libre mercado, entendiendo por este la funcionalidad del intercambio interesado en ausencia de la participación del Estado. Este análisis crítico y genealógico señala la decadencia de los enfoques de auditoría más radicales que han devenido en simples acciones de aseguramiento, establecimiento de coherencia entre informes y un criterio establecido, en ausencia de reconocimiento de la realidad y la práctica de verificaciones.

En esta perspectiva se desarrolla un estudio de las corrientes de evolución de los negocios e institucionales, constitutivas de la formación del patrimonio intelectual que alimenta una práctica social que ha tenido función protagónica en el desarrollo de la economía, pero también de otro tipo de organizaciones constituidas a través del tiempo como dispositivos de relaciones sociales en la perspectiva de satisfacción de necesidades y calidad de vida.

Se procede a construir una teoría de la fiscalización a partir de las categorías sociológicas de orden social y relaciones sociales, con el propósito de construir un conocimiento a posteriori, basado en la experiencia, con pretensiones de satisfacer criterios de necesidad y universalidad, en el camino de transformar un conocimiento práctico en un saber teórico.

Las tradiciones sobre estas prácticas se constituyen en objeto de un trabajo crítico analítico, que permite develar los contenidos, intereses y procedimientos vinculados, observando su evolución con un enfoque genealógico ligado a los cambios en las relaciones sociales y a los objetivos de control social para la protección de algún interés comprometido en oportunidades con una ética del egoísmo y en otras con la protección del bien común, intereses estos que se consolidan finalmente como pilares diferenciadores de las prácticas sociales integradas a los enfoques institucionales y las surgidas de la evolución de los negocios, fundamento de la construcción teórica.

1. LAS MODALIDADES DEL CONTROL ORGANIZACIONAL

Abordar el tema de las modalidades del control organizacional es un asunto de considerable amplitud y puede resultar muy extenso para las pretensiones de este texto. Se pueden identificar al menos dos grandes bloques, el primero relacionado con el control independiente de las entidades, y el segundo, el control organizacional o interno, como se le ha denominado.

Cuando se aborda el control independiente de las entidades, el asunto se refiere a la condición de formas o mecanismos de control o evaluación externos a la administración, es decir, independientes de ella con relación a la toma de decisiones, como es el caso de los controles institucionales y los desarrollos originados en la evolución de los negocios. El desarrollo de estos controles está anclado en las teorías del riesgo moral (Betancur, 2012), entendido como la diferencia en las actuaciones de las personas cuando se aíslan de la consideración de las consecuencias de sus acciones, frente a las que toman si están expuestas a las responsabilidades derivadas de sus actos, o de los riesgos derivados de la subjetividad surgida del desconocimiento de las intenciones de terceros, de la negligencia y prodigalidad en el manejo de recursos ajenos o en la actuación irresponsable derivada de la permisibilidad o de la asimetría de la información. El control independiente es freno al riesgo moral.

En el campo del control organizacional se hace relación a aquellas acciones determinadas por la administración para coadyuvar al logro de sus metas y objetivos, mucho más preocupados por los intereses de los administradores. En el alcance de este texto hace referencia a los controles independientes de la administración.

1.1 TRADICIONES DERIVADAS DE LA EVOLUCIÓN DE LOS NEGOCIOS

El bloque de desarrollo de tradiciones de control independiente de las organizaciones está constituido por la evolución de los negocios privados, al margen de las instituciones de poder. Existe la afirmación según la cual la evolución de los negocios se origina en el surgimiento del capitalismo, entendido como sistema social caracterizado por relaciones sociales de producción integrada por capital y trabajo, burguesía y proletariado según otros teóricos dentro del espectro de las doctrinas económicas.

En este análisis se parte de una concepción de capitalismo aportada por Valerio Nepomuceno, según la cual el capitalismo se caracteriza por la presencia de relaciones de intercambio interesadas; es decir, con el propósito de alcanzar ganancias en tal transacción y, en esta concepción, las relaciones capitalistas existieron desde tiempos remotos, solo que sin constituir la relación social predominante (Nepomuceno, 2020). Esta afirmación posibilita entender que el capital mercantil se forma de manera permanente durante la Edad Media, en lo que se ha denominado el alto feudalismo, la última etapa de las relaciones de trabajo anclada en la ruralidad y determinada por relaciones sociales de producción entre amos y siervos, señores feudales y siervos de la gleba (Karataev, 1962, pp. 63-89).

Los primeros negocios que emergen con pretensión de permanencia histórica se refieren al comercio cuando este deja de ser actividad individual del mercader; lo que se consolida con la caída de Constantinopla a manos de los turcos-otomanos en 1453, que extinguió el Camino o Ruta de la Seda tradicional, existente desde un siglo anterior a nuestra era, y determinó la necesidad de la búsqueda de rutas alternativas para el comercio con Oriente. La nueva ruta fue descubierta por el portugués Vasco da Gama (1460-1524); es marítima, se realiza bordeando África hasta el Cabo de Nueva Esperanza y

continuando el viaje perimetral hasta India y luego a China. Es el fin del auge del comercio en cabeza del mercader y la emergencia del fenómeno conocido como administración por delegación, entendida por la separación de la propiedad y la gestión de los negocios.

La navegación de la época era una actividad peligrosa por dos factores, uno técnico, la fragilidad de las naves que no eran precisamente fragatas, fueron conocidas como carabelas, veleros de tres mástiles de considerable tamaño, usados por españoles y portugueses en los siglos XV y XVI, de considerable tamaño, y dos, por la acción de la piratería, una actividad de saqueo existente desde la antigüedad y en oportunidades avalada por autoridades para atacar enemigos, caso en el cual toman la denominación de corsarios por ampararse en patentes de corso que los equiparan a soldados de algún reino. La actividad mercantil se empieza a desarrollar mediante empresas.

Otro factor por el cual los propietarios no participan del viaje es la herencia cultural que consideró el trabajo como una actividad vil, es decir, de poco valor, despreciable, ruin, ignominiosa, indigna de los ciudadanos. En la civilización hasta ese momento solo trabajan los no ciudadanos, los esclavos que eran considerados medios de producción y posteriormente los siervos de la gleba, que se consideraron una extensión de la tierra. En el caso de sociedades judeocristianas consideraron el trabajo como acción penitente para expiar los pecados.

Las primeras empresas son nómadas y discretas, no están domiciliadas en un lugar determinado y tienen duración limitada en el tiempo, su existencia se limita al viaje y el proceso consiste en la constitución de un fondo de recursos no necesariamente monetarios que son proporcionados por mercaderes, burgueses emergentes y aristócratas decadentes, a un gestor que administra la expedición, el cual compra mercaderías en Europa y las traslada a los mercados de India y China, compra mercancías

en esos países, pólvora y textiles en China, especias en India, las traslada a Europa, donde las enajena, y concluida la empresa rinde cuentas a los "inversionistas", los que proporcionaron los recursos, los cuales remuneran al gestor con parte de la ganancia en una relación de agencia que determina la remuneración con relación a la eficiencia expresada en el monto de las ganancias.

La rendición de cuentas constituye el protocolo de liquidación de la empresa una vez es aceptada por los financiadores que reciben el reembolso de su aporte y la proporción de ganancias que le corresponde, estableciéndose en la empresa el ciclo dinero-mercancía-dinero, propio del capitalismo mercantilista.

Las empresas se originan en la sociedad de relaciones sociales comunitarias en las que prevalece el individuo, relaciones que se consolidan como humanas y naturales, no hay asociación contractual asociativa, esta solo se revelará posteriormente, hacia finales del siglo XVIII. Es en este entorno en que surgen las prácticas del control organizacional independiente, cuya primera expresión la constituye la auditoría, que evolucionará como actividad social hasta la terminación del siglo XX.

1.1.1 Enfoque de auditoría financiera

La sociedad feudal retornó a los principios de la filosofía griega y justificó las relaciones sociales como base del mantenimiento del orden económico, a partir del criterio de que se debe mantener la paz doméstica, que constituye un acuerdo entre la dirección y la obediencia; dirigen los que se preocupan por el bien común, los señores que se preocupan por los esclavos y siervos y estos deben obedecer a los señores por voluntad divina (Karataev, 1962, págs. 49-50). Este es el argumento central impulsado por Agustín, obispo de Hipona (354-430).

Es de la misma raíz de las explicaciones de Tomás de Aquino (1225-1274), quien justifica la división social del trabajo a partir de la defensa de la

jerarquía estamental que considera el privilegio de la emisión de dinero en los designios de Dios, muestra gran aprecio por el comercio al por menor y condena el comercio al por mayor y la usura como prácticas no bien vistas por la voluntad divina. Incursiona de manera significativa en el desarrollo del Derecho canónico que incorpora normas sobre la economía, restableciendo las ideas del valor razonable, el precio justo, fundamentado en las teorías ético-normativas de Aristóteles, vinculándolo a la división social del trabajo, al afirmar que tal precio se determina por el trabajo vinculado a la producción de los bienes, pero este se valora de manera distinta en la jerarquía estamental porque algunos hombres nacen para dirigir o cultivar el espíritu y otros están predestinados al trabajo (Karataev, 1962, págs. 50-54).

Las relaciones sociales feudales están ancladas en dogmas religiosos, el miedo y el castigo socialmente reconocido como mecanismo para hacer dóciles los cuerpos a la voluntad divina; en la práctica, desconocimiento de los siervos como sujetos de derecho, en una tradición fundamentada en la desconfianza, que soporta las políticas intervencionistas sobre la libertad de comercio.

La desconfianza no es adecuada para la evolución de los negocios, por el contrario, la confianza constituye un patrimonio social indispensable para esta actividad (Franco-Ruiz, 2013, pág. 15):

La confianza es un estado de seguridad en el individuo, que le permite integrarse con otros porque existe la esperanza, en camino a la certeza, en su lealtad e integridad. Puede abordarse su estudio desde un plano axiológico por ser un valor o desde la perspectiva social por constituir, junto con otros valores, redes y actitudes, un capital social determinante para el desarrollo, en ausencia de salvaguardas, porque ella misma es la más importante de todas.

Este estado o valor de la confianza no abunda en las relaciones sociales comunitarias (Herrera, 2000), en las cuales prevalecen factores humanos naturales, pero la existencia de la empresa en estas condiciones, en que hay separación de roles, exige la emergencia de algún elemento constructor de confianza que ya no puede ser el contrato ni la fe pública porque esta emerge del reconocimiento estatal, ausente en un sistema de relaciones que aun antes de la vigencia del pensamiento de los fisiócratas concebían la libertad de empresa como ausencia de intervención del Estado, especialmente en el siglo XVII (Karataev, 1962).

El acto de rendición de cuentas es una actividad oral, narrativa, con prevalencia de la explicación sobre los números contables y esta condición es comprensible en razón de que la sociedad medieval se caracterizó por unas relaciones sociales de servidumbre, ignorancia, analfabetismo, machismo y violencia.

Según James Coleman la confianza es un recurso que emerge en los individuos, de los lazos sociales y en palabras de Pierre Bourdieu, la fuente de las ventajas y oportunidades que obtienen las personas al ser miembros de cierta comunidad; en fin, es la moneda que permite el funcionamiento social, facilita la coordinación y cooperación para obtener beneficios mutuos. La confianza es motor de desarrollo cuando se incorpora a las relaciones intersubjetivas e interpersonales, es instrumento de minimización de regulación legal o contractual de relaciones a las cuales sustituye por comportar una relación inversa a ella. (Franco-Ruiz, 2013, p. 15)

Estas condiciones de confianza resultan imposibles en la sociedad medieval, requiere un proceso de cambio que efectivamente se derivó de las rebeliones campesinas y permitieron cierta liberación del capital mercantil, que entra en unas relaciones sociales modificadas por la nueva organización. Es en las nuevas condiciones del capital mercantil donde surge la práctica de la auditoría financiera, idea objeto de controversia por autores que consideran su origen en las mayordomías medievales que presentaron cuentas en presencia de un oidor (Franco & Gomez, 2017), pero hay un elemento que debe ser objeto de profundo análisis, que es

la ausencia de administración por delegación; en verdad, la administración la ejerce el propietario. Es en estas nuevas condiciones como emerge la empresa discreta; en ella, el proceso de gestión se realiza con total independencia y autonomía con relación a la propiedad, y el vínculo se reduce a dos momentos, la entrega de los recursos y la liquidación de la empresa cuyo protocolo fundamental lo constituye la rendición de cuentas.

El acto de rendición de cuentas es una actividad oral, narrativa, con prevalencia de la explicación sobre los números contables y esta condición es comprensible en razón de que la sociedad medieval se caracterizó por unas relaciones sociales de servidumbre, ignorancia, analfabetismo, machismo y violencia. Leer y escribir se consideró práctica de mujeres, con excepción de los monasterios donde se formaron los religiosos y secretarios doctos para el ejercicio del poder; precisamente durante la Edad Media el saber se concentró en las comunidades religiosas, las únicas que cultivaron el conocimiento y lo conservaron secreto, además de ser las únicas que desarrollaron avanzado conocimiento de contabilidad, especialmente agrícola.

