

Viabilidad de los procedimientos de auditoría tradicional para auditar información contable socio-ambiental

Norma B Geba, normageba@econo.unlp.edu.ar (*)

Mónica P. Sebastián, mpatriciasebastian@gmail.com(*,**)

Docentes de:

(*)Universidad Nacional de La Plata- Facultad de Ciencias Económicas-

()Universidad de Buenos Aires - Facultad de Ciencias Económicas.**

Palabras Claves: -Auditoría General Contable- Auditoría Integral de información Contable - Auditoría Contable de los Informes Socio-ambientales - Método de Auditoría de la Información Contable - Procedimientos de Auditoría – Sensores

RESUMEN

En la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de La Plata, y en el marco de sucesivos proyectos acreditados en el ámbito de esa Universidad, se han realizado desarrollos dentro del Marco Teórico de la Disciplina Contable.

Se considera que dicho Marco Teórico está integrado por elementos abstractos, interdependientes y solidarios entre sí. Entre ellos, la Auditoría como elemento que mejor permite hacer cumplir el requisito de verificabilidad del conocimiento que emana de la disciplina contable.

Sistemáticamente, ante la apertura del contenido figurativo del término Contabilidad, se avanza en forma consistente para la apertura del término complejo Auditoría General Contable como abarcadora de las Auditorías Contables Integrales de la Información, de la Gestión, u Operativa, y otras Auditorías contables probables. La apertura de tales términos significó la consideración de la Auditoría de los Informes Contables Socio-ambientales y de la Auditoría de la Gestión Socio-ambiental, cuando tales gestiones impactan significativamente en la primera.

Posteriormente, se determinó la factibilidad, en sentido genérico, de la aplicación del método de auditoría de información contable tradicional, para realizar la auditoría de la Información Contable Socio-ambiental.

Cabe consignar que de la aplicación del método, el auditor concluye con la emisión de un informe que contiene su opinión o la abstención, para el caso en que las evidencias no pueden ser reunidas, y que la materia auditada se compara con sensores previamente establecidos.

En el presente trabajo se pretende determinar la viabilidad de aplicación de particulares procedimientos de auditoría, contenidos en el citado método tradicional, para auditar la información contable socio-ambiental.

Teniendo en cuenta lo antedicho, es necesario determinar los sensores que el auditor debe considerar a la hora de evaluar la información contable emanada de la especialidad, o rama, socio-ambiental.

Este desarrollo se realiza en el Instituto de Investigaciones y Estudios Contables, Facultad de Ciencias Económicas (UNLP), Argentina, dentro del marco del Programa de Modernización tecnológica, Contrato de Préstamo BID 1728/OC-AR, Tipo: PICT 2004, Proyecto: "Análisis e Integración de los Elementos del discurso contable en sus enfoques Económico - financiero y social"

Viabilidad de los procedimientos de auditoría tradicional para auditar información contable socio-ambiental

**Norma B Geba, normageba@econo.unlp.edu.ar
Mónica P. Sebastián, mpatriciasebastian@gmail.com**

INDICE

- I. ANTECEDENTES
- II. OBJETIVO
- III. DESARROLLO
- IV. CONCLUSIONES
- V. CITAS BIBLIOGRÁFICAS

I. ANTECEDENTES

A los efectos de respetar los lineamientos de investigación planteados en sucesivos Proyectos acreditados¹, se seleccionan los siguientes desarrollos sistemáticos respecto de *Auditoría Contable* realizados por un equipo de investigadores de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de La Plata:

- *Julio 2003 - Norma B. Geba, Mónica P. Sebastián "La auditoría de la información en la teoría general del conocimiento contable".*

En este trabajo, y luego de analizar las "características del conocimiento de las ciencias fácticas para posicionar la labor de auditoría de la Información en la contabilidad", se infiere respecto de la verificación del conocimiento que:

"1. La verificación hace a la esencia del conocimiento dado que si así no fuera dicho conocimiento no podría decirse que es un conocimiento objetivo, para ello en la disciplina contable y formando parte de los elementos del discurso contable se encuentra la labor de Auditoría de la Información.

2. La misma realizada por profesionales independientes en su calidad de Auditor, permite brindar a la comunidad el grado de certeza alcanzado por las expresiones o afirmaciones contenidas en los Estados Contables".

