

ARTÍCULO ORIGINAL

Desarrollo de la auditoría en relación con el sistema productivo capitalista. Su importancia en las instituciones públicas de educación superior de Ecuador

Development of the Audit with Regard to Capitalist Productive System. Its importance in Ecuador's public institutions of superior education

María Inés Zambrano Zambrano,^I Elvira Armada Trabas^{II}

^I Universidad Técnica de Manabí, Ecuador

^{II} Universidad de la Habana, Cuba

Resumen

Del conjunto de las ciencias económicas, solo la Economía política estudia las relaciones sociales de producción mediante un sistema de categorías que elabora para explicar su objeto de estudio. Con el surgimiento de la producción mercantil capitalista y el aumento de su complejidad, es preciso el desarrollo de herramientas de control, revisión y verificación de la información para el cumplimiento de sus propósitos de manera eficiente y eficaz. Atendiendo a ello, el estudio teórico sobre la evolución de la auditoría, en consecuencia con las exigencias de cada momento histórico y del sistema de relaciones sociales de producción, condiciona que el objetivo del presente trabajo consista en analizar el desarrollo de la auditoría en su relación con la evolución del sistema productivo capitalista y su importancia en las instituciones públicas de educación superior de Ecuador.

Palabras clave: auditoría, producción capitalista, relaciones sociales de producción.

Abstract

From all the Economic Sciences, only Politic Economy studies social relations of production through a system of categories created for explaining its study object. With the emergence of the Capitalist Mercantile Production and its complexity rising, it is necessary to develop tools for the

control, review and verification of information for fulfilling their aims efficient and effectively. Given this, the theoretical study about the audit evolution, according to the demands of each historical moment and to the system of social relations of production, determines that the object of this paper consists on the analysis of the audit development in relation to the evolution of the Capitalist productive system and its importance in Ecuador's public institutions of superior education.

Keywords: *Audit, Capitalist Production, Social Relations of Production.*

Introducción

Al desarrollarse la producción, se perfeccionan los hábitos del hombre, se acumulan conocimientos y experiencias y se impone la necesidad del surgimiento de nuevas profesiones. Precisamente, la imposibilidad de llevar a cabo el sistema de relaciones de producción, distribución, cambio y consumo con el control adecuado, condicionó el surgimiento de la contaduría pública y la auditoría como extensión de ella.

Carlos Marx les atribuyó gran importancia a estas funciones, independientemente de la magnitud de lo que se desee controlar. Ello se puede observar en su obra *El capital* cuando expresa:

Y nuestro Robinsón, que del naufragio ha salvado el reloj, libro mayor, tinta y pluma, se pone, como buen inglés, a llevar la contabilidad de sí mismo. Su inventario incluye una nómina de los objetos útiles que él posee, de las diversas operaciones requeridas para su producción y, por último, del tiempo de trabajo que, término medio, le insume elaborar determinadas cantidades de esos diversos productos. Todas las relaciones entre Robinsón y las cosas que configuran su riqueza, creada por él, son tan sencillas y transparentes. Y, sin embargo, quedan contenidas en ellas todas las determinaciones esenciales del valor (Marx, 1873, p. 50).

Teniendo en cuenta lo referido hasta el momento, el objetivo del presente trabajo consiste en analizar el desarrollo de la auditoría en su relación con la evolución del sistema productivo capitalista y su importancia en las instituciones públicas de educación superior de Ecuador.

1. Antecedentes históricos del desarrollo de la auditoría en los modos de producción precapitalistas

Se afirma que la profesión del contador público surge debido a que, antiguamente, los grandes señores feudales se hacían acompañar de hombres de confianza cuando trataban operaciones comerciales de importancia como préstamos, financiamientos, entre otras. Estos acompañantes sabían escribir y su función primordial consistía en escuchar lo tratado y ponerlo por escrito. Debido, entonces, a que estaban destinados a oír se les confirió la denominación de auditores.

La auditoría surge en el momento en que la propiedad de los recursos financieros y la responsabilidad de asignarlos a usos productivos ya no están en manos de una única persona. El propósito fundamental de las primeras auditorías consistía en detectar desfalcos y determinar si las personas en posiciones de confianza estaban actuando e informando de manera responsable.

2. El modo de producción capitalista y su relación con el desarrollo de la auditoría

Alrededor del siglo XVI, el feudalismo se debilita y los burgos pasan a dominar la vida económica, básicamente en el comercio y la artesanía. Se desarrolla entonces la clase burguesa que controla, además, la banca, el seguro, el tráfico marítimo y la incipiente industria. Asimismo, comienza a despegar el perfeccionamiento de las actividades comerciales e industriales y de muchas otras, dentro de las cuales se encuentra la contaduría pública. En su desarrollo, principalmente en Inglaterra, Alemania y Francia, tuvieron gran incidencia las convulsiones económicas y financieras que se sucedieron en el siglo XVIII, a raíz de la revolución industrial y después de esta, que alcanzan hasta el siglo XIX, situaciones que demandaron hombres especializados en problemas económicos, financieros y contables (Pérez, 2010).

