La auditoría legal en la Unión Europea: marco, debate actual y perspectivas de futuro

José Joaquim Marques de Almeida
Profesor Coordinador del Instituto Superior de Contabilidad y Administración de Coimbra, Portugal

Resumen

Actualmente, la auditoría legal en la Unión Europea se encuentra en una gran encrucijada, impuesta por los poderes públicos y por las directivas comunitarias; es criticada por los empresarios por no añadir valor al negocio y, de una manera general, por la sociedad que, al atribuirle la característica de bien público, esperaba de ella respuestas más amplias que aquellas que los auditores empecinados en un marco normativo y jurídico-técnico construido por sus asociaciones profesionales, consiguen o quieren facultar al público en general. En consecuencia, las normas de auditoría —que tratan de la planificación, ejecución y evaluación del trabajo del auditor— han sido el refugio que han elegido los auditores, así como una justificación esgrimida unánimamente por la clase para rechazar preliminarmente la ampliación de las funciones de auditoría al análisis de la viabilidad de la empresa y a la detección de errores y fraudes. En ese contexto, la función de auditoría legal está siendo en la actualidad fuertemente criticada por no proporcionar al público "certezas" de que: las declaraciones financieras son correctas, la empresa no quebrará, no hubo fraudes o irregularidades, la empresa actuó dentro de la ley, fue administrada de forma competente y adoptó una actitud responsable frente a los asuntos ambientales y sociales. Es por ello que el objetivo de este trabajo es presentar, en relación con la Unión Europea, el origen de la auditoría legal y, en términos generales, las inquietudes del presente y prever su función en el futuro.

Introducción

En las décadas de los setenta y ochenta, el ejercicio de la actividad profesional de la auditoría comenzó a ser cuestionada por la sociedad tanto por su finalidad como por su utilidad pública. Esta polémica, que envuelve aún hoy a la auditoría, tiene mayor intensidad en los países anglosajones que en otros países, precisamente en aquellos poseedores de una mayor experiencia en el campo de la auditoría, para los que la autorreglamentación profesional implicó un nivel superior de exigencia social y donde la detección del fraude ha sido uno de los principales objetivos exigidos en esa área.

En realidad, la cuestión de la fiabilidad de las auditorías y de la responsabilidad profesional de los auditores es fruto de la sucesión de determinados escándalos financieros que fueron el detonante de la contestación, cada vez más profunda, matizada en términos de área geográfica, con grados de intensidad diferentes.

Sin embargo, hay un conjunto de problemas comunes que giran en torno a aquello que convencionalmente se ha llamado las diferencias de expectativas en auditoría; es decir, las discrepancias existentes entre la naturaleza y alcance del trabajo del auditor y aquello que esperan los utilizadores de

dicha área. La controversia está abierta y las distintas entidades interesadas en la profesión aún no han llegado a conclusiones en cuanto a introducir, en el ejercicio de auditoría, modificaciones e innovaciones; por lo tanto, existe la incertidumbre sobre cuál será el futuro de esta actividad como servicio público.

Si tomamos en cuenta las discusiones generadas en otros países acerca de esta problemática (Inglaterra, Estados Unidos, Francia, España y Portugal), pretendemos posicionar la auditoría en el sentido de que debe existir una mayor aproximación entre las expectativas de los profesionales y de los utilizadores.

En la Unión Europea (UE), la auditoría han sufrido igualmente un gran desgaste, aunque el desarrollo de su práctica en mayor escala data de finales de los años setenta. No obstante de que en este momento es una actividad legal con una reglamentación muy estricta y bastante joven, se encuentra en una gran encrucijada porque para los empresarios no añade valor al negocio. Esta crítica, en la mayoría de los países, se acentúa en período de crisis, aunque no deja de ser una opinión subrepticia que va desgastando las bases de la profesión.

1. Marco y ámbito de la auditoría legal en la Unión Europea

1.1 Marco general

En la UE esta actividad fue prevista por las directivas 4a.[1] y 7a.[2] que disponen que las cuentas anuales y las cuentas consolidadas deben ser auditadas por un profesional debidamente capacitado en conformidad con la directiva 8a.[3]

Las disposiciones de las directivas tuvieron un impacto significativo sobre la legislación de la mayor parte de los países europeos, considerándose que la revisión legal de las cuentas es el control de los documentos contables emitidos por las sociedades u otras entidades con el objetivo de conformarse a las obligaciones legales en materias de publicación de información financiera periódica (cuentas individuales o consolidadas, anuales o intermedias, informes de gestión, etc.). Los resultados de este control dan lugar a la emisión de una opinión que se conoce como informe.

Es necesario hacer notar que, en ciertos estados miembros, el revisor de cuentas está igualmente encargado de ciertos controles jurídicos. Concretamente, es el caso de las entidades de crédito y las compañías de seguros donde éstos desempeñan un papel cada vez mayor en materia de control prudencial.