Como el desarrollo y análisis realizados permiten confirmar la hipótesis de trabajo, se considera que la labor de Auditoría "permite cumplir con la característica de verificabilidad

¹ Se hace referencia a: Proyecto de investigación N° 11/E062 acreditado ante la Universidad Nacional de La Plata: "Contabilidad Patrimonial y Social en el Marco de una Teoría General Contable", desde 01- 01-2001 al 31-12-2003. Proyecto de Investigación 11/E073 acreditado ante la Universidad Nacional de La Plata: "Análisis e Integración de los Elementos del Discurso Contable en sus Enfoques Económico-Financiero y Social". Desde 1-1-2004 al 31-12-2006. Proyecto de Investigación Plurianual PIP N°150/98 del CONICET, aprobado por Resolución D N° 1854/98 del Consejo Nacional de Investigaciones Científicas y Técnicas (CONICET): "Balance Social para Organizaciones sin fines de lucro y para empresas lucrativas". Años 2002 al 2004. Proyecto de Investigación Científico y Tecnológico PICT 2004 N° 25.496. Cofinanciado por el Fondo para la Investigación Científica y Tecnológica (FONCyT) de la Agencia Nacional de Promoción Científica y Tecnológica: "Análisis e integración de los elementos del discurso contables en sus enfoques económico financiero y social", Res. 315/05. Desde el 1-9-06 al 1-9-09.

del conocimiento contable”. Interpretando que la misma forma parte del universo contable y por ende a ser desarrollado orgánicamente en la Teoría General del Conocimiento Contable.

Con tales inferencias y ante los avances del equipo de investigación respecto de la contabilidad como disciplina científica y de la especialidad o rama social, ahora denominada Socio-ambiental, paralelamente se investiga y realizan desarrollos respecto de auditoría contable como elemento de sus especialidades.

- *Diciembre 2003 - “La Especialidad Social Contable y las Normas Contables Profesionales”. Norma Beatriz Geba y Mónica Patricia Sebastián:*

En éste se escribe que se considera conveniente trasladar los resultados de investigaciones realizadas para su desarrollo práctico de manera tal que permita cumplir la siguiente cadena lógica:

“Disciplina Contable (doctrina -conocimiento científico)⇒**Tecnología Contable** (reglas tecnológicas - Normas Contables) ⇒ **Técnica Contable** (práctica contable - praxis)”...

Además, se resalta la necesidad de que los organismos emisores de normas contemplen la posibilidad de aplicación de los conocimientos resultantes del desarrollo de la Contabilidad Social, o Socio-ambiental. “La misma hará posible obtener Informes Contables Sociales, que al respetar las características esenciales de los tradicionales, cumplan con el requisito de credibilidad.

Para contribuir a... tal cumplimiento, se pretende ubicar a las posibles Auditorías de las especialidades Patrimonial y Social” o Socio-ambiental “en una estructura orgánica que las contenga. Ello hará posible establecer criterios para su clasificación a través de pautas mutuamente excluyentes”...

A posteriori, y realizando control epistemológico, se ahonda en el contenido figurativo del término auditoría y sus potenciales derivadas.

- *Julio 2004 - “Una Propuesta de Investigación teórica sobre el alcance del término Auditoría de Información como elemento del discurso contable”. Norma B. Geba y Mónica P. Sebastián*

En el presente, se considera lo manifestado por J. Tua Pereda en “ ` La Evolución del concepto de contabilidad a través de sus definiciones ´ que: ` pueden encontrarse distintos enfoques, todos ellos por lo general igualmente válidos, como muestra de la naturaleza multiparadigmática de nuestra disciplina, a la que puede accederse desde posturas y punto de vista dispares o, al menos, no totalmente coincidentes, de modo que cada uno de ellos responde al programa de investigación, o más modestamente orientación, en que se milite. Comprender actualmente la auténtica esencia conceptual de nuestra disciplina implica, cada vez de forma más clara, auparse por encima de los posibles enfoques, al objeto de obtener una visión integradora de todos ellos. ´” Y, se plantea como objetivo:

“desarrollar una propuesta metodológica que permita detectar el alcance y las limitaciones actuales del término Auditoría Contable, y sus derivadas, sinergizar dichos resultados con el avance del conocimiento de la disciplina contable y de ser necesario elaborar una definición amplia del término Auditoría como elemento solidario componente de la Teoría General del Conocimiento Contable.

Luego, deducir y relacionar sus aspectos cognitivo y operacional en las estructuras de los modelos contables patrimonial y social”, o Socio-ambiental.

Como resultado de tal propuesta se realizan diversas investigaciones teóricas sobre el alcance del término Auditoría de Información como elemento del discurso contable.

Como resultado de tales investigaciones, y en aras de realizar una propuesta pedagógica que permita transferir los resultados obtenidos se elabora un Mapa conceptual del término auditoría contable, como término complejo abarcador de diversas auditorías probables.

- *Octubre de 2006 (b) - “Mapa conceptual de Auditoría General Contable”. Norma B. Geba y Mónica P. Sebastián.*

Con la elaboración del mapa conceptual se consolidan en forma sintética, y lo más ordenadamente posible, los avances del término Auditoría Contable, teniendo en cuenta que:

- para teorizar es necesario cierto nivel de abstracción; y
- “ que el `espacio gnoseológico está constituido por la multiplicidad de todos los componentes, elementos primarios, partes formales y materiales... en tanto se organizan según tres ejes´ (<http://www.filosofia.org/filomat/>, búsqueda 2006), los denominados: sintáctico, semántico y pragmático”...