En la época, los navegantes conservaban las características de relación social comunitaria propia del medioevo, y esa circunstancia determinó la rendición verbal de la cuenta, al tiempo que la sociedad occidental, Europa dentro de ella, incorpora un antivisor en su cultura, la desconfianza. Los aportantes no creen en la objetividad de la cuenta que le rinden los gestores, los asalta la desconfianza surgida de factores culturales y especialmente religiosos, dado que las religiones occidentales son hebraicas, islamismo, judaísmo y cristianismo, que comparten textos sagrados, los más antiguos, según los cuales somos hijos del mal, el bien fue eliminado por Caín.

En estas circunstancias los inversionistas originan la auditoría, una persona prominente de la comunidad, objeto de respetabilidad por su integridad asume la audición de la cuenta; se

le denomina el oidor, en referencia a sujetos de acciones relacionados con administración de justicia en la cultura latina, integrantes de cortes o tribunales de cuentas; lo denominan el *auditing*. No es especialista o siquiera conocedor de cuentas y menos de su examen, su capacidad de incrementar la credibilidad de la cuenta deviene de su prestigio, de su integridad.

El *auditing* realiza la audición y, como no es especialista, no puede emitir un juicio, este se fundamenta en el conocimiento y la experticia, la conexión de pensamientos para construir ideas derivadas de la racionalidad, y esas condiciones no se reúnen en la acción del auditor. Él solo escucha la cuenta y de acuerdo con su leal saber y entender, derivado de su integridad, expresa una opinión. La opinión es una conjetura, una idea subjetiva y confusa acerca de la realidad que se opone al juicio como expresión de conocimiento y comúnmente denominado *doxa* en el pensamiento griego.

DOXA: Término griego que se suele traducir por "opinión" y con el que nos referimos a aquel tipo de conocimiento que no nos ofrece certeza absoluta, y que no podría ser, pues, más que una creencia razonable, es un conocimiento "aparente" de la realidad. En este sentido parecen utilizarlo tanto Parménides, al distinguir la "vía de la verdad" de la "vía de la opinión", como Platón, al distinguir, también contraponiéndolas, la "*doxa*" de la "*episteme*", es decir, el conocimiento aparente (el conocimiento de la realidad sensible) del verdadero conocimiento (el conocimiento de la verdadera realidad, de las ideas). (Webdianoia, s.f.)

En general, el conocimiento surge de la confrontación de ideas, juicios, frente a hechos empíricos y esta operación mental no se puede realizar cuando no existe el presupuesto racional para discernir sobre la realidad, es decir, la opinión como subjetividad carece de base empírica. En verdad, la razonabilidad debe

entenderse como un método de interpretación que, a partir del juicio ético, basado en la integridad, trata de evitar la conflictualidad entre partes integradas en un asunto. Con base en la audición de la cuenta el auditor interpreta con sentido común esa cuenta y en consecuencia, opina sobre su razonabilidad, es decir, sobre un nivel de aceptación que elimine el conflicto entre inversionistas y gestores.

Desde luego, razonabilidad es una expresión polisémica, es decir, integra diversos significados, entre los cuales se pueden considerar, de conformidad con normas, que es el sentido actual en aseguramiento; lo mejor dadas las circunstancias, concepto que no ajusta con un sistema axiológico y determina una ética del caos, o más o menos cierto como medida de aproximación a la verdad que resulta siendo el sentido aplicable en el surgimiento de la auditoría, orientada a proteger los intereses de los inversionistas y limitar las condiciones de conflicto con los gestores.

Así se consolidan las características de la auditoría financiera por girar en torno a los flujos del dinero, posterior por realizarse después de la empresa, del viaje; independiente en cuanto no se relaciona con las decisiones tomadas; orientadas a la expresión de una opinión por la ausencia de factores determinantes del juicio, que tratará de interpretar la cuenta para evitar conflictos derivados de la desconfianza, desde el valor ético de la integridad. Esta actividad surge en el marco de relaciones comunitarias, interpersonales y naturales que pretenden dar solidez al capital mercantil.

Esta primera etapa de la funcionalidad de la auditoría tiene una vida efímera, dados los progresos de la sociedad en diversos frentes como el cultivo del conocimiento y el desarrollo de las relaciones sociales de producción. En esta etapa tiene gran importancia el uso de la contabilidad para registrar transacciones. Se presenta la consolidación del mercantilismo como modelo económico, caracterizado por un

fuerte intervencionismo de Estado, concibiendo como objetivo la acumulación de metales preciosos, el librecambio en el comercio internacional y una economía basada en las exportaciones que determina el pago de bajos salarios para garantizar algún nivel de competitividad. La organización del sistema tributario se basa en impuesto a la tierra e impuestos aduaneros que protegieran la producción nacional (Uriarte, 2019).

Las empresas discretas se consolidan y dan origen a empresas continuas en una simbiosis de gran interés. La empresa como viaje se mantiene, pero la empresa como acción permanente se estructura en la dimensión de continuidad, se desarrolla con las empresas navieras. Las Compañías de Indias Orientales son su ejemplo, son de origen británico, francés y holandés. Estas compañías constituyen el origen de las sociedades anónimas en el proceso mediante el cual los mercaderes dejaron de ser usuarios y se transformaron en propietarios, actuando con autorizaciones reales y es en ellas donde se presentan importantes desarrollos de la contabilidad, la auditoría como verificación y la rendición de cuentas en principio enfocadas en resultados, desde los comienzos del siglo XVII.

La funcionalidad de la auditoría tiene un enorme progreso e incorpora prácticas de revisión de registros y verificación detallada de los mismos, con el objetivo fundamental de detectar fraudes; la desconfianza se mantiene como su causa y sus características iniciales también se mantienen (Brown, 1979). Cambios significativos, realización por expertos, pero los fundamentos se mantienen como doxa socializada y compartida, incapaz de evolucionar con los cambios sociales y de las características del oficio.

El mercantilismo pierde vigencia como pensamiento económico, llega la emergencia de nuevas concepciones económicas como son la fisiocracia y el liberalismo. El pensamiento fisiocrático tiene vigencia en el siglo XVIII y parte de la idea de que la economía se rige por

una ley natural que le permite autocontrolarse y, por tanto, el Estado debe permanecer al margen de la actividad económica, la tierra se constituye en la fuente generadora de riqueza y sobre ella recae la carga impositiva. Los comerciantes y artesanos son considerados clases estériles para el desarrollo económico y tienen gran reconocimiento los propietarios de la tierra integrados por la nobleza, los funcionarios y el clero. A propósito de las relaciones sociales prevalecen las comunitarias y la auditoría se mantiene como práctica social para la protección de la propiedad frente a la gestión, compartiendo sus ideales éticos ligados al egoísmo; sus prácticas continúan enfatizando en la verificación detallada de registros y desde el punto de vista conceptual no hay modificaciones en ella.

A mediados del siglo XVIII el pensamiento liberal se hace hegemónico, la manufactura se vuelve la forma fundamental de actividad económica y se consolida la empresa continua, aquella que actúa a través del tiempo, sin programa de liquidación, por lo que se requieren decisiones que permitan la distribución de ganancias en ausencia de liquidación, dando origen a convenciones como el período contable, un lapso de tiempo al final del cual se simula la liquidación, creando la necesidad de estimaciones contables en relación con el reconocimiento de deterioro de bienes no corrientes, emergencia de subjetividades en las mediciones contables.

En las nuevas condiciones hay una nueva concepción de empresa, basada en criterios de mercado y se mantiene la creencia en una ley natural que determina las condiciones de existencia. La oferta se ajusta a la demanda para el mantenimiento de condiciones de equilibrio que aportan estabilidad a los precios, permitiendo que producción y consumo se ajusten de manera exacta, elástica y sensible, determinando la ausencia de control, del ejercicio de vigilancia porque no es necesaria (Coase, 1994, p. 34). Se excluye la intervención del Estado en la economía determinando su

dedicación a sus funciones básicas, el cuidado de la honra, vida y bienes de los ciudadanos, la defensa de la soberanía, la administración de la democracia, la administración y el control del Estado. La nueva concepción empresarial profundiza la administración por delegación y requiere importantes incrementos de la confianza por requerir grandes inversiones por socios no participantes en la administración del negocio.

Las relaciones sociales tienen procesos de transformación por el fortalecimiento de la dignificación del trabajador y el surgimiento de nuevos valores en la relación entre los grupos sociales. Las relaciones aceptadas de autoridad y obediencia que rigieron las relaciones sociales con total aceptación o resignación, inician un proceso de transformación por la emergencia de esos nuevos valores constituyentes de una ética del egoísmo, manifestada por los pensadores de la época (Mandeville, 2002).

La sociedad no puede al mismo tiempo tener moralidad y prosperidad, ya que el vicio, entendido como la búsqueda de su propio interés, es la condición de la prosperidad. Su tesis principal es que las acciones de los hombres no pueden separarse en hechos nobles y acciones viles, y que los vicios privados (interés propio) contribuyen al bien público, mientras que las acciones altruistas pueden ser realmente dañinas para el bien común. La gratuidad, por ejemplo.

Hay un reajuste radical de las relaciones sociales, los empresarios se unen alrededor de este principio que los justifica en una relación social crematística ahora llamada económica, el resto de la sociedad será considerada un organismo de la economía que se encargará de funciones de consumo y trabajo, no ya en el plano de la resignación que acepta la autoridad o sumisión como relación natural, sentando las bases de unas relaciones sociales contractuales y asociativas que pronto darían origen a las sociedades mercantiles. Este ideario de valor

social consolidaría el liberalismo económico, abrazada por sus máximos pensadores.

No es la benevolencia del carnicero, del cervecero o del panadero lo que nos procura nuestra cena, sino el cuidado que ponen ellos en su propio beneficio. No nos dirigimos a su humanidad sino a su propio interés y jamás les hablamos de nuestras necesidades sino de sus ventajas. (Smith, 2011, pág. 46).

Es claro que la economía liberal se fundamenta en el interés propio y establece limitaciones a su integración con la sociedad, excluye al Estado y a la sociedad, solo la considera como medio, organismo, para la realización del ciclo económico a través del trabajo y el consumo. La auditoría financiera, siempre fiel a los intereses de los propietarios, se mantiene alineada a ellos en las nuevas relaciones sociales; no pertenece a ellos, pero se imbrica para proteger sus intereses, los cuales no corresponden con el bien común, solo con el egoísmo del propietario que considera, además, que la sociedad le debe gratitud por el aprovisionamiento de bienes y la creación de puestos de trabajo.

Si se habla de administración por delegación, la función de la auditoría financiera, centrada en la protección de los intereses de los inversionistas, se mantiene en la línea tradicional de independencia frente a la administración, solo examina los informes financieros con el objetivo de determinar su razonabilidad en el proceso de reproducción del capital y para facilitar el acceso de nuevos inversionistas a partir de la confianza en la información, que reporta datos importantes sobre crecimiento y rentabilidad, información importante también para otros agentes del financiamiento como los prestamistas y proveedores, en lo que se ha denominado la segunda teoría de la agencia, protección no solo de los aportantes de capital de riesgo, que ahora incluye a todos los aportantes del financiamiento. La información financiera y su crecida credibilidad están ancladas en las

relaciones externas a la empresa que se mueve en un mercado en que emerge la práctica de la división de la producción por especialidad.

Sin embargo, también existe una evolución en el interior de las empresas, estas reconocen que su participación en el mercado depende de los precios de sus productos, que se encuentran en gran medida determinados por su productividad, por la necesidad de racionalizar los gastos de producción y los gastos de transferencia y ello establece desafíos internos en el interior de la célula social, integrada al organismo social del mercado. Allí se desarrollan nuevas expresiones de las relaciones sociales orientadas al incremento de la productividad, base de la competitividad; allí no hay mercado libre como en el mercado supuestamente controlado por la mano invisible y se requieren mecanismos de incremento de la productividad, se requieren acciones internas que emergen para exigir más del trabajo, la división del trabajo por especialidad, el control de tiempos y movimientos y la necesidad de control que presiona el surgimiento del control interno como mecanismo de protección de los intereses de la administración frente al trabajo.

La auditoría financiera, en las nuevas condiciones de la economía, amplía su campo de evaluación primero a la detección de errores de registro y luego –al estabilizarse el modelo de relaciones sociales contractuales y asociativas, al desarrollarse las sociedades mercantiles y emerger los mercados públicos de valores– se concentrará en la razonabilidad de los informes reportados, sin abandonar las funciones tradicionales, con la característica de disminución de la actividad de verificación con base en la confianza que aportan las prácticas de control interno (Brown, 1979).