La profesión auditora fue reconocida por primera vez bajo la Ley Británica de Sociedades Anónimas de 1862. La declaración general tuvo lugar durante el período de mandato de la ley y en ella se afirmaba que «un sistema metódico y normalizado de contabilidad era deseable para una adecuada información y para la prevención del fraude, así como para una aceptación general de la necesidad de efectuar una revisión independiente de las cuentas de las pequeñas y grandes empresas» (Gene, 1962, p. 697).

Desde 1862 hasta 1905, con el desarrollo del capitalismo, la auditoría creció y floreció en Inglaterra y se introdujo en los Estados Unidos hacia 1900. Las primeras auditorías de esta época

estaban encaminadas a asegurar al propietario de un negocio que los empleados contratados habían mantenido correctamente las cuentas y que existían todos los activos y se encontraban registrados según las cantidades apropiadas.

Carlos Marx concedió especial importancia a la contabilidad y la auditoría, al declarar que el control era un elemento indispensable en el sistema capitalista cuando escribió:

Cuando un capitalista invierte su capital en un negocio nuevo, no tiene más remedio que dedicar una parte de él a comprar un contable, etcétera y a adquirir los materiales necesarios para la contabilidad. Y si su capital está ya funcionando, dedicado a su proceso constante de reproducción, tiene que hacer revertir constantemente una parte del producto–mercancía, transformándolo en dinero, para pagar a los contables, dependientes, etc. Esta parte del capital se sustrae al proceso de producción y figura entre los gastos de circulación, que hay que deducir del producto total (Marx, 1893, p. 191).

Por otra parte, Cook y Winkle (2006) afirman que después de la revolución industrial el alcance y la complejidad de los negocios se amplió notablemente. Al aumentar el tamaño de las compañías, necesitaron emplear un mayor número de personas y sus sistemas contables se volvieron mucho más desarrollados, con lo cual resultó posible dividir las tareas dentro de ellas. Las funciones de custodia de activos y su registro fueron separadas y se establecieron los controles internos para protegerlos y detectar los desfalcos.

Asimismo, al incrementarse el volumen de la actividad mercantil y la complejidad de los sistemas contables, resultó prohibitivo el costo de las auditorías detalladas. El papel de la auditoría pasó, entonces, de la búsqueda de desfalcos a la certificación de la exactitud de un balance general, con el fin de poder emitir una opinión sobre la presentación correcta de todos los estados financieros.

Por otro lado, el Colectivo de autores del texto *Lecciones de economía política del capitalismo* (2007) propone que:

A partir de la década de los setenta del siglo XIX, con la agudización del déficit del capital productivo –originado por la crisis económica de 1866- se acelera la creación de un tipo de

propiedad capitalista conocida desde el siglo XVI –desde la llamada acumulación originaria del capital – pero hasta ese momento totalmente secundaria: las sociedades anónimas (la propiedad por acciones) (p. 27).

Es evidente que, con el aumento de los negocios debido al movimiento de grandes sumas de capital y al desplazamiento de los capitales individuales hacia las llamadas sociedades anónimas, entendidas como una forma jurídica de empresa, se potencian las funciones del auditor.

Estos cambios conllevaron nuevos requerimientos para la profesión. Se convirtió en una exigencia que la información contable facilitada a los accionistas y a los acreedores, respondiera realmente a la situación patrimonial y económica financiera. Asimismo, las bolsas de valores establecieron requerimientos mínimos para la presentación de informes de compañías cuyas acciones estaban registradas en ellas.

Por otra parte, el alto y creciente nivel de concentración de la producción impuso un fuerte proceso de centralización de los capitales, así como una transformación en el carácter de la propiedad capitalista, al acarrear la suplantación del predominio de los simplemente grandes capitales privados de las sociedades anónimas, por la preponderancia y dominio de la gran propiedad privada monopolista (Colectivo de autores, 2007).

Según Vladimir Ilich Lenin (1977) «la competencia se convierte en monopolio. De ahí resulta un gigantesco progreso de socialización de la producción. Se socializa también, en particular, el proceso de los inventos y perfeccionamientos técnicos» (p. 26).