Además se expresa:

- “En cuanto al tópico común (aspecto semántico): que los conocimientos de Auditoría General Contable forman parte de la esencia o estructura esencial de la disciplina, pudiendo alcanzar los fenómenos (manifestaciones, apariencias), incluidos en el universo contable a través de objetos y procesos referenciales.

Con respecto a la relación de deductibilidad: el término Auditoría General Contable puede ser entendido como un término complejo que contiene a las Auditorías Contables Probables...

Formando el eje pragmático de la disciplina deben encontrarse: “el sujeto gnoseológico individual”, lo interpretamos como el sujeto que posee los conocimientos contables (modo de conocer para evaluar la gestión del ente que audita), su interacción con otros sujetos con conocimientos y las normas o preceptos morales así como los de las metodologías específicas” (Geba, N. y Sebastián M., 2006, a)

Se observa que el termino de Auditoría de Información contable, mayoritariamente alude a un modelo de informe en particular que se encuentra identificado con los Estados Contables normativizados, o normalizados, que poseen un enfoque económico financiero de la realidad analizada, pertenecientes a la especialidad contable financiera-patrimonial o tradicional por su particular enfoque de estudio de la realidad.

Atento a que el conocimiento contable puede considerar distintos enfoques de estudio de la realidad, como el económico financiero y el socio-ambiental, entre otros, a los efectos de analizar el alcance del término Auditoría Contable, se analiza el de Auditoría Integral de la Información Contable.

Para ello se considera que: “el concepto integral según el diccionario de la Real Academia Española, en su primera acepción, lo define como: ` del lat. Integralis) adj. Global, total ´, y se entiende que la labor de auditoría es integral, pues el auditor al aplicar el método a los

efectos de reunir los elementos de juicio válidos y suficientes para respaldar su opinión, ha de llevar a cabo procedimientos que permiten tomar conocimiento de los sistemas del ente en sus etapas: entrada, proceso y salida...

Además que para un desarrollo orgánico de la Auditoría entendida como una variable dentro de la teoría general del conocimiento contable, la misma debe poder deducirse del desarrollo del conocimiento general contable y luego adaptarse hacia las particularidades de las denominadas especialidades contenidas en el mismo. De lo mencionado se infiere que debe diferenciarse a la Auditoría de la Información contable tradicional o patrimonial con un enfoque económico financiero de la auditoría de la información contable social o medioambiental o de la Responsabilidad social elaborada con similares características que la anterior pero con un enfoque socio ambiental”.

Con las precedentes inferencias, se profundiza en los contenidos de los términos directamente relacionados, se redefinen nuevos términos y se los integra.

“La síntesis realizada constituye la base para confeccionar el Mapa conceptual del término seleccionado, respetando el siguiente orden:

1. Auditoría General Contable: elemento interdependiente y solidario del discurso contable que permite cumplir la característica de verificabilidad del conocimiento contable. Se desarrolla orgánicamente en la Teoría General del Conocimiento Contable. Comprende a:

1.1. Auditoría Integral de la Información Contable:

Comprende a la auditoría de los informes surgidos de las distintas especialidades contables:

1.1.1 Auditoría de la Información de la Especialidad Contable Patrimonial financiera con sentido tradicional (tercer nivel del Mapa Conceptual)...

1.1.2 Auditoría de la Información de la Especialidad Contable Socio-ambiental (tercer nivel del Mapa Conceptual) comprendida por:

1.1.2.1. Auditoría de impactos desde lo cultural hacia lo cultural. Responsabilidad Social, Patrimonio en sentido amplio, salud, vivienda, educación, etc. (cuarto nivel del mapa conceptual).

1.1.2.2. Auditoría de impactos desde el medioambiente cultural y hacia el medioambiente de la naturaleza y viceversa... Patrimonio en sentido amplio, agua, suelo, biodiversidad, gestión de los residuos, especies protegidas, etc. (cuarto nivel del mapa conceptual).

1.1.3. Auditoría de Información de otras especialidades Contables

1.2. Auditoría Contable Integral de la Gestión u Operativa;...

1.3. Otras Auditorías Contables Probables (segundo nivel del Mapa Conceptual).

Asimismo se interpreta que:

- “puede diferenciarse a la Auditoría Contable Operativa Clásica o Tradicional de la Auditoría Contable Operativa Socioeconómica.