Al mismo tiempo que se presentan estos avances de la economía se avanza en un elemento social paralelo, la lucha por el reconocimiento de la contaduría pública como profesión liberal. Tal reconocimiento lo obtienen por decisiones del Estado, en el Reino Unido y luego en Estados

Unidos (Edwards, 1979). El reconocimiento de la profesión se acompañó del empoderamiento para su organización, la cual toma la estructura de los gremios artesanales, los procesos de aprendizaje en el trabajo en graduaciones de aprendiz, oficial y maestro con graduaciones internas en cada nivel y la capacidad de regular las prácticas profesionales a través del gremio, el nacimiento de las normas profesionales. Se les concedió el reconocimiento de profesión liberal y se optó por una organización medieval, contraria al espíritu de las profesiones liberales.

La autorregulación profesional no fue muy exitosa, fue una época de grandes discusiones sobre la información contable en que prevalecen las valoraciones de mercado que conducen a subjetividades significativas que terminaron alimentando la crisis financiera derivada de la idea según la cual "mientras más vistoso sea el balance, más próspera es la empresa" (Zeff, 1979). La crisis generó la intervención del Estado, la creación de la Comisión de Valores y Cambio (SEC, por sus iniciales en inglés) que compartió con el AICPA, emisión de normas contables, y le dio el privilegio de emitir las normas de auditoría. En contabilidad se determina la base de costo histórico que prevalece por cuarenta años (1933-1973) durante los cuales no se presentaron crisis financieras.

La auditoría tiene grandes cambios, no en sus objetivos sino en sus técnicas, que se soportan en adelante en la confianza en la efectividad del control interno, se abandonan para siempre las verificaciones detalladas, apareciendo el muestreo como centro de tales verificaciones, abandonando poco a poco sus esfuerzos por la detección de fraudes y errores para concentrarse en la razonabilidad de los informes (Brown, 1979). Es el comienzo del desplazamiento del interés en la contabilidad y la preocupación por los estados financieros, y es sobre este criterio como se consolida su función de incrementar la credibilidad en los informes y despreocupación por los datos que se supone que los originan. El interés por el

La auditoría financiera, siempre fiel a los intereses de los propietarios, se mantiene alineada a ellos en las nuevas relaciones sociales; no pertenece a ellos, pero se imbrica para proteger sus intereses, los cuales no corresponden con el bien común, solo con el egoísmo del propietario que considera, además, que la sociedad le debe gratitud por el aprovisionamiento de bienes y la creación de puestos de trabajo.

incremento de la credibilidad está en relación con agentes sociales externos a la empresa.

1.1.2 Enfoque del aseguramiento

Se parte en este análisis de la teoría de la verdad expresada por el pensamiento crítico, de uno de sus exponentes más reconocido (Habermas, 1993, pp. 113-158). En este texto se exponen criterios de validez de los discursos y de los actos de habla y estos se sintetizan en inteligibilidad, eficacia, representatividad, veracidad y rectitud. El conocimiento no puede moverse en la lógica de verdadero y falso, debe abordar las manifestaciones de validez. Así, la validez de un objeto, en el caso de la auditoría de los estados financieros, con su nueva adjetivación “de propósito general”, se concibe por la presencia de algunos criterios de validez.

Los estados financieros de propósito general serán objeto de credibilidad, cuando el auditor los avala por incorporar inteligibilidad, entendida por la cualidad de la comprensibilidad; eficacia, por el logro de sus objetivos originarios; representatividad, por su relación con la realidad; veracidad, determinada por la sinceridad del emisor y el evaluador; y rectitud, por ajustarse a una regulación, a una normatividad.

En sus orígenes, la validez de los informes se centró en la veracidad, emanada de la sinceridad e integridad del auditor y no como cualidad de la información en sí, incorporando posteriormente otros criterios de validez. El segundo de ellos, la representatividad, según la cual se verifica la correspondencia con los hechos, mediante el examen de los registros y la detección de fraudes, la inteligibilidad derivada de la claridad por la estructura y facilidad de entendimiento y las aclaraciones complementarias aportadas por las notas a los estados financieros. Igualmente se incorporó el criterio de eficacia por la aceptabilidad social que construyó y desarrolló la confianza, no siempre tan pública, solo de usuarios. Es este el momento estelar de la auditoría financiera, que

vincula cuatro de cinco criterios de validez y está comprometida con la historia.

En la historia de los controles organizacionales surgen dos eventos que tienen profundos efectos sobre las prácticas de la auditoría financiera: el control interno y la regulación contable. El control interno, que es una acción administrativa, iniciará la pérdida de eficacia de la auditoría y desde luego afectará la veracidad, debido a la reducción de la independencia. Así, el alcance de la verificación de transacciones se limita en la misma proporción en que se incrementa el reconocimiento de la eficacia del control interno para garantizar la seguridad de los bienes y las personas de la empresa. La acción independiente del auditor es limitada por la confianza en el sistema de control interno. Se presenta un fenómeno de disminución de la importancia de la representatividad y la veracidad como criterios de validez del trabajo del auditor.

La emergencia de la regulación contable adquiere una gran dinámica a partir de la década de 1930, supera los alcances tradicionales relacionados con el valor probatorio de los libros y papeles de contabilidad para insertarse en procedimientos técnicos relacionados con el reconocimiento, la valoración y la clasificación de datos en el sistema contable; de esta forma, la auditoría incorpora un nuevo criterio de validez, el cumplimiento de las normas contables. Estas normas contables, en principio, son establecidas por la profesión, puede afirmarse que, por los propios auditores, según se deriva de la definición de contador público en la regulación estadounidense. Es una confrontación por el reconocimiento, la auditoría pierde terreno con la administración por la emergencia del control interno y lo gana con el desarrollo de la rectitud como criterio de validez por cumplir el doble rol de regulador, a través de la organización gremial, y evaluador del cumplimiento en la práctica de la auditoría.

La rectitud, entendida como coherencia de los números contables con la aplicación de normas

en la construcción de los estados financieros, se va convirtiendo en el más importante criterio de validez para el aumento de credibilidad aportado por la auditoría a estos reportes; la verificación de transacciones pierde importancia, en realidad; se inicia la pérdida de conexión de la auditoría financiera con el sistema contable.

Desde la perspectiva del lenguaje, resulta de interés destacar la conservación de los términos esenciales de la auditoría, como opinión y razonabilidad. Existió un progreso significativo de los discursos y prácticas de la auditoría, la incorporación de diversos criterios de validez en sus informes; sin embargo, estos no afectaron el sentido del informe como opinión, es decir, afirmación carente de base empírica. Hay, además, un desplazamiento del concepto de razonabilidad que trasciende la representatividad de los informes en relación con los hechos, hacia la coherencia con las normas contables y estos descriptores permanecen en los discursos académicos y profesionales, señalando esa tendencia de disonancia cognitiva, entender lo mismo cuando se trata de otro objeto o asunto.

Uno de los problemas más complejos en las prácticas contables que se integraron luego en la regulación se refiere a la medición, término que no logró ser adecuadamente definido. Se le confundió permanentemente con la valoración y estas son dos categorías diferentes. La medición hace relación a propiedades del objeto que se informa; es, por tanto, objetiva, la verdad está en el objeto. Por su parte, la valoración es un atributo del sujeto que valora, es subjetiva y en el mejor de los casos intersubjetiva cuando se forman consensos sobre la forma de valorar. Durante mucho tiempo la contabilidad midió, es la base de su época de verdad profunda que prevaleció hasta la sociedad medieval, según lo afirma Macintosh (Franco-Ruiz, 2016).

El asunto tuvo variaciones desde el renacimiento en que la verdad contable entró a su fase de falsificación, el ingreso triunfal de los valores de mercado que resultó tan bien expresado

por Pacioli, quien en su texto explicativo de las prácticas contables venecianas informa la aplicación de valores corrientes y algo más, para encajar con el lado oscuro de la sociedad constituido por la ostentación; la falsificación se resume en crear o modificar algo para hacerlo parecer verdadero sin que lo sea. En la misma perspectiva surge la disimulación durante la sociedad manufacturera, una forma de ocultamiento para evitar que se reconozca lo que realmente es, la creación de la imagen de que el valor es creado por la habilidad mercantil y no por el trabajo.

Estas son las condiciones en que se aborda el inicio riguroso de la regulación, unas prácticas que se mueven en el mundo de la valoración, valores corrientes, y la medición por uso de moneda transaccional como unidad de medida, entre valores corrientes y costo histórico, lo cual dependía en gran parte del criterio profesional y pareció consolidarse en "acuerdos" según los cuales en tiempos de baja inflación se aplica prudencia, costo histórico o también costo histórico o valor de mercado, el más bajo, y en los tiempos de alta inflación valores corrientes como expresión de valor de mercado (Jeppesen & Liemp, 2016). Así se llegó a la gran crisis de 1929 que determina una recesión y, por tanto, la caída de la inflación y la etapa más dinámica de la regulación estadounidense, que es modelo mundial que lleva al reconocimiento del costo histórico como base de medición que se mantiene por cerca de cuarenta años, durante los cuales no se presentan crisis financieras (Nepomuceno, 2020), un dato que merece ser objeto de estudios más profundos.

Las discusiones sobre la base de reconocimiento no se detuvieron, fueron muy dinámicas y, en especial, el sector académico se inclinó por los valores de mercado, al tiempo que la auditoría inclinaba su énfasis en la rectitud de la información, verdad como coherencia en la emergencia del nuevo positivismo anclado en la idea de normativismo condicionado. Este ciclo se agota en la década de 1970, estratégica

La auditoría ha perdido las posibilidades de verificar las actividades porque la contabilidad ha cedido su esencia frente a los reportes financieros y, en ellos, la verificación se ha desplazado, unas veces al mercado y otras a sofisticados modelos financieros que se hacen inalcanzables al trabajo de evaluación. No hay posibilidades reales de verificación, la auditoría financiera pierde su relación con el criterio de validez por la representatividad, porque la información financiera perdió su conexión con la realidad y ahora es un simulacro de escenarios de futuro descontados a valor presente; la realidad ya no se concibe como hechos o fenómenos, se concibe como pronóstico.

en el conocimiento de la historia contable por factores de entorno trascendentales como: la hegemonía del neoliberalismo y los cambios en los organismos de regulación. Además, se ambienta el criterio según el cual la información financiera es demasiado importante como para dejarla en manos de los contadores.

En consecuencia, se crea la Financial Accounting Foundation (FAF) con aportes de la gran empresa. Determinando con su solo nombre que en adelante la contabilidad será financiera, acorde con el programa que inicia, de dominio como orientación económica basada en capital y trabajo, la reivindicación de la economía financiera y subordinación de la economía real. Esta fundación crea un consejo, el Financial Accounting Standard Board (FASB), que emitirá la nueva regulación a la luz del Primer Manifiesto del Foro Económico Mundial, conocido como Foro de Davos, según el cual la empresa debe guiarse por las afirmaciones de Friedman (Friedman, 1962, p. 133), considerando que su única responsabilidad es obtener la máxima ganancia sin más restricciones que la lealtad competitiva. Es una nueva versión de la ética del egoísmo, que considera que si al capital le va bien también a la sociedad, y el interés público se satisface por la eficiente asignación del capital, un concepto distinto y contrario al bien común.

En esta nueva etapa regulativa el Estado retorna a sus funciones básicas esenciales y no debe intervenir en la economía, la cual se autocontrola por los precios y el mercado; un falso remedo del liberalismo clásico, por cuanto ahora la libre concurrencia de oferentes y demandantes está mediada por oligopolios y oligopsonios, con lo que se hace discutible la existencia del mercado libre. La nueva regulación se desarrolla sobre estas bases: empresa como dispositivo del capital para su reproducción, privilegio de los intereses de los accionistas sobre la sociedad, privilegio de la economía financiera sobre la economía real, prevalencia de la información financiera sobre los sistemas contables que son invisibilizados.

La información financiera ya no es un instrumento de rendición de cuentas, es un dispositivo de marketing para aportar dinámica a los mercados de capitales y, en especial, a los de valores. No es claro, a pesar de la literatura, si el llamado paradigma de utilidad fundamenta las decisiones de inversión, o solo constituye un mecanismo de comercialización de los instrumentos financieros tradicionales y, los emergentes en desarrollo de la nueva arquitectura financiera internacional. Parece que tales informes están más relacionados con la gerencia del valor que con la confianza inversionista y pueden llegar incluso a constituir publicidad engañosa, como se evidencia en las cada vez más frecuentes crisis de las empresas y de los mercados.

El problema del reconocimiento en la información financiera abandona el costo histórico y no se queda simplemente en valores observables de mercado, se desplaza a constituir una promesa de éxito; porque el mercado considerado es el potencial, el de los pronósticos, la promesa que anima a la inversión, pero que no es verificable, ni siquiera comprobable. Es la vigencia de una nueva versión del valor razonable, incorporado por primera vez en la regulación a través del Financial Accounting Standard (FAS) 13, emitido en 1976 y del International Accounting Standard (IAS) 17 en 1982, referidos los dos a Arrendamientos, en realidad arrendamientos financieros. El uso del valor razonable se amplía intensamente en los años 90 y especialmente en la primera década del nuevo milenio.