La revisión legal de las cuentas es una actividad reglamentada en todos los países de la Europa comunitaria, donde su ejercicio exige la posesión de ciertas cualidades o de un título profesional específico y la inscripción en un registro, efectuado por las autoridades públicas o por las organizaciones profesionales del país correspondiente. Alemania, Bélgica, Dinamarca, España, Francia, Grecia, Irlanda, Luxemburgo, Holanda, Portugal e Inglaterra preven que las listas de los profesionales capacitados para la revisión legal de cuentas deben ser anunciadas en publicaciones, como en el Diario Oficial, conforme está previsto en la 8a. directiva.

La excepción es Italia, donde el control legal es exclusivo de personas físicas, en cambio en los

[1] Se refiere al modelo de presentación de cuentas en los países de la Unión Europea.
[2] Se refiere a la problemática de la consolidación de cuentas.
[3] Se refiere a las calificaciones de las personas aptas para hacer auditoría legal en la Unión Europea.

demás países es ejercido indistintamente por personas físicas o personas morales, esto es, en sociedades. En este Estado en octubre de 2000 se publicó un proyecto de decreto ley que después de aprobado posibilitará el ejercicio de la profesión en la mayor parte de los países europeos. Esta actividad está reglamentada y reservada a la profesión en todos ellos, excepto en Suiza.

La auditoría ha conocido una tasa de crecimiento sostenido del mercado de la revisión de cuentas en los últimos años que deberá decrecer en el futuro, aunque todavía se espere una progresión significativa en España, Francia, Austria, Noruega y Portugal, tendiendo después a la estabilización.

1.2 Aspectos específicos

Por auditoría del sector público debe entenderse aquella que se refiere a las entidades de derecho público que no obedecen a las reglas del derecho de las sociedades y que tienen, por tanto, obligaciones diferentes en materia de información financiera. Los ejemplos más comunes son la seguridad social, los hospitales públicos, los gobiernos autónomos, entre otros.

Aunque tradicionalmente el control de este sector atañe a los tribunales de cuentas, los profesionales de contabilidad son llamados cada vez más a intervenir en complemento o sustitución de aquéllos. El ejercicio de esta actividad, donde es permitida bajo la forma de sociedad, obedece a las reglas previstas para la revisión legal de cuentas en casi todos los países, salvo España e Italia donde esta posibilidad no se admite.

Las condiciones de formación profesional, las garantías mínimas por presentar, la deontología profesional y las condiciones de establecimiento profesional son idénticas a las exigidas para la revisión legal de cuentas, excepto en España donde existe una reglamentación particular de esta actividad en materia de examen, garantías, deontología, etc., que es establecida por el Tribunal de Cuentas. En Suecia el revisor está todavía sometido al Código Penal en lo que respecta al secreto profesional.

En todos los países donde esta actividad se encuentra reglamentada, salvo en España y Holanda, los profesionales calificados para ejercer la revisión legal de cuentas son los únicos autorizados a ejercer la auditoría del sector público en la parte que no está reservada a las instituciones públicas, o sea, a los tribunales de cuentas. Se espera en el futuro un notable crecimiento de esta actividad para los revisores oficiales de cuentas.

En la Unión Europea, el control de fusiones y escisiones es una actividad prevista por las directivas 3a. y 6a. del derecho de las sociedades, que disponen que un experto independiente, designado o acreditado por una autoridad judicial o administrativa, examine los proyectos y emita un informe escrito destinado a los socios o accionistas de las sociedades que participan en la operación. Este informe debe indicar los métodos utilizados para la determinación de la relación de cambio, la adecuación de los métodos a los valores en especie, los valores a los que cada método conduce, así como la opinión sobre la ponderación de cada método. El experto deberá concluir si, en su opinión, a razón de cambio es pertinente o no y razonable conforme a los artículos 10o. de la 3a. directiva y 8o. de la 6a. directiva.

Asimismo, el control de las fusiones y escisiones es una actividad reglamentada en casi todos los países europeos, excepto en Suecia y Suiza. Todos los países que regulan esta actividad no exigen la inscripción en registro o lista profesional; cuando es exigido las listas no son específicas para el ejercicio de esta actividad, salvo en Italia donde los tribunales elaboran una lista*ad hoc*. De igual manera, en dichos países el control es realizado exclusi-

vamente por profesionales expertos en efectuar la revisión legal de cuentas, mientras que en los países objeto de estudio este control sólo es una labor marginal o intermediaria.

El control de las entradas en especie es una misión cuya atribución depende del derecho de las sociedades de cada país y, concretamente, de las reglas relativas a la constitución de sociedades y al aumento de su capital social. En la Unión Europea esta actividad fue prevista para las sociedades anónimas (ampliada en algunos estados a las sociedades de capital) por la 2a. Directiva del Derecho de Sociedades, que dispone que las entradas de bienes que no sean en numerario sean objeto de un informe emitido previamente a la constitución de la sociedad o a la realización del aumento de capital por uno o varios expertos independientes de la sociedad, designados o aprobados por una autoridad administrativa o judiciaria. El marco legal comunitario en el que se desarrolla esta labor es prácticamente el mismo que el aplicable al control de las fusiones. El control de las entradas en especie es una tarea reglamentada en casi todos los países europeos, excepto en Grecia, Suecia, Suiza y parcialmente en Irlanda.