Por otro lado, con la legislación federal sobre valores de 1933 y 1934, en pleno capitalismo monopolista de estado, surge la teoría keynesiana del desarrollo, con el objetivo de evitar futuras crisis como la del 30-33. Keynes se basó en la contabilidad y la auditoría para elaborar sus teorías, que rigieron el capitalismo durante decenas de años. Posteriormente se creó la *Security and Exchange* (SEC), que amplió los requisitos de presentación de informes y exigió que los estados financieros fueran dictaminados por auditores independientes (Cook y Winkle, 2006).

El papel de la auditoría ha variado con el transcurso de los años y, por ende, también lo han hecho sus propósitos. Se ha transitado de la detección de desfalcos y la certificación de la

exactitud de un balance general, hasta el papel actual de revisión de sistemas y la obtención y evaluación de evidencias. Expresar una opinión de carácter profesional sobre la adecuada presentación de los estados financieros considerados en su conjunto, es lo que se conoce en la actualidad como auditoría financiera.

De Armas (2008) plantea que, alrededor del año 1957, apareció el interés de las administraciones por conocer el desempeño de sus entidades, ya que esto no era viable a través de los informes financieros. De este modo, surgió la auditoría administrativa con la finalidad de evaluar la calidad de la administración, o sea, la planificación, la organización, la dirección y el control de las entidades.

Por otro lado, la denominada globalización ha evolucionado desde los años 70 hasta la actualidad y es considerada como la tercera etapa del desarrollo del capitalismo. Esta sintetiza procesos sociales como la crisis del régimen social de posguerra, la ocurrencia de la revolución científico-técnica con su desarrollo de las tecnologías de la información, comunicación y nuevos materiales, así como de las biotecnologías y bioingenierías y la emergencia de un nuevo paradigma productivo basado en la flexibilización de los procesos de valoración y la precarización de las condiciones de trabajo (Pérez, 2009).

Este fenómeno también ha traído consecuencias para la auditoría. Las tendencias globalizadoras y el grado cada vez más alto de socialización de la propiedad bajo asociaciones de diferentes matices y características, provocaron que las administraciones de los negocios recayeran sobre directivos gerenciales que raras veces eran sus propietarios principales. Nació entonces la necesidad de conocer, con un carácter totalmente independiente, el desempeño de las administraciones bajo la influencia de las complejas relaciones y el entorno en que se movían las entidades del sector privado, por lo que se reconoció la utilidad de la auditoría de gestión (De Armas, 2008).

La auditoría como ciencia sigue evolucionando, tanto en el sector privado como en el público, hacia una orientación que, además de dar fe sobre las operaciones pasadas, pretende mejorar las futuras a través de la presentación de recomendaciones constructivas que tienden a aumentar la economía y la eficiencia y la eficacia de las entidades. Ello hace referencia explícita a

la auditoría de gestión por su importancia e impacto social para la mejora de las organizaciones en cualquier contexto.

3. La auditoría de gestión en las instituciones públicas de educación superior (IES) de Ecuador

En Ecuador, la auditoría de gestión se define como:

La acción fiscalizadora dirigida a examinar el proceso administrativo, las actividades de apoyo, financieras, operativas, evaluar el control interno y la gestión, con equipos multidisciplinarios, para medir un ente contable, o la ejecución de programas y proyectos, con el fin de determinar si dicho desempeño o ejecución, se está realizando, o se ha realizado, de acuerdo a principios y criterios de economía, efectividad y eficiencia. Este tipo de auditoría examina y evalúa los resultados originalmente esperados y medidos de acuerdo con los indicadores institucionales y de desempeño pertinentes (Asamblea Nacional Constituyente, 2002, s/p).

A diferencia de lo que representó la década de los años 90 para América Latina, donde el neoliberalismo trató de imponer una visión que convertía todo bien o servicio en una mercancía y se crearon por doquier universidades de garaje, la nueva universidad que se concibió a partir de la expedición de la Constitución del 2008 no podría tener fines de lucro (Asamblea Nacional Constituyente, 2008, s/p).

Posteriormente, en octubre del 2010, se expidió la Ley Orgánica de Educación Superior (LOES). Esta ley profundiza en los principios y avances constitucionales y garantiza el derecho a la educación superior de calidad dirigida hacia la excelencia. A su vez, define la calidad como la pertinencia, la producción óptima, la transmisión del conocimiento y el desarrollo del pensamiento mediante la autocrítica, la crítica externa y el mejoramiento permanente (Asamblea Nacional Constituyente, 2010, s/p).

Las IES públicas de Ecuador son financiadas con recursos estatales. Para el cumplimiento de sus actividades, cuentan con un presupuesto significativo. Sin embargo, han sido controladas

por la Contraloría General del Estado mediante la ejecución de exámenes especiales (limitadas cuentas) que conlleven la utilización de recursos económicos.