La Auditoría Contable Operativa Socioeconómica, o Socio-ambiental, por analogía con la Auditoría Contable Operativa Tradicional, y según surge de un primer análisis de definiciones y conceptos de Auditoría Interna, podría ser realizada por auditores internos o externos al ente, siendo las gestiones a auditar las actividades o sistemas operativos del ente, Público o Privado con o sin ánimo de Lucro”... que impactan o se relacionan con los elementos del discurso contable

Una vez ordenado el contenido del término Auditoría General Contable, se selecciona:

1.1. *Auditoría Integral de la Información Contable a:* 1.1.2 Auditoría de la Información de la Especialidad Contable Socio-ambiental (tercer nivel del Mapa Conceptual), para analizar su viabilidad por parte de los Profesionales Contables y dentro del marco de la especialidad contable socio-ambiental.

- *Junio de 2007 - “Auditoría de la Información Contable Socio- ambiental como derivada de la Auditoría General Contable”. Norma B. Geba y Mónica P. Sebastián*

Del desarrollo realizado en este trabajo, en VI. 3.1. Auditoría de la Información Contable Social o Socio ambiental, se escribe que por analogía con la especialidad contable Financiera:

- para realizar la Auditoría de la Información Contable Socio-ambiental: “emitida en los denominados Balances Sociales, podría adaptarse el proceso de formación de juicio utilizado para auditar la información de los Estados Contables Tradicionales con un enfoque económico financiero.

A tal efecto, se entiende como apropiado para Auditar la información económica social el proceso prescripto por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, en la Resolución Técnica Nº 7, para la especialidad patrimonial con enfoque económico financiero”.

De traspolar el método comprendido en la citada normativa para la auditoría de los Estados Contables Tradicionales a los Balances Socio-ambientales, entendidos como Estados Contables Socio-ambientales, surge:

... se considera que el profesional auditor debería a través de su labor: `obtener elementos de juicio válidos y suficientes que respalden su informe´... de Auditoría; y ` para obtener elementos de juicio válidos y suficientes que le permitan emitir su opinión, o abstenerse de ella, sobre los ´ Estados contables Socio -ambientales, deberá:

`Obtener un conocimiento apropiado de la estructura del ente, sus operaciones y sistemas, las normas legales que le son aplicables, ´ *las condiciones Socio -ambientales pertinentes* propias y las del ramo de sus actividades.

`Identificar el objeto del examen ´ (*el Balance Social o Estados Contables Sociales*, las afirmaciones que lo constituyen – existencia, pertenencia al ente, integridad, valuación y exposición – o lo que debieran contener).

`Evaluar la significación de lo que se debe examinar, teniendo en cuenta su naturaleza, la importancia de los posibles errores o irregularidades y el riesgo involucrado ´.

` Planificar en forma adecuada el trabajo de auditoría contable de información Socio - ambiental, `teniendo en cuenta las características del ente cuyos estados contables serán objeto de la auditoría (naturaleza, envergadura y otros elementos) y las circunstancias particulares del caso. ...

`Reunir los elementos de juicio válidos y suficientes que permitan respaldar su informe a través de aplicación de... procedimientos de auditoría´.

Realizar el correspondiente control de gestión con el objetivo de verificar el cumplimiento de los objetivos identificados.

‘Evaluar la validez y suficiencia de los elementos de juicio examinados, para respaldar el juicio del auditor’...

Emitir un Informe con su opinión o abstenerse de hacerlo como resultado de su Auditoría sobre la Información contenida en Los Estados Contables Socio - ambientales o Balances Sociales.

Dicha opinión puede considerar el grado de razonabilidad de la información de acuerdo al modelo de Balance Social y, dentro de la totalidad de indicadores del mismo, de los indicadores seleccionados por la organización. En función a ello la mencionada opinión puede ser sin salvedades, con salvedades o adversa...

Entendemos que las propuestas realizadas, si bien no pretenden agotar la temática, pueden ser el inicio para un gran abanico de ideas que hay que construir, considerando de utilidad relacionar el desarrollo de la Auditoría de la Información Contable Socio-ambiental con la generación de competitividad de nuestra profesión.

Competitividad, que permitirá contribuir a solucionar problemas del presente y prevenir algunos de las generaciones futuras”.

Llegado a este punto del estado de la cuestión, entre los citados y otros trabajos, y de considerar que:

- la Contabilidad es una disciplina científica abarcadora de distintas especialidades, como la financiera y la socio-ambiental;

- “Se destaca que ‘el fin último’ de la Contabilidad no es registrar metódicamente algunos hechos de la realidad social (técnica); ni tampoco elaborar o diseñar normas sobre la confección de Estados Contables para resolver cuestiones de hecho (tecnología social); sino valerse de los instrumentos de información elaborados para obtener conocimientos metódicos y sistemáticos de la porción de la realidad considerada.” (Geba, Norma B., Fernández Lorenzo Liliana E. 2002)

- la misma cuenta con un Marco teórico integrado por elementos interdependientes y solidarios entre sí;

- el conocimiento contable emanado de cada especialidad contable ha de cumplir el requisito de verificabilidad;

- la auditoría es un elemento solidario e interdependiente que integra el universo del discurso contable;

- la auditoría es el elemento que permite hacer cumplir el requisito de la verificabilidad del conocimiento contable; y

- el auditor debe aplicar los denominados procedimientos de auditoría para: “Reunir los elementos de juicio válidos y suficientes que permitan respaldar su informe”.