La auditoría ha perdido las posibilidades de verificar las actividades porque la contabilidad ha cedido su esencia frente a los reportes financieros y, en ellos, la verificación se ha desplazado, unas veces al mercado y otras a sofisticados modelos financieros que se hacen inalcanzables al trabajo de evaluación. No hay posibilidades reales de verificación, la auditoría financiera pierde su relación con el criterio de validez por la representatividad, porque la información financiera perdió su conexión con la realidad y ahora es un simulacro de escenarios de futuro

descontados a valor presente; la realidad ya no se concibe como hechos o fenómenos, se concibe como pronóstico. Es una realidad "socialmente construida" por convenciones intersubjetivas desarrolladas por la nueva regulación que deja a la auditoría frente a un único criterio de validez, la rectitud, la verdad como coherencia y tal vez la comprensibilidad derivada de las notas a los estados financieros de propósito general para explicar el origen de los números contables, solo inteligibles para especialistas.

Estas son las condiciones que llevan la auditoría a una profunda crisis y paradójicamente a ser responsabilizada por las crisis empresariales, cuando en verdad la información contable y, en consecuencia, la evaluación, perdió el lente de la observación de hechos y fenómenos como consecuencia de la nueva regulación. Hay una pérdida de legitimidad de la auditoría y esta requiere ser reinventada.

Junto a la crisis de la auditoría surge un nuevo elemento determinante para la emergencia del aseguramiento, es el gobierno corporativo, dispositivo que intenta fundamentar la autonomía de la empresa frente al Estado. Las empresas y corporaciones deben establecer un gobierno que garantice los fundamentos de su función social y para ello señala unos principios (OCDE, 2016):

- Proteger los derechos de los accionistas.
- Asegurar el tratamiento equitativo para todos los accionistas, incluyendo a los minoritarios y a los extranjeros.
- Todos los accionistas deben tener oportunidad de obtener una efectiva reparación de los daños por la violación de sus derechos.
- Reconocer los derechos de terceras partes interesadas y promover una cooperación activa entre ellas y las sociedades en la creación de riqueza, generación de empleos y logro de empresas financieramente sustentables.
- Asegurar que haya una revelación adecuada y oportuna de todos los asuntos relevantes de la empresa, incluyendo la situación financiera, su desempeño, la tenencia accionaria y su administración.

- Asegurar la guía estratégica de la compañía, la monitorización efectiva del equipo de dirección por el consejo de administración y las responsabilidades del Consejo de Administración con sus accionistas.

El gobierno corporativo se entiende como el sistema de normas que determinan la estructura y funcionamiento de una organización; sus objetivos claramente sesgados hacia los accionistas y las relaciones entre órganos de dirección y administración, buscan mantenerse al margen de la regulación estatal. En este marco se determina que la junta de directores debe constituir un comité de auditoría con responsabilidades sobre el control organizacional, interno y externo, y entre otras cosas, este comité deberá evaluar la efectividad del control interno y dirimir las controversias entre la auditoría externa y la administración; estos dos elementos resultan de gran importancia en el nuevo modelo de aseguramiento de información, pues cuestiona y, en la práctica, elimina la independencia del auditor y se responsabiliza de un asunto en controversia consistente en la evaluación del sistema de control interno que, en consecuencia, no se incorpora en los estándares internacionales de aseguramiento.

También es del resorte del comité de auditoría la determinación de las políticas contables que deben aplicarse, hecho que retorna a discusiones sobre la representatividad como criterio de validez de la información financiera; esta, antes relacionada con los hechos y fenómenos en la vigencia del positivismo como orientador del trabajo, se desplazó a la realidad como construcción social, pero con esta práctica esa realidad deja de ser una construcción social para estructurarse como una construcción individual, a la medida de cada quien, con lo que se destruyen las bases fundamentales del Estado de Derecho.

El aseguramiento se define como un contrato en el cual un profesional expresa una conclusión con el ánimo de aumentar el grado de confianza

de los usuarios potenciales, distintos a la parte responsable acerca de los resultados de la evaluación o medición de una materia sujeta contra un criterio. Con respecto a estados financieros de propósito general, se relacionan una parte interesada, la gerencia, el contador público "independiente" y el criterio constituido por las políticas contables establecidas en la empresa, dado que los llamados Estándares Internacionales de Reportes Financieros no constituyen en sí mismos normas, sino marcos generales para la autorregulación empresarial que se integra finalmente en las políticas contables.

Un trabajo de aseguramiento determina que un contador público independiente expresa una conclusión orientada a incrementar el grado de credibilidad de los usuarios, acerca del resultado de la evaluación o medición del asunto del cual se efectuará el trabajo de aseguramiento con los criterios aplicados.

Así las cosas, el contador público hará las actividades de aseguramiento con base en Estándares Internacionales de Aseguramiento, en los cuales se integran temas como: ética del contador, reglas sobre contratos de aseguramiento, estándares de auditoría de información financiera histórica, estándares de revisión de información financiera histórica, otros servicios de aseguramiento. Aquí encontramos un nuevo obstáculo para la eficiencia del aseguramiento, los criterios de evaluación de la información se refieren a pronósticos, las normas del trabajo se refieren a información histórica. Es decir, el valor razonable fracturó el nexo entre contabilidad y realidad y, por su parte, los estándares del trabajo deshacen el nexo entre información financiera y reglas del trabajo.

Aun así, la nueva regulación –que en la práctica es desregulación– de la información financiera y el aseguramiento no pueden satisfacer el requerimiento de la OCDE, porque información periódica no es información oportuna, ni garantiza ser pertinente para las decisiones y tampoco se ocupa de asuntos tan determinantes como la revelación de factores de riesgo:

7. *Factores de riesgo previsibles.* Los usuarios de información financiera y los agentes del mercado precisan de datos sobre riesgos materiales que resulten razonables de prever, entre los que se encuentran los siguientes: los riesgos específicos del sector o de las zonas geográficas en las que la empresa desarrolla su actividad; la dependencia de productos básicos; los riesgos de los mercados financieros, incluidos los vinculados a los tipos de interés o las divisas; el asociado a los instrumentos derivados y las operaciones fuera de balance; los que se desprenden de las prácticas empresariales; y los relacionados con el medio ambiente. (OCDE, 2016, p. 46)

Estos son los espacios del aseguramiento, desvinculado de las pretensiones de validez de la información que avala; sin recursos para ir más allá del análisis de rectitud, todas las demás pretensiones de validez son inalcanzables. No existe forma de actuar en la detección de fraudes, de verificar afirmaciones, en fin, de alcanzar los factores logrados por la auditoría en su momento de esplendor.

1.1.3 Enfoque de auditoría estatutaria

El tema de la auditoría legal, también llamada auditoría estatutaria, no es una emergencia reciente dentro de las prácticas profesionales; por el contrario, es una tradición que tiene una extensa historia que se conecta incluso con los orígenes de la contabilidad forense como constructora de pruebas judiciales. Estas primeras prácticas contables se orientaron a la administración de justicia, en un medio de relaciones sociales comunitarias en las que prevalecían los intereses individuales, las relaciones humanas, naturales, en que la observancia de la ley y el castigo por su violación eran asuntos personales.

Con el surgimiento de las relaciones asociativas en los siglos XVIII y XIX se caracterizan las personas

jurídicas y, dentro de ellas, las sociedades comerciales, de la mano con el desplazamiento de conductas indebidas hacia estas nuevas personas surgidas de la ficción, que entronizaron el concepto de crimen económico organizado, es decir, crímenes contra la propiedad perpetrados por medio de personas jurídicas. Las tradiciones forenses se mantuvieron en las regulaciones europeas sobre la información y el control social de organizaciones mediante prácticas con diversas denominaciones, entre las cuales se destacan las de los comisarios, procuradores, interventores, censores, síndicos y consejos sindicales.

Estas manifestaciones de control social privado coadyuvan al cumplimiento de las reglas sociales, las normas legales, con capacidad de juicio crítico, pero sin capacidad punitiva, dado que esta última es privilegio exclusivo del Estado en la emergencia y desarrollo de un determinado contrato social. En esta perspectiva, quienes ejercen estos cargos actúan en un medio de relativa independencia, la prestación de servicios determinada por las reglas del mercado y sus funciones establecidas por el ordenamiento legal, que determina acciones de vigilancia sobre las actividades de las organizaciones con el fin de fiscalizar sus actividades, entendida la fiscalización como el examen crítico de las operaciones.

En lo relacionado con la contabilidad, la función de vigilancia se ejerce sobre todos los elementos que permiten la construcción de informes, es decir, sobre las transacciones que deben dar origen a las cuentas, y el método aplicado para lograr tal objetivo se conoce como intervención de cuentas o interventoría de cuentas, una expresión que requiere alguna aclaración de su sentido y alcance, más allá de los diccionarios, bajo el esquema del análisis filológico de la formación de conceptos.

La interventoría es un examen crítico que parte de la representación de una transacción que se construye para documentarla, el documento de

soporte. Allí inicia la intervención para determinar si tal documento de soporte corresponde con la realidad, es decir, representa acciones materiales de intercambio de bienes o generación de obligaciones que deben ser verificadas en su existencia y si tal transacción se subordina al ordenamiento jurídico. El primer nivel de la intervención o interventoría de la cuenta, como expresión de fiscalización, es la verificación de la objetividad y legalidad del documento, determinadas en términos de su correspondencia con la realidad y coherencia con la norma.

El proceso de interventoría continuará con la clasificación de datos integrados al documento dentro de alguna técnica que permita la compilación de información, genéricamente con relación a un plan de cuentas, una clasificación cualitativa que complementa los elementos básicos de la cuenta, cantidad y cualidad, determinantes para dar coherencia y objetividad a la información que luego es objeto de agregación mediante comprobantes de contabilidad, registro y acumulación en libros. Todo este proceso es objeto de intervención que incorpora juicios jurídicos y técnicos para disponer de una información fidedigna, cuando es finalmente sometida a un proceso de confirmación de afirmaciones.

En el avance de la profesión europea, la fiscalización de actividades se desdibujó con la emergencia del control interno, pero la interventoría de cuentas se mantuvo en las prácticas profesionales. Solo en la emergencia de la teoría del régimen internacional (Franco-Ruiz, 2012a), en su fase de hegemonía corporativa a partir de la década de 1970 se empiezan a presentar mutaciones sustanciales. La teoría del régimen internacional, desde los tiempos del Estado hegemónico, trajo fuerte influencia en las acciones profesionales sobre la contabilidad y la vigilancia, dando impulso a los conceptos desarrollados por actores hegemónicos, más relacionadas con reportes financieros y auditoría, el barbarismo acuñado en la cultura anglosajona.

En Europa se desarrolla una acción regulativa frente al dilema de si mantener las tradiciones de información y control social de organizaciones o, entrar en la lógica de la aceptación de los lineamientos del régimen internacional en un momento en que se ha consolidado la Comunidad Económica Europea y el asunto se aborda en este ámbito de cohesión social, tomando el camino de la convergencia y no el de la adopción (Barrantes, 2000).

El asunto se fue resolviendo a través de las Directivas de la Unión Europea, las cuales son instrumentos legislativos que establecen principios de obligatorio cumplimiento por sus países miembros; estas son emitidas y pueden ser objeto de enmiendas, modificarse a través del tiempo, para no constituirse como instrumentos estáticos. En lo referente a contabilidad y auditoría de cuentas, las decisiones se integraron en las Directivas cuarta, séptima y octava en las cuales se determina la aplicación de Estándares Internacionales sobre Reportes Financieros para grupos económicos que coticen en mercado público de valores y Estándares Internacionales de Auditoría, que no entren en conflicto con la legislación comunitaria y se aclara el alcance del control de documentos contables a través de actividades de auditoría legal, término que no es definido, como tampoco el de auditor legal (Barroso, 2015).

Entre los requerimientos a los auditores de cuentas o auditores estatutarios la sociedad espera que se manifiesten en sus informes sobre algunos elementos mínimos relativos a la fidedignidad de la información contable, la efectividad del sistema de control interno, la viabilidad de la empresa, la prevención del fraude, la subordinación de la empresa al ordenamiento legal y la responsabilidad social y ambiental. Duros requerimientos que generan grandes discusiones y presionan estudios para los cuales la Unión Europea ha estatuido unos documentos de reflexión y discusión, conocidos como libros verdes. En lo referente a este tema señala (Bermúdez, 2000):

En julio de 1996, a instancias del Comisionado para el Mercado Común, la Comisión de las Comunidades Europeas aprobó un documento para discusión, denominado *La función, la posición y la responsabilidad del auditor estatutario dentro de la Unión Europea*, orientado a promover un debate público sobre la manera como pudiera resolverse la problemática de la auditoría estatutaria que el mismo documento describe.

Los asuntos que allí se enumeran como de necesaria reflexión y respecto de los cuales se juzgan necesarias acciones en el futuro son:

La responsabilidad del auditor respecto de:
La exactitud de los estados financieros.

La evaluación de la continuidad de la empresa (empresa en marcha).

La existencia de fraude.

El cumplimiento de las obligaciones legales.