Debido a todo lo expuesto, constituye una necesidad social establecer procedimientos de auditoría de gestión que permitan medir el cumplimiento de la misión, la consecución de los objetivos institucionales y la utilización de los fondos públicos recibidos. En su aplicación debe primar la eficiencia, la transparencia y la oportunidad, según el marco legal establecido por la Contraloría General del Estado.

La auditoría de gestión que se practica hoy asegura, como mencionaba Marx, que el dueño necesita controlar los recursos que genera. Ofrece, asimismo, garantías por la aplicación de sus procedimientos y el objetivo que persigue, al medir la economía y la eficiencia y eficacia en la planificación y uso de los recursos. Propicia, además, no solo que se logre la reproducción, sino también que los procesos sean más armónicos y productivos.

Conclusiones

Según se ha analizado, la auditoría ha evolucionado incesantemente hasta nuestros días, en correspondencia con las exigencias de cada momento histórico y del sistema de relaciones sociales de producción.

En este sentido, se analizó su desarrollo teniendo en cuenta su relación con cada régimen social de producción, con énfasis en el sistema productivo capitalista. De este modo, se ratificó que ha transitado desde la detección de desfalcos en el modo de producción precapitalista y la certificación de la exactitud de un balance general en la primera fase del capitalismo (libre competencia), hasta la formulación de una opinión de carácter profesional sobre la adecuada presentación de los estados contables considerados en su conjunto.

Asimismo, con la tercera fase de desarrollo del capitalismo, conocida como la globalización neoliberal, surge la auditoría administrativa con la finalidad de evaluar la calidad de la administración y brindar recomendaciones constructivas que tienden a aumentar la economía, la eficiencia y la eficacia en las entidades.

También ha sido reconocida la importancia de la auditoría de gestión en Ecuador. Sin embargo, en el ámbito de las IES, no se ha llevado a cabo adecuadamente por parte de la Contraloría General del Estado.

Referencias bibliográficas

ASAMBLEA NACIONAL CONSTITUYENTE (2002): «Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, reformas y reglamentos», Registro oficial 595, junio de 2002, Quito.

ASAMBLEA NACIONAL CONSTITUYENTE (2008): *Constitución de la República del Ecuador*, Decreto s/n, Registro oficial 449, octubre de 2008, Quito.

ASAMBLEA NACIONAL CONSTITUYENTE (2010): Ley n.º 16 «Ley Orgánica de Educación Superior», Registro oficial 77, octubre de 2010, Quito.

CASHIN, J. A *et al.* (1985): *Enciclopedia de la auditoría*, Océano Grupo Editorial, Barcelona.

COLECTIVO DE AUTORES (2006): *Fundamentos generales del modo de producción capitalista*, tomos I y II, Editorial Félix Varela, La Habana.

COLECTIVO DE AUTORES (2007): *Lecciones de economía política del capitalismo*, tomo II, Editorial Félix Varela, La Habana.

COOK, J. W. y G. M. WINKLE (2006): *Auditoría*, tomo I, Editorial Félix Varela, La Habana.

DE ARMAS, R. (2008): *Auditoría de gestión. Conceptos y métodos*, Editorial Félix Varela, La Habana.

GENE, B. (1962): «Changing Audit. Objectives and Techniques», *The Accounting Review*, vol. 37, n.º 4, American Accounting Association, Lakewood Ranch, Florida, pp. 696-701.

LENIN, V. (1977): *El imperialismo, fase superior del capitalismo*, Editorial Progreso, Moscú.

MARX, C. (1873): *El Capital*, tomo I, <http://www.ucm.es/info/bas/es/marx-eng/capital_1> [10/2/2016].

MARX, C. (1893): *El Capital*, tomo II, <http://www.ucm.es/info/bas/es/marx-eng/capital_2> [10/2/2016].

PÉREZ, O. (2009): *Internacionalización del capital: respuesta socialista*, Editorial Félix Varela, La Habana.

PÉREZ, O. (2010): «La auditoría nace en Europa después de la revolución industrial», <<http://www.radiorebelde.cu>> [4/7/2016].

RESTREPO, R. (2012): «La auditoría interna. Teoría general de la auditoría», <www.eafit.edu.co/.../Nota%20de%20Clase%2026%20La%20Auditoría%20Interna.pdf> [10/2/2016].

Recibido: 1/3/2017

Aceptado: 15/5/2017

María Inés Zambrano Zambrano, Universidad Técnica de Manabí, Ecuador, Correo electrónico: mariazambrano@utm.edu.ec

Elvira Armada Trabas, Universidad de la Habana, Cuba, Correo electrónico: elvira-armada@interaudit.cu