Se realiza el presente desarrollo de acuerdo al siguiente objetivo.

II. OBJETIVO

Este trabajo tiene por objetivo continuar la línea de investigación y para ello determinar la viabilidad de aplicación de particulares procedimientos de auditoría utilizados para auditar los Estados Contables financieros (contenidos en el método tradicional descrito por la

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, Argentina, en la Resolución Técnica N° 7), para auditar la información contable socio-ambiental.

III. DESARROLLO

Para cumplir con el objetivo planteado, se considera que:

1º el subproceso de auditoría contable de información puede recorrer el camino inverso de los subprocesos contables de transformación de los datos en información contable, es decir del subproceso de descripción cualitativa y cuantitativa y al subproceso de comunicación; y

2º que el auditor debe “Reunir elementos de juicio válidos y suficientes “que respalden su informe, para lo cual lleva a cabo una serie de procedimientos de auditoría.

Con lo precedentemente expresado se entiende de suma utilidad reflexionar sobre la definición que el diccionario de la Real Academia Española proporciona sobre los siguientes términos:

- **“evidencia”**: el término proviene del latín *“evidētia”*. Su contenido figurativo es interpretado como: “Certeza clara y manifiesta de la que no se puede dudar”... “Der. Prueba determinante en un proceso”.
- **“prueba”**: de sus acepciones se seleccionan: “f. Razón, argumento, instrumento u otro medio con que se pretende mostrar y hacer patente la verdad o falsedad de algo” “; “f. Indicio, señal o muestra que se da de algo.”
- **“procedimiento”**: se lo interpreta como “Acción de proceder” y también como.”Método de ejecutar algunas cosas.” (<http://buscon.rae.es/draeI/>)

Luego se plantea el siguiente interrogante: ¿Cómo trata la doctrina y la normativa contable la temática referida a evidencia, prueba y procedimientos de auditoría? Para responder a dicho interrogante se selecciona lo siguiente:

Aspectos doctrinarios:

1991 - “Auditoría. Un nuevo enfoque empresarial.” Slosse, Carlos A. Gordicz Juan Carlos, Giordano Silvia P. y otros.

Los autores escriben que como resultado de las pruebas que el auditor realiza obtiene elementos de juicio que constituyen la evidencia de auditoría.

“La evidencia de auditoría puede ser obtenida de los sistemas del ente; de la documentación respaldatoria de las transacciones y saldos; de la gerencia y empleados, deudores, proveedores y otros terceros relacionados con el ente. Según sea la fuente de obtención de evidencia, ésta puede ser de control o sustantiva.

La evidencia de control es aquella que proporciona al auditor satisfacción de que los controles en los cuales planea confiar, existen y operan efectivamente durante el período. Esta evidencia permite modificar o reducir el alcance de la evidencia sustantiva que, de otra manera, debería obtenerse.

La evidencia sustantiva es la que brinda al auditor satisfacción referida a los estados financieros y se obtiene al examinar las transacciones y la información producida por los sistemas del ente”...

En cuanto a procedimientos, expresan que: "La aplicación de los procedimientos de auditoría tiene por finalidad reunir la evidencia necesaria que permita concluir sobre la "razonabilidad" de la validez de las afirmaciones definidas para cada componente de los estados financieros"... y que los procedimientos de auditoría se seleccionan "considerando a las afirmaciones para las que debe obtenerse validez y a los riesgos que la afectan"

Con respecto al proceso para seleccionar los procedimientos de auditoría, manifiestan que: "incluye la determinación del tipo de evidencia a obtener"...

Además que..."pueden dividirse, según la evidencia que brindan, en procedimientos de cumplimiento y sustantivos..."

Entre los primeros se encuentran:

- "Inspección de la documentación del sistema.
- Pruebas de reconstrucción.
- Observaciones de determinados controles.
- Técnicas de datos de prueba".

Entre los segundos, se enuncian:

- "Indagaciones al personal de la empresa.
- Procedimientos analíticos.
- Inspección de documentos respaldatorios y otros registros contables.
- Observación física.
- Confirmaciones Externas".

Asimismo consideran que algunos procedimientos pueden utilizarse con un doble propósito.

1996 - "Auditoría. Un enfoque integral". Arens Alvin A, Loebbecke, James K.