La responsabilidad de las empresas respecto del medio ambiente y de la comunidad.

El contenido del reporte de auditoría.

La competencia requerida por un auditor de cuentas.

La independencia del auditor.

Su posición o relación respecto de la entidad auditada.

El rol de los órganos de gobierno y administración de la entidad auditada respecto de los asuntos de competencia del auditor.

El alcance de la responsabilidad civil de los auditores.

La auditoría en pequeños negocios.

La auditoría de grupos de entidades, y

La libertad de establecimiento (es decir, el derecho de un europeo o una sociedad domiciliada en cualquiera de los países, de prestar directamente servicios en cualquier otro país de la Unión).

Amplio espectro de discusión que ha tenido diferentes decisiones a través del tiempo. Es pertinente destacar una de ellas por su gran

En el avance de la profesión europea, la fiscalización de actividades se desdibujó con la emergencia del control interno, pero la interventoría de cuentas se mantuvo en las prácticas profesionales. Solo en la emergencia de la teoría del régimen internacional ..., en su fase de hegemonía corporativa a partir de la década de 1970, se empiezan a presentar mutaciones sustanciales.

trascendencia en lo relativo a los alcances del control de cuentas, como es el caso de la Directiva (UE) 2015/849 del Parlamento Europeo y del Consejo, mediante la cual la Unión Europea determina su compromiso de combatir el crimen económico organizado y, en especial, adopta las directrices de GAFI sobre control de lavado de activos y financiación del terrorismo, estableciendo la obligación de algunos profesionales como los abogados, auditores y contadores en tal causa.

Es la confirmación del espíritu tradicional de las prácticas de la auditoría legal o estatutaria con procesos de interventoría de cuentas para combatir el crimen económico organizado y la generación de un nuevo dilema relacionado con la aplicación de los Estándares Internacionales de Aseguramiento a este fin, dado que estos solo quieren establecer coherencia entre los Estados Financieros de Propósito General y las políticas contables construidas individualmente por las empresas sobre la base de Estándares Internacionales de Reportes Financieros.

La evolución de la profesión en Europa aceptó el proceso de integración regulativa; lo hizo con base en armonización, poniendo en sintonía sus propias tradiciones y valores con la oferta de la teoría del régimen y, a pesar de trascender de la vigilancia a la evaluación, conservó y continúa cultivando las tradiciones del control social como fundamento del control de organizaciones, una simbiosis o determinación de justo medio entre las teorías institucionales del control privado de organizaciones y las derivadas de la evolución de los negocios.

Se ha realizado un recorrido por las características de modelos de control y evaluación privada de organizaciones en su vertiente de evolución de los negocios. Podrían tenerse dudas por la clasificación de la auditoría legal o estatutaria dentro de este segundo enfoque, pero esta decisión se vio influida por el proceso de armonización determinante del abandono de la vigilancia para acoger la evaluación, quedando

elementos determinantes de su práctica de control social institucional.

1.2 TRADICIONES INSTITUCIONALES

Las tradiciones institucionales están ancladas en la organización social, las reglas de funcionamiento de la sociedad en el marco de las instituciones que actúan como armonizadoras de las relaciones sociales. Tiene gran importancia la organización del Estado, que en el marco del contrato social es depositario de renuncias de los asociados a algún margen de sus derechos y libertades, necesarias para garantizar la convivencia en unos marcos de relativa igualdad y equidad social.

En esta perspectiva se enfatiza el control de procesos que originan riesgo moral en las relaciones de las organizaciones con la institucionalidad social, la prevención de consecuencias de actos de estas organizaciones sobre el bien común, establecido como límite en los ordenamientos constitucionales que incorporan dos elementos capitales de la funcionalidad de las organizaciones: la libertad de empresa dentro de los límites del bien común y la capacidad del Estado para limitar tal libertad en lo referente a evitar y controlar el abuso de personas o empresas de su posición dominante en el mercado, estableciendo límites a la libertad económica o cuando así lo exijan el interés social, el ambiente y el patrimonio cultural de la Nación. A nivel internacional se adelanta un debate que coincide en la necesidad de establecer límites y regulaciones al funcionamiento del capitalismo (El Rincón Millennial, 2019).

El dispositivo social para minimizar estos riesgos morales lo constituye la fiscalización, entendida como el examen crítico de las operaciones de las organizaciones para comprobar el cumplimiento de las normativas vigentes. El Estado puede ordenar la práctica de la fiscalización en el sector privado para comprobar si las organizaciones cumplen con el ordenamiento

legal, verificando la objetividad y legalidad de sus informes y operaciones, es decir, si su actividad cumple principios esenciales de la gestión como la legalidad, la objetividad de la información, la diligencia administrativa y la eficiencia económica.

El Estado puede cumplir estas actividades de manera directa y, de hecho, así lo ejecuta mediante las actividades de supervisión o asignando funciones legales a agentes independientes de vigilancia. Cuando el Estado incorpora la fiscalización como mecanismo de control privado no lo hace en la perspectiva de establecer la privatización de la financiación de la actividad, lo hace bajo el presupuesto de proteger el orden social dentro del cual se encuentran los agentes económicos que participan de manera directa o indirecta de las organizaciones: el capital, los administradores, trabajadores, clientes, consumidores, prestamistas, proveedores, aseguradores económicos, otros inversionistas y acreedores, el Estado y la sociedad en su conjunto, todos los cuales son beneficiarios del bien común que desarrollan tales organizaciones.

Es en este punto donde se debe comprender la presencia de una función especial y destacada de los fiscalizadores privados, habilitados como fedatarios, dadores de fe pública, un concepto comprometido con el ordenamiento jurídico y no dentro de las lógicas generales de la regulación profesional. La fe pública se entiende como una presunción legal:

[un] "modo de razonamiento jurídico en virtud del cual, del establecimiento de un hecho se infiere otro hecho que no se demuestra. La presunción es legal cuando el legislador mismo infiere de un hecho establecido otro hecho del que no se aporta la prueba" (Enciclopedia Jurídica, s.f.a).

En el caso de los fiscalizadores privados, sus dictámenes y atestaciones incorporan fe pública y, por tanto, alcanzan el carácter de

prueba judicial en controversias en donde tales informes sean pertinentes. La fe pública es entonces un dispositivo fundamental del orden público económico instrumentado en parte por la administración de justicia. En este sentido, debe entenderse que "la justicia" se postula sobre hechos y ello determina la coherencia de la legislación mercantil en lo relativo a exigir fidedignidad informativa, antes que probabilidad; mientras que "la fe pública" ha estado ligada a la reglamentación de la profesión contable desde sus orígenes, el Estado encontró en las competencias de estos profesionales el terreno adecuado para cultivar este dispositivo de administración de justicia, estableciendo elementos de relación trascendental entre la información financiera como historia verificable de las actividades de los comerciantes, en el sentido amplio de la palabra, y la reducción del riesgo moral al ligar la objetividad de los informes a la legalidad de las acciones transaccionales, sentando las bases del significado profundo del término fidedignidad, resultado de la adición de cualidades de objetividad y legalidad.

Las teorías institucionales de la fiscalización privada se expresan a través de tres corrientes fundamentales: orden social, persona jurídica y control societario, todas las cuales comparten características establecidas en esta descripción general.

1.2.1 Teoría del orden social

En el campo de la fiscalización surge la teoría del orden social sobre un concepto desarrollado por las ciencias sociales que concibe el orden social como la conservación de la estructura social, es decir, la forma como se relacionan los individuos o, en otras palabras, la red de interacciones entre los individuos de una comunidad (Melon, 1971). El orden social actúa en la conservación de la estructura social y sus jerarquías, surgidas de los roles que tienen los individuos en una sociedad desigual; como también el mantenimiento de las normas y las instituciones aceptadas mediante el consenso y la conformidad social.

El alcance de la fiscalización en términos de su acción se expresa en asuntos sociales, específicamente en la función social de la actividad de construcción de confianza, ese patrimonio social indispensable para el desarrollo de las sociedades que tiene con este objetivo una relación directamente proporcional: a mayor confianza, mayor desarrollo.

La sociedad se mueve en un ámbito de cambio entre el orden y el caos, en una confrontación que metafóricamente se puede ilustrar entre lo apolíneo y lo dionisiaco, que representan en la mitología el orden, la línea, la organización, el primero, y el caos, la improvisación y el disfrute individual el segundo. Los dos elementos se complementan mutuamente, no hay orden sin conflicto, así se mueve la realidad social, sin entender el orden social como opuesto al cambio, es más bien la propensión a un cambio organizado, en lo posible, minimizando los conflictos.

En este escenario de orden social y disposición al cambio emerge el control social como estrategia determinante de su conservación, incorporando como dispositivos fundamentales la regulación y la fuerza, concebida esta última como monopolio del ejercicio de poder, centrado en el Estado. El dispositivo de control social que interesa en esta reflexión es relativo a la regulación, entendida como el conjunto de reglas coercitivas, vinculantes, que armonizan las relaciones sociales. Así, las relaciones sociales integran al menos tres componentes: personas o cosas que se relacionan y la sociedad en que tal relación tiene ocasión, con sus reglas, su cultura, sus costumbres y tradiciones. En este contexto se sitúa la comprensión de la intervención practicada por la vigilancia y la fiscalización que, por ser intervención, es control, dado que establece condicionamientos y límites a la acción social y, en el caso específico, a las acciones organizacionales.

La vigilancia como cuidado y supervisión de personas o cosas y la fiscalización integradas actúan de manera formal, es decir, sin alteraciones conflictuales, con una organización determinada por la estructura propia del orden social, cuyo objeto es responder a necesidades de los agentes sociales en el marco de sus libertades expresadas en derechos, en entornos de equilibrio, para impedir que los derechos de unos limiten o eliminen los que corresponden a otros. Para este propósito, vigilancia y fiscalización

actúan para proteger y promover la actividad organizacional en un balance entre autonomía funcional e integración racional al orden social, con la aspiración de que tales organizaciones alcancen legitimidad pública y comunitaria. El orden social es su origen y la prevención del riesgo social entendido como las consecuencias esperadas de decisiones actuales es su razón de ser.

El control social se entiende entonces como el conjunto de normas y regulaciones de tipo familiar, religioso, económico y político o de otro tipo, que son establecidas, explícita o implícitamente, por una sociedad para mantener el orden de las relaciones sociales entre los individuos y permitir el desarrollo de un nivel de vida organizado y controlado. El control social actúa de diferentes maneras, a través de prácticas formales o informales, de regulaciones socialmente aceptadas y también a través de la coacción social del individuo o de este sobre sí mismo. Pero no solo de regulaciones en términos jurídicos, también de las reglas de hacer social relacionadas con el control de la riqueza y su reproducción, como lo argumentara Séneca en su libro sobre la ira, en que trasciende la vigilancia sobre normas morales y jurídicas para actuar sobre decisiones humanas menos rigurosas.

Es esta visión administrativa de la vida mucho más importante que el modelo jurídico. Seneca no es un juez que tiene que castigar, sino un administrador de inventario. Es un administrador permanente de sí mismo, no un juez de su pasado. Él ve que todo se ha hecho correctamente siguiendo la regla, pero no la ley. No se trata de faltas reales por las cuales se reprocha a sí mismo, sino más bien de su falta de éxito. Sus errores son de estrategia, no de carácter moral. Quiere hacer ajustes entre lo que quería hacer y lo que había hecho y reactivar las reglas de conducta, no excavar su culpa. (Foucault, 2020, párr. 75).

La prevención de riesgos solo es posible mediante actividades de vigilancia y esta se efectúa sobre las operaciones de las organizaciones fiscalizadas; no existe posibilidad diferente. Esto se deriva de la misma definición de riesgo entendido como consecuencia de acciones actuales y constituye un efecto que algunos consideran paradoja, el futuro se controla desde el presente, un presente que, desde luego, está constituido por hechos.

El enfoque de orden social que fundamenta la fiscalización alcanza reconocimiento y legitimidad por una doble vía: de una parte, por la expresión regulativa del Estado, que la establece como norma válida, justa y eficaz para la conservación de la sociedad ordenada y, de otra parte, por el reconocimiento social que tantas veces ha sido expresado por el sector empresarial y la acción profesional. La legitimidad de la fiscalización, en síntesis, está anclada en el Estado y la sociedad.

El alcance de la fiscalización en términos de su acción se expresa en asuntos sociales, específicamente en la función social de la actividad de construcción de confianza, ese patrimonio social indispensable para el desarrollo de las sociedades que tiene con este objetivo una relación directamente proporcional: a mayor confianza, mayor desarrollo. Esta condición de la confianza, o mejor, de desconfianza social, constituye un elemento determinante de la condición de países en vía de desarrollo, dado que los niveles de confianza apenas alcanzan lazos relacionales cercanos, la familia, por ejemplo.