Los autores interpretan respecto de los términos seleccionados que:

Evidencia: es "*cualquier información que utiliza el auditor para determinar si la información cuantitativa que está auditando se presenta de acuerdo con el criterio establecido...*

...Las **decisiones** del auditor sobre la recopilación de evidencia pueden dividirse en las siguientes cuatro subdecisiones:

1. Cuáles procedimientos de auditoría se van a utilizar
2. Qué tamaño de muestra se ha de elegir para un proceso determinado
3. Qué partidas se han de escoger de la población
4. Cuándo realizar los procedimientos"

Con respecto a procedimientos de auditoría se selecciona que: "Un **procedimiento de auditoría es la instrucción detallada para la recopilación de un tipo de evidencia** de auditoría que se ha de obtener en cierto momento durante la auditoría..."

...Al decidir **cuáles procedimientos** de auditoría se van a utilizar, existen **siete categorías amplias de evidencias** de las cuales puede escoger el auditor" (se agrega sobresaltado)

Consideran que tales categorías son conocidas como "**tipos de evidencias**", presentado *las siguientes*:

- Examen físico (1): se lo define como la inspección o conteo que hace el auditor de un activo tangible.
- Confirmación (2): es *“la recepción de una respuesta oral o escrita de una tercera parte independiente que verifica la precisión de la información que ha solicitado el auditor”*.
- Documentación (3): “es el examen que hace el auditor de los *documentos y archivos del cliente* para apoyar la información que es o debe ser incluida en los estados financieros”.
- Observación (4): es “el uso de los sentidos para evaluar ciertas actividades”.
- Consulta al/del cliente (5): se lo entiende como la obtención de información *“escrita o verbal* del cliente en respuesta a las preguntas del auditor”.
- Desempeño (6): “implica verificar de nuevo una muestra de los cálculos y transferencias de información que hace el cliente durante el período que se está auditando.”
- Procedimientos analíticos (7): en los mismos “se utilizan comparaciones y relaciones para determinar si los saldos en cuenta u otros datos son razonables”.

Con respecto a la objetividad de las evidencias los autores califican como:

- Alta: Examen físico (1), Confirmación (2), Documentación (3) y Desempeño (6);
- Media: Observación (4); y
- “varia – de baja a alta”: las Consultas al cliente (5); y
- “varia – normalmente baja”: los Procedimientos analíticos (7).

También manifiestan que: “Los procedimientos de auditoría son los pasos detallados, casi siempre escritos en forma de instrucciones, para la recopilación de los siete tipo de evidencias de auditoría....Se utilizan diferentes términos para describir los procedimientos de auditoría.” Y, con respecto a la relación entre los términos y el tipo de evidencias presentan una tabla en la que se encuentra, entre otros aspectos, lo siguiente:

Relación entre términos y tipo de evidencias

Término y definición	Tipo de Evidencias
Examinar – leer – Comparar	Documentación
Calcular – Explorar -	Procedimientos analíticos
Recalcular – Totalizar-	Desempeño
Rastrear	Documentación/Desempeño
Contar	Examen físico
Observar	Observación
Consultar	Consultar al cliente

2008- *“Diccionario de Contabilidad y Auditoría”*. Fowler Newton, Enrique:

Manifiesta como utilidad de los procedimientos, así: “procedimiento seguido para la recolección de **evidencia de auditoría**.”

Como todo procedimiento de auditoría se lleva a cabo para reunir evidencias que respalden la opinión, es oportuno definir “evidencia de auditoría”

Se interpreta como evidencia en una auditoria “el conjunto de elementos que respaldan el contenido del **informe del auditor**.”

En una auditoria, diferencia las evidencias de la siguiente manera:

- Evidencia analítica: “obtenida mediante procedimientos analíticos”...
- Evidencia de control: “obtenida mediante prueba de controles”...
- Evidencia documental: “evidencia obtenida mediante el examen de documentos (documents)”...
- Evidencia física: “evidencia obtenida mediante inspección u observación”...
- Evidencia sustantiva: “evidencia obtenida mediante procedimientos sustantivos”.
- Evidencia testimonial: “obtenida mediante la obtención de declaraciones de terceros o de personas físicas pertenecientes a la entidad auditada”

Luego de analizar los precedentes contenidos, se consideran aspectos normativos existentes en Argentina, y para ello se selecciona lo siguiente.

Aspectos Normativos:

1985- Resolución Técnica Nº 7, Normas de Auditoria. Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

En esta normativa se encuentran procedimientos para realizar la auditoria de la información financiera contenida en los Estados Contables tradicionales, los que “pueden ser modificados, reemplazados por otros alternativos o suprimidos, atendiendo a la circunstancia de cada situación”.

Se seleccionan los procedimientos contenidos en: “III. Normas sobre auditoria externa de información contable”, “B. Normas para el desarrollo de la auditoria”, “Auditoria de estados contables”.