La confianza determina la característica esencial de la arquitectura empresarial de estos países, el predominio de las empresas unipersonales y sociedades de familia, constituyendo explicación sociológica de su carácter efímero, dado que una empresa solo dura una, dos o tres generaciones, cuando se van extinguiendo las relaciones cercanas. Las empresas longevas, determinantes en el desarrollo, son muy escasas precisamente por la carencia de confianza

en las relaciones sociales que terminan impactando los requerimientos de captación de recursos; solo unos pocos arriesgan sus ahorros en empresas de tipo anónimo, dada una larga historia de desconfianza generada por experiencias indeseables, surgidas de la ocurrencia de riesgos morales, por las *manitas largas* de administradores carentes de probidad. Arduo trabajo y compromiso se requiere para alcanzar el reconocimiento social de la función de creadores de confianza.

La vigilancia y la fiscalización del Estado sobre las relaciones sociales, a través de la regulación, se manifiesta de dos maneras fundamentales: la coerción y la persuasión; además, se hacen efectivas a través de estrategias, siendo algunas de estas la socialización, la prevención y la represión. La socialización consiste en propiciar el conocimiento de la existencia de las normas, su sentido y alcance; esta estrategia involucra la publicidad de su existencia y, desde luego, la influencia de grupos sociales constituidos por sujetos activos o pasivos de la regulación. La represión es un privilegio del poder, consiste en la aplicación de poder sancionatorio, la aplicación de castigo por la inobservancia de las normas; la prevención, por su parte, consiste en acciones que coadyuvan a evitar la violación de las normas mediante acciones de vigilancia, educación, intervención, información, monitorización y otras. Es el escenario propio de la fiscalización privada.

Las normas que integran los dispositivos de control social deben satisfacer unas características que resultan esenciales, por ello deben ser prescriptivas, generales, punitivas, relativas y legítimas. Las normas son prescriptivas porque obligan su cumplimiento por todos los integrantes del grupo social, sin excepciones; su pertenencia al grupo social se condiciona al cumplimiento de las normas. El carácter de generalidad se refiere al alcance de la norma sobre todos los individuos de la sociedad, con el mismo nivel y tipo de exigencia, lo cual excluye la autorregulación que solo tiene

espacio en el autocontrol que se encuentra en los márgenes del orden social. Así mismo, tales normas tienen el carácter de punitivas, es decir, determinan el establecimiento de castigos sobre su inobservancia; se conforman como relativas porque deben adaptarse a los cambios sociales y son legítimas por su reconocimiento por la sociedad y su establecimiento por órganos legítimos, las autoridades.

El control social (Pegoraro, 2014) se aplica a través de determinados medios que pueden ser informales o formales; los primeros se constituyen por coacciones personales derivadas de la pertenencia a subgrupos sociales como la familia, la religión, las organizaciones de masas, grupos de interés como asociaciones o de vínculo como las profesiones, todos los cuales ejercen presiones sobre los actos de los individuos para lograr su dirección al bien común.

Los medios formales del control social son los que se implementan a través de regulaciones, normatividades y estatutos orientados a evitar conductas no deseadas de los individuos con relación al bien común ligado al orden social y se aplican mediante procedimientos coactivos o persuasivos. Los procedimientos coactivos implican el establecimiento de sanciones por autoridades, mientras los persuasivos adelantan sus tareas de vigilancia y fiscalización coadyuvando al cumplimiento de las normas sociales sin poder sancionatorio, pero con empoderamiento legal a través de acciones sobre operaciones o eventos sociales transaccionales o autónomos y con obligaciones de reporte y denuncia cuando a ello haya lugar, para lo cual ha de actuar con total autonomía frente al agente social fiscalizado.

Este nivel de fiscalización que complementa las garantías de objetividad es jurídico, muy importante en el desarrollo de la profesión contable y su extensa historia de acción social por el reconocimiento. Desde los orígenes de la profesión en Colombia, en la creación de la figura del contador juramentado (República

de Colombia, 1931), el establecimiento inicial de funciones de fiscalización (República de Colombia, 1936), la regulación de transición constituida por el decreto legislativo en estado de excepción en la década de 1950 (República de Colombia, 1956), la emisión de la ley que incorporó parcialmente los desarrollos del decreto que la antecedió (República de Colombia, 1961), hasta el reglamento actual de la profesión (República de Colombia, 1990), esta ha estado atada al concepto de fe pública. Es decir, incorporada en la estructura social del orden público económico y su manifestación en la administración de justicia, dado que, a pesar de carecer de poder coactivo, incorpora acciones forenses en la construcción de pruebas y colabora con los órganos coactivos mediante sus acciones de reporte y denuncia, que le son connaturales históricamente, y no una simple manifestación de emergencias derivadas del afán de dar respuesta a exigencias surgidas de la implementación de normas derivadas de tratados internacionales referentes a lucha contra la corrupción, el lavado de activos y la financiación del terrorismo. Pero esta característica no se reduce al caso colombiano, es común a países en que prevalece el enfoque de fiscalización, una perspectiva internacional de control independiente de las organizaciones.

1.2.2 Teoría de la persona jurídica

La emergencia de las personas jurídicas no es muy reciente, tiene antecedentes medievales en el cristianismo con la organización de comunidades religiosas en que se creó la persona moral, una ficción que permitía representar a Dios en la Tierra como señor feudal, en esa clásica segmentación de los feudos cristianos en tierra de fieles, de donde estos derivaban sus productos, debiendo pagar sobre ellos diezmo y primicias, y la tierra de Dios, donde los mismos fieles trabajaron de manera gratuita para proveer la producción divina. Existen antecedentes más antiguos, pero no es objetivo de este texto reconstruir una historia sobre los orígenes de la persona jurídica.

La perspectiva o marco teórico que se asume es la correspondiente a las relaciones sociales (Herrera, 2000), entendidas como interacciones entre individuos que se realizan en un ámbito de protocolos o normas de relación, siendo determinantes para la construcción del sistema que termina estructurándose como conjunto organizado de relaciones sociales dentro de una determinada estructura social, caracterizada por la desigualdad y el establecimiento de jerarquías y roles de los individuos vinculados. Las relaciones sociales presentan dos grandes tipos constituidos a través de la historia, ya que las relaciones sociales tienen historia, a diferencia de los eventos que pueden conocerse al margen de consideraciones de tiempo y espacio.

Las primeras formas de relaciones sociales se conocen como tradicionales o de comunidad. Se constituyen por las interrelaciones normales de vida real y orgánica con relación a los individuos y en presencia de sus intereses con prevalencia del ejercicio de la voluntad esencial individual y lazos o vínculos de pertenencia o incorporación a un grupo social formal o informal. La relación es una proyección, producto o reflejo de los individuos en su consideración singular de individuos y eventos, reconducida a orientaciones de valores y normativas del individuo como agente social inmerso en una cultura.

En el surgimiento de la sociedad moderna, y muy especialmente en los siglos XVII y XVIII, emergen las relaciones sociales contractuales y asociativas, especial pero no exclusivamente de mercado, las cuales se entienden como la manifestación de voluntad arbitraria y de intereses expresados en objetivos instrumentalizados, relaciones contractuales y asociativas como relación propia de las formaciones sociales ideales y mecánicas. La sociedad moderna privilegia las relaciones asociativas sobre las relaciones comunitarias. La relación se estructura como expresión y efecto de la estructura social, de estatus-rol de una totalidad o de un sistema social, es conducida a datos estructurales, a la situación y a las instituciones, conformando

redes de relaciones objetivas de organización de procesos sociales y a través de la posición de los individuos, grupos, colectividades.

Es en la vigencia de las relaciones sociales contractuales y asociativas donde emergen desarrollos jurídicos lógicos, entre ellos la teoría de la ficción, uno de cuyos principales exponentes es Friedrich Karl von Savigny (1779-1861), que desarrolló la teoría del derecho patrimonial como opuesta al derecho de familia, partiendo del supuesto de que el individuo de la especie humana es igual a una persona ficticia, porque los dos son sujetos de derechos por estar dotados de libertad y voluntad. Según esta teoría, que constituye un tránsito del particularismo al universalismo jurídico, el derecho positivo puede negar, ampliar o modificar este principio, como de hecho sucede en la legislación civil, en la cual el legislador considera que esa persona ficticia tiene voluntad al considerar que la voluntad de la mayoría del órgano de dirección es la voluntad de la asociación, cumpliendo la premisa establecida de hombre = persona = sujeto de derechos.

En consecuencia, la persona jurídica se define como un individuo que tiene derechos y obligaciones y que existe no como persona física sino como institución creada por una o más personas físicas para cumplir un objetivo social, con o sin ánimo de lucro y pueden estructurarse como jurídicas individuales o jurídicas colectivas, sin tipificarse como persona física o natural. El derecho les atribuye y reconoce una personalidad jurídica propia, entendida como aptitud para ser sujeto activo de relaciones jurídicas. Las personas jurídicas son entes integrados por individuos o cosas, adscritas a una personalidad común a los que se les reconoce como diferente a la de las personas naturales que la integran y requieren administración y representación legal (Enciclopedia Jurídica, s.f.b).

Al parecer, el concepto de persona jurídica en el ordenamiento legal colombiano fue tomado del Código Civil de don

Andrés Bello, a su turno inspirado en el Código francés y en Friedrich Karl von Savigny, quien afirmó “que el derecho positivo puede crear artificialmente una personalidad jurídica”. Estos seres creados artificialmente son ficticios, pues no existen naturalmente de la misma manera que las personas físicas, sino sólo para fines jurídicos”. (Atehortúa, 2005, p. 52)

La existencia de la persona jurídica requiere el reconocimiento de una autoridad legítima, externa a los individuos que la constituyen y sin tal requerimiento no puede ocurrir. Así lo afirma Jaime Hernández citando a Ferrara:

(...) el reconocimiento produce precisamente la personalidad, concede la forma unitaria, imprime este sello jurídico a las organizaciones sociales, y éste es un efecto nuevo que antes no existía y que las partes eran por sí solas, impotentes para producir. Las personas jurídicas existen sólo en el derecho y por el derecho. Faltando el reconocimiento no hay más que colectividades de individuos” (Atehortúa, 2005, p. 51).

La existencia de las personas jurídicas constituye una concesión del Estado mediante prescripciones legales, es decir, mediante la ley se les reconocen derechos constitucionales, se les hace personeras de derechos y obligaciones; además, se incorporan en el marco del orden social, siendo en consecuencia sujetos del control social. Este fenómeno es ampliamente explicado en la teoría del orden social, según la cual el Estado puede ejercer potestades de vigilancia y fiscalización para garantizar la existencia del orden social. Por esta razón, la justificación de la función de la fiscalización privada como control persuasivo orientado al mantenimiento del orden social tiene plena integración a esta teoría de la fiscalización; se comprende entonces que la teoría del orden social es género y las teorías de las personas jurídicas y del control societario son especie.

Es indispensable incorporar en la teoría de las personas jurídicas en el ámbito de vigilancia y fiscalización, la emergencia de algunos fenómenos que no son nuevos en el historial humano pero han tomado gran dinámica en la sociedad contemporánea; tal es el caso de la corrupción y especialmente los denominados delitos económicos organizados (Pegoraro, 2014). Tradicionalmente el derecho, y en especial el derecho penal, se ha encargado de la investigación y control de conductas dolosas de personas desequilibradas con relación al orden social, estableciendo castigos orientados a lograr la docilidad y sumisión del cuerpo para que tales sujetos no reincidan y se integren a la armonía social.

La emergencia de las personas jurídicas como desarrollo de las relaciones sociales trajo consigo un importante desplazamiento en la comisión de delitos relacionados con el patrimonio, conocidos eufemísticamente como delitos de cuello blanco. Este desplazamiento es, de una parte, social, dado que los criminales ya no son desadaptados adscritos a sectores populares, ahora son prominentes integrantes de clases o grupos privilegiados, y de otro lado, la pérdida de la comisión del delito como acto temerario individual o colectivo para realizarse a partir de personas derivadas de las relaciones asociativas institucionalizadas, la utilización de personas jurídicas para la comisión de delitos, ahora sobre la base del abuso de posibilidades formales y estructurales, o lo que es lo mismo, a través de instrumentos económicos. Son delitos que se cometen en el interior de personas jurídicas o por interposición de estas.

Los delitos económicos (Olaeta & Comba, 2016); (Barroso, 2015), han tenido efectos perversos y significativos sobre el orden social, incluso han alcanzado niveles de reconocimiento social, algún tipo de legitimidad derivada de la aceptación social, en muchas oportunidades promovida por los medios masivos de comunicación, constituyéndose así

Es indispensable incorporar en la teoría de las personas jurídicas en el ámbito de vigilancia y fiscalización, la emergencia de algunos fenómenos que no son nuevos en el historial humano pero han tomado gran dinámica en la sociedad contemporánea; tal es el caso de la corrupción y especialmente los denominados delitos económicos organizados ... Tradicionalmente el derecho, y en especial el derecho penal, se ha encargado de la investigación y control de conductas dolosas de personas desequilibradas con relación al orden social, estableciendo castigos orientados a lograr la docilidad y sumisión del cuerpo para que tales sujetos no reincidan y se integren a la armonía social.

un contexto de criminogenia en donde pierde influencia el concepto de probidad y la gana la cultura del “vivo”, la sociedad de la emergencia, una concepción orientada al enriquecimiento rápido, ligada como pilar de la corrupción, junto al familismo amoral, la corporatocracia y la democracia de mercado.