Posteriormente, se analiza la viabilidad de aplicación de alguno de ellos para “Reunir los elementos de juicio válidos y suficientes que permitan respaldar” el informe de auditoria sobre informes contables sociales o socio-ambientales (Balances Sociales o Socio-ambientales), de la siguiente manera:

- Selección de Procedimientos y análisis de su viabilidad en auditorias externas de información contable socio-ambiental:

Por analogía con la auditoria de los Estados Contables Financieros se considera que los siguientes procedimientos de auditoria pueden ser utilizados para evaluar el grado de razonabilidad de los Balances Socio-ambientales, entendidos como Informes contables - como metódicos, y sistemáticos, principalmente cuantificados y que respeten las características de toda buena información.

1. “Obtención de una confirmación escrita de la dirección del ente de las explicaciones e informaciones suministradas”

La amplitud de este procedimiento, se entiende, permite que en la auditoria de la información contable socio-ambiental los auditores soliciten, al igual que en la auditoria de la información contable financiera, que la dirección del ente u organización a quien corresponde el Balance Social o Socio-ambiental, confirmen por escrito las explicaciones e informaciones contenidas en el mismo, así como su pertenencia.

2. *“Preguntas a funcionarios y empleados del ente”*

Según Slosse, Carlos A. Gordicz Juan Carlos, Giordano Silvia P. y otros (1991), este procedimiento “Permite obtener o actualizar los conocimientos... en la etapa de planificación”, y es un “complemento de los procedimientos analíticos obteniendo de la gerencia del ente su percepción sobre la evolución de las distintas variables que afectaron su actividad (ventas, producción, costos, financiamiento, resultados, etc.)

Para auditar los Balances sociales o socio-ambientales, este procedimiento puede ser utilizado para actualizar u obtener conocimientos de la organización en la etapa de planificación de sus fines o metas ambientales y sociales, además de las financieras.

Asimismo permitiría obtener la percepción de la gerencia sobre la evolución de las variables que pueden haber afectado su actividad con respecto del ambiente (suelo, agua, aire, biodiversidad, gestiones de reciclado, ahorro de energía, recupero de agua, etc.), y viceversa, así como lo referido a aspectos sociales tales como educación, salud, etc.

3. *“Examen de documentos importantes (por ejemplo, estatutos, contratos, actas, escrituras y similares)”*

Al igual que en la auditoria de la información contable financiera, en la auditoria de la información contable socio-ambiental para el auditor es necesario realizar el examen de documentos entendidos como importantes. A modo de ejemplo, las actas de directorio y de asamblea le permitirán obtener evidencias de las metas establecidas en dimensiones sociales y ambientales así como también de su grado de cumplimiento y decisiones respecto de mejorar y preservar el ambiente interno y externo.

4. *“Comprobaciones globales de razonabilidad (por ejemplo, análisis de razones y tendencias, análisis comparativo e investigación de fluctuaciones de significación)”*

Al considerarse la posibilidad de auditorías recurrentes, este procedimiento es de suma utilidad sobre todo a los efectos de focalizar el estudio de todas aquellas razones (en la aplicación de indicadores) que han variado significativamente con relación a ejercicios económicos anteriores lo cual puede denotar la existencia de hechos que merecen para el auditor una atención especial.

5. *“Obtención de confirmaciones directas de terceros (por ejemplo, bancos, clientes, proveedores, asesores legales).”*

En este caso, y teniendo en cuenta que toda información de terceros es considerada de alta credibilidad, este procedimiento es aplicable a la hora de determinar el grado de razonabilidad y certeza de las afirmaciones positivas o negativas contenidas en los Informes Contables Socio-Ambientales elaborados por el ente cuya información es objeto de auditoría.

6. *“Inspecciones oculares (por ejemplo, arqueos de caja, documentos e inversiones; observación de inventarios físicos; observación de la existencia de bienes de uso).”*

Este procedimiento es indispensable en la auditoría contable de informes socio-ambientales para reunir evidencias cuantitativas de las existencias de recursos e impactos socio-ambientales del ente que constituyen elementos integrantes de los indicadores.

7. *“Comprobaciones matemáticas.”*

Aplicable para comprobar la elaboración de los indicadores cuantitativos y cualitativos.

8. “Revisiones conceptuales”

Aplicable para comprobar la selección de los indicadores cuantitativos y cualitativos, entre otras.

IV. CONCLUSIONES

De lo anteriormente expresado, puede inferirse que los procedimientos:

- “Obtención de una confirmación escrita de la dirección del ente de las explicaciones e informaciones suministradas”;
- “Preguntas a funcionarios y empleados del ente”;
- “Examen de documentos importantes (por ejemplo, estatutos, contratos, actas, escrituras y similares)”;
- “Comprobaciones globales de razonabilidad (por ejemplo, análisis de razones y tendencias, análisis comparativo e investigación de fluctuaciones de significación)”;
- “Obtención de confirmaciones directas de terceros (por ejemplo, bancos, clientes, proveedores, asesores legales)”;
- “Inspecciones oculares (por ejemplo, arqueos de caja, documentos e inversiones; observación de inventarios físicos; observación de la existencia de bienes de uso);
- “Comprobaciones matemáticas”; y
- “Revisiones conceptuales”

Considerados en la *Resolución Técnica N° 7, Normas de Auditoría. Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas* para reunir los elementos de juicio entendidos como válidos y suficientes para respaldar el informe de auditoría de estados contables financieros: pueden ser aplicados para reunir elementos de juicio considerados válidos y suficientes para respaldar el informe de auditoría sobre la información contenida en los Balances Socios –ambientales, como Estados Contables.