Es tal la influencia de los delitos económicos organizados, que ha dado lugar a estrategias en su contra por parte de los Estados y asociaciones entre ellos. Citar ejemplos en Colombia es un ejercicio extenso: Reficar, Navelena, Odebrech, Inverbolsa, Afin comisionista de bolsa, Banco Andino, Banco de la República, Banco del Estado, Banco Pacífico, Banco Selfin S.A., Banco Uconal, Bancoop, Cáceres y Ferro, Banco Agrario, Cementos Boyacá, Cemex, Colsanitas, Concasa-Banco Cafetero, Construcciones Catania, Fondo Grancolombiano-Fondo Bolivariano, Fibratolima, Grupo Aval, Grupo Lloreda, Interbolsa, Invercolsa, Malterías de Colombia y un largo etcétera.

Los delitos económicos ponen en peligro el orden social y constituyen acciones viciadas de las relaciones sociales, generando tal nivel de riesgo social que presionó la formalización de tratados internacionales como el Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI) o la Financial Action Task Force (FATF) para adelantar acciones coordinadas contra el blanqueo de activos y la financiación del terrorismo, mediante acciones de los Estados guiadas por los siguientes propósitos:

- Implementar las convenciones relevantes a su respectiva legislación.
- Condenar el blanqueo de capitales y ofrecer herramientas legales a las autoridades para la confiscación de los ingresos producidos por el lavado de dinero.
- Implementar políticas para los usuarios de los bancos (Ej.: verificación de la identidad personal). Guardar un registro de las transacciones sospechosas de instituciones financieras, de negocios y no financieras.

- Establecer una unidad de inteligencia financiera, que reciba y procese los reportes de transacciones sospechas o dudosas.
- Cooperar con la comunidad internacional investigando y facilitando la prosecución del blanqueo de capitales. (Grupo de Acción Financiera internacional, 2012).

La unidad de inteligencia financiera propuesta se constituyó en Colombia con la creación de la Unidad de Investigación de Activos Financieros, UIAF, mediante Decreto 1964 de 1998 y confirmada por la Ley 526 de 1999, encargándola de los propósitos de GAFI, la implementación de las cuarenta y nueve reglas de acción y la implementación de normas legales que tocan directamente con el ejercicio de la revisoría fiscal que debe vigilar la efectividad de sistemas de control de riesgos de lavado de activos y financiación del terrorismo en las operaciones de personas jurídicas, así como las obligaciones de reporte de operaciones sospechosas de lavado de activos (Ley 1762 de 2015) y de denuncia de conductas sospechosas de constituir delitos contra la administración pública, el patrimonio económico y el orden económico y social (Ley 1778 de 2016) que, junto con diversas normas anticorrupción, determinan y amplían el campo de acción de los revisores fiscales. Son normas que insisten en el control de operaciones que no es posible cumplir con normas de evaluación de informes.

Es amplia la influencia del enfoque de relaciones sociales en el ejercicio de la vigilancia y la práctica de la fiscalización con relación a las personas jurídicas sobre la base de las relaciones asociativas. Quedan preocupaciones que han de ser objeto de análisis y desarrollos legislativos, como el desequilibrio funcional derivado de la inexistencia de normas de protección del denunciante en el cumplimiento de esta riesgosa función.

1.2.3 Teoría del control societario

Esta teoría también se deriva de la teoría macro del orden social y se puede considerar

además subordinada de la teoría de la persona jurídica; de hecho, las sociedades son personas jurídicas y todas las afirmaciones expuestas en las teorías del orden social y de las relaciones sociales le son propias. El campo de las sociedades es más restringido, se constituyen solo por personas naturales o jurídicas, pero no de cosas, como en el caso de algunas modalidades de persona jurídica.

El término control societario debe ser aclarado en este contexto, dado que puede entenderse como el dominio, ejercicio de poder, de unas sociedades por otras como consecuencia de la dimensión de la propiedad, dando origen a normas sobre grupos o conglomerados; también puede darse control sobre las decisiones administrativas por contratos de administración o fiducias que determinan ese dominio. La referencia a control societario, en el contexto de este texto, se refiere a la acción del Estado sobre las actividades de las sociedades de tipo mercantil y que puede extenderse al ámbito de las sociedades civiles.

Las normas que regulan las relaciones sociales de estos entes se desarrollan en la legislación civil, pero por su dinámica determinada por el cambio permanente se ha considerado a nivel global la necesidad de una regulación más dinámica y flexible, el derecho mercantil. No debe olvidarse una característica del derecho civil de ser poco cambiante, el colombiano se emitió a finales del siglo XIX y solo ha sido objeto de modificaciones poco trascendentes. Sin embargo, la legislación mercantil colombiana no ha sido tan dinámica y flexible como se ha esperado.

El sistema jurídico de las sociedades mercantiles tiene base constitucional en el artículo 333 de la Constitución política en el cual se establece la libertad de empresa, pero no con un carácter absoluto, dado que deben actuar dentro del marco del bien común, respetando los derechos fundamentales de los ciudadanos y la consecuente limitación de esta libertad, determinando la necesidad de una acción estatal

que limite las actividades societarias mediante órganos administrativos y judiciales.

La legislación mercantil en Colombia, antes Nueva Granada, se inicia con la vigencia del Código de Comercio español emitido por Fernando VII en ejercicio de un dudoso poder real determinado por la ocupación francesa, incorpora en el Título II, aquello relativo a las compañías mercantiles (artículos 264 a 358), el cual está influido sustancialmente por el constitucionalismo francés y adaptado a los lineamientos del Código francés de 1807 que en su Título IX reglamenta las sociedades, sustituyendo la libertad de comercio por el sistema de autorizaciones estatales. En la norma francesa se prescribe una estricta vigilancia de las sociedades en general y de las sociedades por acciones en particular, debido a que estas podían constituir una trampa a la credibilidad de los ciudadanos, que puede dar lugar a una cantidad significativa de fraudes, alterar la funcionalidad del crédito y poner en riesgo el orden social.

La concepción que le da trasfondo a la anterior prescripción se refiere a una acción de vigilancia sobre las actividades de las sociedades mercantiles mediante la acción de supervisión del Estado, complementada por la acción preventiva de vigilancia privada a través del comisario. Esta concepción aparece claramente desarrollada en el Código de Comercio colombiano de 1869, en el que se determina que estas acciones de vigilancia se realizan por el comisario, la junta de vigilancia y el derecho de inspección.

El comisario es un vigilante de las operaciones sociales, con deber de denuncia de las infracciones de los estatutos, pagado por la sociedad vigilada, no como un órgano sino como un cargo cuyas funciones son determinadas por el Estado. La junta de vigilancia se establece para las sociedades en comandita por acciones, integrada por accionistas designados por la

Las fundamentaciones teóricas establecen que la vigilancia no es evaluación y, por tanto, no es auditoría. Se trata de una expresión de vigilancia y fiscalización, con características especiales, un control de fiscalización como consecuencia de su estructura de integralidad en el tiempo y en el espacio.

asamblea, con funciones de examen sobre la legalidad, inspección de libros de contabilidad y vigilancia de las actividades gerenciales. El derecho de inspección se establece para las sociedades anónimas y colectivas en las que no existiera junta de vigilancia, conformando entonces una doble instancia de la misma, una por funcionarios estatales y otra por parte de los mismos asociados.

Los procesos de vigilancia vigentes se establecieron de origen con esa concepción de doble instancia a partir de 1931 y, finalmente, en el Código de Comercio de 1971. De una parte, la vigilancia estatal ejercida por las superintendencias y de otra, la privada, a través de la revisoría fiscal. En términos precisos, las superintendencias actúan para prevenir hechos irregulares relacionados con abusos de los órganos de dirección, administración o fiscalización, que impliquen desconocimiento de los derechos de los asociados o violación grave o reiterada de las normas legales o estatutarias; suministro al público, a la Superintendencia o a cualquier organismo estatal, de información que no se ajuste a la realidad; no llevar contabilidad de acuerdo con lo establecido en la legislación; realización de operaciones no comprendidas en su objeto social o de actos contrarios a los estatutos o a las normas aplicables según el tipo societario y omisión de instrucciones o resoluciones impartidas por la superintendencia. (Parias, 2001, pp. 96-97).

Por su parte, los revisores fiscales asumen funciones de vigilancia sobre: objetividad y legalidad de los sistemas de información, legalidad de las operaciones del ente fiscalizado, eficacia de los sistemas de control interno, incluidos los sistemas de administración de riesgos sobre delitos económicos organizados, eficiencia y lealtad de los administradores; es decir, vigilancia integral de las organizaciones en que tiene prevalencia la fiscalización de operaciones, función imposible de cumplir con métodos de evaluación de informes financieros de propósito general.

Tabla 1. Tradiciones de evaluación y control independiente de organizaciones.

Características	Evolución de los negocios			Institucionales		
	Auditoría financiera	Aseguramiento	Auditoría estatutaria	Orden social	Personas jurídicas	Control societario
Origen	Protección del capital	Atracción de inversiones	Adaptación institucional	Control social	Relación social	Cohesión societaria
Misión crítica	Confianza informacional	Dinámica financiera	Interés público	Bien común	Bien común	Interés público
Legitimidad	Voluntad de propietarios	Mercado de capitales	Estado y mercado	Sociedad y Estado	Estado y sociedad	Estado y Sociedad
Alcance	Interés de propietario	Interés de gestores	Sociedad mercado	Jurídico-social	Jurídico-social	Jurídico-mercantil
Dispositivo social	Autorregulación profesional	Gobernanza	Gobernanza intervenida	Regulación	Regulación	Regulación
Dispositivo técnico	Verificación	Aseguramiento	Aseguramiento	Fiscalización	Fiscalización	Fiscalización
Función	Evaluación	Evaluación	Evaluación	Vigilancia	Vigilancia	Vigilancia
Autonomía	Contractual	Contractual	Contractual	Independencia	Independencia	Independencia
Objeto de acción	Informes periódicos	Informes periódicos	Informes periódicos	Operaciones	Operaciones	Operaciones
Tecnologías aplicables	Verificación de afirmaciones	Análisis textual	Análisis textual	Análisis de datos Análisis lógico	Análisis de datos Análisis lógico	Análisis de datos Análisis lógico

Fuente: elaboración propia.

2. CARACTERIZACIÓN DE LA REVISORÍA FISCAL COMO FISCALIZACIÓN

Esta sección se ocupa de la caracterización de la vigilancia y su desarrollo técnico constituido por la fiscalización, incorporando su función y responsabilidad social comprometida con el orden social, y una descripción de su acción como constructora de confianza pública, el patrimonio social determinante del desarrollo; más allá del crecimiento económico, se procede a caracterizar a la fiscalización en el escenario teórico y legal. Las fundamentaciones teóricas establecen que la vigilancia no es evaluación y, por tanto, no es auditoría. Se trata de una expresión de vigilancia y fiscalización, con características especiales, un control de

fiscalización como consecuencia de su estructura de integralidad en el tiempo y en el espacio.

El enfoque de control institucional de organizaciones encuentra en el medio colombiano su expresión en la revisoría fiscal, la cual incorpora importantes desarrollos conceptuales; uno de estos se refiere al concepto de organización (Franco-Ruiz, 2012b, pp. 155-161), un desarrollo contemporáneo que supera la idea de empresa, tradicional en la cultura anglosajona, y que ha sido objeto de una redefinición que supera las teorías tradicionales. Para los anglosajones, la empresa es una estructura rígida, ordenada y homogénea que funciona de acuerdo con intencionalidades determinadas por la alta gerencia, la cual se identifica con los intereses del capital; es una estructura en que interactúan armónicamente recursos físicos, financieros y humanos para lograr unos objetivos

determinados, en general circunscritos a la obtención de la máxima ganancia.

En el trabajo de reconceptualización, este es un concepto de organización descontextualizado de la realidad social, originado en la instauración del respeto a la dignidad humana, el cual reconoce la capacidad de discernimiento y la acción motivada por los propios intereses. El carácter esencial del capital para fijar los objetivos organizacionales cede su exclusividad a todos los agentes sociales que interactúan en la organización: inversionistas estratégicos, inversionistas rentistas, administradores, trabajadores, clientes, consumidores, prestamistas, proveedores, acreedores, Estado, aseguradores, competencia y comunidad; cada uno de los cuales tiene sus propios intereses y define sus estrategias de ejercicio de poder.

La revisoría fiscal tiene origen y se sustenta en el control de fiscalización, puesto que lleva a cabo un examen integrado e integral de los objetos materia de vigilancia; no se detiene en la detección de errores e irregularidades, sino que, por el contrario, los denuncia y propone su corrección, para identificar además a sus responsables. Por esta razón, el ejercicio de la revisoría fiscal requiere la aplicación de una fiscalización integral y permanente en la organización sobre los componentes organizacionales, que son la estrategia, la gestión y los resultados; esto, a partir de un plan de fiscalización donde se predeterminan los objetivos, metodologías, técnicas e instrumentos por aplicar con determinación cronológica y documentación pertinente de sus acciones.