Además, con tal inferencia, se considera que resulta necesario profundizar en la viabilidad de tal aplicación y considerar el resto de los procedimientos, así como la posibilidad de proponer nuevos procedimientos.

V. CITAS BIBLIOGRÁFICAS

- Slosse, Carlos A. Gordicz Juan Carlos, Giordano Silvia P. y otros (1991): “Auditoría. Un nuevo enfoque empresarial. Ediciones Macchi. ISBN 950-537-162-4.
- Arens Alvin A, Loebbecke, James K (1996): “Auditoría. Un enfoque integral”. Sexta Edición. Traducido del inglés de la obra *Auditing an integrated approach*. Prentice Hall Hispanoamericana SA México. ISBN 968-880-702-8.
- Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas, Centro de Estudios Científicos y Técnicos (1997), *Resoluciones Técnicas Nros. 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12 y 13 (F.A.C.P.C.E.)* Ediciones Macchi. Buenos Aires, ISBN: 950-537-329-5
- Fowler Newton, Enrique (2008): “Diccionario de Contabilidad y Auditoría”. Editorial La Ley S.A. e I. ISBN 978-987-03-1232-1

- Geba Norma, Fernández Lorenzo Liliana y (2002): "Reflexiones sobre el status epistemológico de la contabilidad" Revista del Instituto de Estudios Contables, Universidad Nacional de La Plata, Facultad de Ciencias Económicas. Año 1 Número 1. Julio de 2002 ISSN 1666-6151 Editorial de la Universidad Nacional de La Plata.
- Geba Norma B., Sebastián Mónica P. (2003): "La auditoria de la Información en la teoría general del conocimiento contable" Anales del 9no. Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable. Tema 2, trabajo nº 5, págs.13. Universidad Nacional de La Plata, Facultad de Ciencias Económicas.
- Geba, Norma B., Sebastián Mónica P. (2003): "La Especialidad Social Contable y las Normas Contables Profesionales" Resúmenes Colegio de Graduados en Ciencias Económicas XVIII Jornadas Profesionales de Contabilidad, XVI de Auditoría y V de Gestión y Costos, pág.10. Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
- Geba Norma B., Sebastián Mónica P. (2004): "Una Propuesta de Investigación teórica sobre el alcance del término Auditoría de la Información como elemento del discurso contable". Trabajo presentado en el 10mo Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable organizado por la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Entre Ríos (Paraná).
- Geba Norma B., Sebastián Mónica P. (2004). "Un Aporte de la Auditoría Contable a la Credibilidad de la Información Contable Social". Trabajo publicado en Anales de las XXV Jornadas Universitarias de Contabilidad. las. Jornadas Universitarias Internacionales de Contabilidad organizado por la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires.
- Geba Norma B., Sebastián Mónica P. (2005), "Auditoria de los Balances Sociales con un Paradigma de Desarrollo Sustentable". Trabajo publicado en Anales de las "XIV Jornadas Profesionales de Contabilidad, XVII de Auditoría y VI de Gestión y Costos". Organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
- Geba Norma B., Sebastián Mónica P. (Julio de 2006, a) "Auditoría Contable Operativa en la Teoría General del Conocimiento Contable". Trabajo publicado en Anales del 12do. Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable. Instituto de Investigaciones y Estudios Contables. Facultad de Ciencias Económicas y de Administración. Universidad Nacional de Catamarca.
- Geba Norma B., Sebastián Mónica P. (Octubre de 2006, b) "Mapa conceptual de Auditoría General Contable". Trabajo publicado en anales de XXVII Jornadas Universitarias de Contabilidad. Instituto de Investigaciones Contables. Facultad de Ciencias Económicas Universidad Nacional de Entre Ríos. Ciudad de Paraná, provincia de Entre Ríos.
- Geba, Norma y Sebastián Patricia (2007): "Auditoría de la Información Contable Socio-ambiental como derivada de la Auditoria General Contable". Editado en C.D. II^{das} Jornadas Universitarias Internacionales de Contabilidad, "Información Contable y Responsabilidad Social" Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Asunción y Asociación de Docentes e Investigadores de la Facultad de Ciencias Económicas de la UNA, Paraguay.
- http://buscon.rae.es/drael/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=evidencia
- <http://www.filosofia.org/filomat/> , Búsqueda 2006