En consecuencia:

(...) el contador público debe considerar y estudiar al usuario de sus servicios como ente económico separado que es, relacionarlo con las circunstancias particulares de su actividad, sean estas internas o externas, con el fin de aplicar en cada caso las técnicas y métodos

más adecuados para el tipo de ente económico y la clase de trabajo que se le ha encomendado [...]. (Ley 43 de 1990, art. 37)

Los cambios en la revisoría fiscal no son de comprensión de sentido, ni de fundamento teórico, se refieren al desarrollo tecnológico, a la construcción de artefactos contemporáneos que incorporen los avances de la ciencia y la tecnología, los desarrollos propios de la Cuarta Revolución Industrial, que den efectividad a los objetivos propios de la naturaleza de la vigilancia y modernicen los procesos de fiscalización, y en esta perspectiva hay grandes avances y disponibilidades para mayores desarrollos.

Las reformas de una práctica profesional deben plantearse en términos de aspectos generales que pueden estar referidos a definición, requisitos generales de ejercicio, derechos y deberes de los revisores fiscales, todas las cuales corresponden al ambiente general de actuación, un conjunto de normatividad que debe tener adecuados niveles de permanencia. En forma alguna puede orientarse una reforma a los instrumentos de trabajo, estos tienen alta provisionalidad, como lo determinó la redacción de la Ley 43 de 1990 que así lo estableció, obligando la aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados y normas de auditoría de general aceptación que hoy resultan impertinentes al ejercicio profesional.

Pretender una reforma de la vigilancia de las organizaciones a través de la fiscalización, cambiando los instrumentos de trabajo, para adoptar algunos en uso en los enfoques de evolución de los negocios, permutándolos por las técnicas de la auditoría, el aseguramiento e incluso la auditoría legal, no es un buen camino al progreso del conocimiento y la tecnología. Una reforma no se puede sustentar en el hacer, debe estructurarse en el saber. Insistir en este camino es un proceso equivocado, no permite el desarrollo del conocimiento y la tecnología, sometiéndola a un conjunto de

operadores de normas sin posibilidad de dar camino al cultivo y aplicación de la inteligencia.

Con la pretensión de adecuar la fiscalización a la auditoría o el aseguramiento se concurre a unas condiciones de confusión en el marco de discusiones sobre el ejercicio profesional, en un área específica, el control y evaluación independiente de las organizaciones. Esas pretensiones se originan en algunos fenómenos de disonancia cognitiva, un término que explica cómo

(...) las personas tenemos una fuerte necesidad de asegurar que nuestras creencias internas, actitudes y conductas son coherentes entre sí. Cuando el ser humano percibe una incoherencia entre sus creencias y su comportamiento se esfuerza en evitar este conflicto para que no le arrastre a la falta de armonía interior. (Castro, 2020)

Cuando concurren diversas tradiciones, teorías o creencias sobre un hacer específico se generan tensiones y ansiedades que el sujeto trata de minimizar mediante auto-explicaciones para eliminar angustias, generando algún nivel de autocomplacencia que a veces resulta ser una emergencia de autoengaño. Son múltiples las acciones que minimizan las tensiones y angustias, entre ellas se pueden enumerar argumentos como: "siempre se ha hecho así", "son las tendencias globales", "es una práctica normal de las comunidades", y en un sentido más sofisticado se apela a construir sinonimias ("razonabilidad y fidedignidad son lo mismo", "fiscalización y auditoría son una misma práctica"), o analogías (revisoría fiscal es auditoría estatutaria), pretendiendo eliminar las tensiones con este tipo de analgésicos.

Estas son prácticas rudimentarias que pretenden eliminar las angustias individuales y solo aportan equilibrios mentales internos que terminan siendo falsas explicaciones, autoengaño, cuando no estrategias del anti-intelectualismo en su función de frenar la producción de conocimiento. El

tratamiento de las disonancias cognitivas debe recorrer un camino diferente, la senda crítica que permite el conocimiento profundo de los asuntos en conflicto para examinar objetivamente si pensamientos vecinos tienen relaciones de identidad o si, por el contrario, existen líneas de argumentación y práctica diversas que explican y justifican las decisiones humanas. Si así se hace, si se reforma por adopción, se cumple la sentencia de Schopenhauer: "son aquellos que son totalmente incapaces de tener opiniones propias y un juicio propio, que no son más que el mero eco de opiniones ajenas".

El verdadero camino es la construcción teórica, el entendimiento de que la transformación de un saber práctico en un saber teórico, campo brillante de la epistemología, enriquece el conocimiento, como queda verificado en la construcción de una teoría de la fiscalización anclada en el control y las relaciones sociales, aquí expresada.

REFERENCIAS

- Atehortúa, J. (2005). Dimensión institucional de la persona jurídica en el derecho colombiano. *Revista de Derecho Privado*(8), 47-91. Obtenido de <https://revistas.ueexternado.edu.co/index.php/derpri/article/download/606/571/>
- Barrantes, A. (2000). La armonización contable y de la auditoría en la Unión Europea. *Innovar*(15), 22-40. Obtenido de <http://bdigital.unal.edu.co/26555/1/24162-84591-1-PB.pdf>
- Barroso, J. (2015). Delitos económicos desde la perspectiva criminológica. (I. d. Puebla, Ed.) *Revista del Instituto de Ciencias Jurídicas de Puebla*, IX(35), 95-122. Obtenido de <http://revistaius.com/index.php/ius/article/download/113/108>
- Bermúdez, H. (2000). *Esbozo de la auditoría estatutaria y el control interno en las organizaciones privadas*. Bogotá.: Pontificia Universidad Javeriana. Obtenido de <https://>

- www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/ensayos/marconesrf.doc
- Betancur, L. (2012). El riesgo moral en la revisoría fiscal. *Criterio Libre*, 12(20), 247-275. doi:<https://doi.org/10.18041/1900-0642/criteriolibre.2014v12n20.240>
- Brown, G. (1979). Cambios en los objetivos y en las técnicas de auditoría. En M. Chatfield, *Estudios contemporáneos sobre la evolución del pensamiento contable*, 207-220. México D.F.: ECASA.
- Castro, S. (18 de febrero de 2020). *Disonancia Cognitiva*. Obtenido de Instituto Europeo de Psicología Positiva: <https://www.iepp.es/disonancia-cognitiva/>
- Coase, R. (1994). *La empresa, el mercado y la ley*. Madrid: Alianza economía.
- Edwards, J. D. (1979). Los antecedentes de la contaduría pública norteamericana. En M. Chatfield, *Estudios contemporáneos de la evolución del pensamiento contable*, 171-196. México D.F.: ECASA.
- El Rincón Millennial (16 de mayo de 2019). *Debate entre Zizek y Peterson - Completo*. Obtenido de <https://www.youtube.com/watch?v=Vhh4H6pzaqY>
- Enciclopedia Jurídica (s.f.a). *Presunción*. Obtenido de <http://www.encyclopediia-juridica.com/d/presunci%C3%B3n/presunci%C3%B3n.htm>
- Enciclopedia Jurídica (s.f.b). *Persona Jurídica*. Obtenido de <http://www.encyclopediia-juridica.com/d/persona-jur%C3%ADdica/persona-jur%C3%ADdica.htm>
- Foucault, M. (23 de mayo de 2020). *Las tecnologías del ser*. Obtenido de Bloghemia: <https://www.bloghemia.com/2020/05/las-tecnologias-del-ser-por-michel.html?fbclid=IwAR2sO1DjDGnOqCR9LxMply4m5DvefbQyz2Kb0ifNok9FHL0DwFoYcFCQE>
- Franco, I., y Gómez, M. (2017). Hacia una arqueología de la auditoría y el aseguramiento: fuentes históricas y teóricas. *Contaduría Universidad de Antioquia*(71), 51-83. Obtenido de <https://revistas.udea.edu.co/index.php/cont/article/view/332819>
- Franco-Ruiz, R. (2012a). Teoría del Régimen Internacional. *Lumina*(13), 8-29. Obtenido de <https://revistasum.umanizales.edu.co/ojs/index.php/Lumina/article/view/679/810>
- Franco-Ruiz, R. (2012b). *Fiscalización estratégica de arquitectura organizacional*. Bogotá: Universidad Libre.
- Franco-Ruiz, R. (2013). *Réquiem por la confianza*. Pereira: Investigar Editores.
- Franco-Ruiz, R. (2016). Sociodicea contable en evolución: del saber estratégico a la crisis de representación. *Revista Científica General José María Cordova*, 14(18), 267-305. doi: <https://doi.org/10.21830/19006586.53>
- Friedman, M. (1962). *Capitalismo y libertad*. Chicago: University of Chicago Press.
- Galassi, J. (2008). Una discusión en torno a la verdad en ciencias y humanidades. *ALPHA*(26), 217-232. doi: <http://dx.doi.org/10.4067/S0718-22012008000100014>
- Grupo de Acción Financiera Internacional (2012). *Mandato del Grupo de Acción Financiera Internacional*. Washington, D.C.: Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI). Obtenido de https://www.cnbv.gob.mx/PrevencionDelavadoDeDinero/Documents/Mandato_GAFI_2012-2020%20ESP%20versión%20final%20mayo11.pdf
- Habermas, J. (1993). *Teoría de la acción comunicativa: complementos y estudios previos*. México: REI.
- Herrera, M. (2000). La relación social como categoría de las ciencias sociales. *REIS Revista española de investigaciones sociológicas*(90), 37-77. Obtenido de <https://www.redalyc.org/pdf/997/99717877002.pdf>
- Jeppesen, K., & Liemp, D. (2016). El valor razonable y la conexión perdida entre contabilidad y auditoría. *Revista Científica General José*

- María Cordoba*, 13(16), 135-171. Obtenido de <https://www.revistaesmicgimc.com/index.php/esmic/article/view/35/452>
- Karataev, E. a. (1962). *Historia de las doctrinas económicas*. México D.F.: Grijalbo.
- Mandeville, B. (2002). *La fábula de las abejas*. México: Fondo de Cultura Económica.
- Melon, S. (1971). Sobre la sociología de Emilio Durkheim. *Revista de la Facultad de Filosofía y Letras*(21), 207-304. Obtenido de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=865782>
- Nepomuceno, V. (2020). *A contabilidade como instrumento de entronização do capitalismo contemporâneo*. Uberlandia: Repositorio Universidad de Uberlandia.
- OCDE (2016). *Principios de gobierno corporativo de la OCDE y del G-20*. París: OCDE.
- Olaeta, H., & Comba, A. (2016). Algunas reflexiones sobre los delitos económicos en Argentina. En H. Olaeta, *Delincuencia económica organizada*, 51-67. Quilmes: Universidad Nacional de Quilmes.
- Parías, A. (2001). *Funciones Jurisdiccionales de la Superintendencia de Sociedades en el Derecho comercial*. Bogotá: Pontificia Universidad Javeriana. Obtenido de <https://www.javeriana.edu.co/biblos/tesis/derecho/dere4/Tesis-08.pdf>
- Pegoraro, J. (2014). El control y el orden social. La funcionalidad de la desigualdad social y de las ilegalidades. *Voces en el fenix*(34), 6-17. Obtenido de <https://www.vocesenelfenix.com/content/el-control-y-el-orden-social-la-funcionalidad-de-la-desigualdad-social-y-de-las-ilegalidades>
- República de Colombia (8 de mayo de 1931). Ley 58 de 1931. *Diario Oficial* 21684. Bogotá, Colombia.
- República de Colombia (3 de enero de 1936). Ley 73 de 1935. *Diario Oficial* 23075. Bogotá, Colombia.
- República de Colombia (25 de octubre de 1956). Decreto 2373 de 1956. *Diario Oficial* 29154. Bogotá, Colombia.
- República de Colombia (3 de febrero de 1961). Ley 145 de 1960. *Diario Oficial* 30433. Bogotá, Colombia.
- República de Colombia (13 de diciembre de 1990). Ley 43 de 1990. *Diario Oficial* 39602. Bogotá, Colombia.
- Smith, A. (2011). *La riqueza de las naciones*. Madrid: Alianza.
- Uriarte, J. (16 de junio de 2019). *Características*. Obtenido de 10 características del mercantilismo: <https://www.caracteristicas.co/mercantilismo/>
- Webdianoia.(s.f.) *Webdianoia*. Obtenido de *Historia de la Filosofía*: <https://www.webdianoia.com/glosario/display.php?action=view&id=96>
- Zeff, S. (1979). Digresiones sobre los avances de la contabilidad en relación con los cambios en los niveles de precios en los Estados Unidos. En M. Chatfield, *Estudios contemporáneos sobre la evolución del pensamiento contable*, 375-398. México D.F.: ECASA.