Además de las cuatro actividades ya mencionadas hay aún otras ligadas a los profesionales de la contabilidad, tales como consultoría, peritaje y fiscalidad, cuya reglamentación o no existe o está muy diferenciada.

1.3 El marco jurídico-técnico y el ámbito de la auditoría

El marco jurídico en que se sitúa la auditoría en los países de la Unión Europea considera a ésta como un servicio público, regulando constamente la actividad e imponiendo a sus agentes normas de trabajo a las cuales está subyacente la normativa legal. Ésta delimita las funciones de los auditores/revisores, así como las responsabilidades que deben asumir. En realidad, la auditoría financiera se asienta en los postulados de Mautz y Sharaf (1961) y su configuración legal obedece a tres puntos fundamentales:

- La auditoría se concibe desde una perspectiva estrictamente técnica, consubstanciada en un conjunto de procedimientos que apuntan hacia la comprobación de las aserciones de la administración, reflejadas en las demostraciones financieras, posibilitando así la emisión de una opinión profesional.

- La auditoría valida las cuentas anuales, confrontándolas con las normas de la legislación comercial, estatutarias y principios contables.

- La auditoría se basa en documentos procesados según el modelo contable de costos histórico/moneda nominal, consecuentemente, documentos históricos, verificables, procesados, tratados y agregados por una determinada entidad.

La concretización de estos tres propósitos fundamentales implica la utilización de técnicas y procedimientos basados en comprobaciones parciales; adopción de técnicas de muestreo que permiten la validación de controles internos administrativos, contables e informáticos; comprobación exhaustiva de determinados ciclos de transacciones y la evaluación de diferentes áreas de riesgo.

Una vez obtenidas las evidencias externas e internas, la actividad de auditoría consiste en emitir una opinión profesional sobre las cuentas anuales de acuerdo con la reglamentación legal subyacente. Las técnicas mencionadas no garantizan que el auditor disponga de toda la información materialmente relevante; sin embargo la planificación de la auditoría debe ser diseñada en el sentido de abarcar ampliamente todos los datos relevantes que puedan influir en el dictamen final del auditor.

Esta auditoría se asume como una actividad lógica; se estructura de forma atomística y reduccionista; además es una filosofía cuya fundamentación teórica, que data de 1961, fue estructurada por Mautz y Sharaf —a la que subyace una economía incrementalista y de producción— y admite que:

- Las demostraciones financieras son verificables.
- Las demostraciones financieras y la restante información sujeta a verificación están libres de errores intencionales y otras irregularidades anormales.
- En ausencia clara de evidencia contraria, lo que se consideró correcto en el pasado de la empresa sujeta a examen permanecerá como tal en el futuro.

La aplicación consistente de los principios contables y de las normas de auditoría generalmente aceptadas imponen al auditor, que actúa con independencia, responsabilidades limitadas al cumplimiento y ejecución de esas normas. El análisis de estos postulados, que representan la base técnico-filosófica de la profesión, nos permite desarrollar una teoría de la auditoría financiera, resolver problemas profesionales prácticos y aclarar un conjunto de concepciones erróneas sobre la auditoría financiera, sobre los auditores y sus responsabilidades, generando así la atenuación de las llamadas diferencias de expectativas.

De esta forma, estos postulados fundamentales son, y continúan siendo, el refugio de los auditores o de las concepciones más tradicionales de la auditoría y, en consecuencia, proyectan un marco de responsabilidades muy limitado que se traduce, básicamente, en el no asumir responsabilidades por el descubrimiento de irregularidades o fraudes y el no compromiso a diagnosticar la viabilidad futura de la empresa, que son exactamente los dos componentes más relevantes del llamado *expectation gap*.

Sin embargo, sucede que la función social del auditor, el reconocimiento público de la profesión y la valorización que la sociedad hace de la auditoría han implicado una ampliación de las obligaciones profesionales de los auditores, imponiéndoles la aceptación de mayores responsabilidades que aquellas que se encuentran estrictamente plasmadas en las normas de auditoría generalmente aceptadas. Esta vía, según nuestra opinión, es la única que posibilitará la reducción del *audit expectation gap.*

2. La auditoría legal en la Unión Europea: el presente

2.1 La problemática del *Expectation Gap*

El debate actual de la auditoría se centra, por lo tanto, en tres problemas fundamentales:

- Responsabilidad del auditor
- Alcance real de su trabajo
- Utilidad del mismo

El reconocimiento que se le atribuye a la información contable auditada, como tener la naturaleza de bien público y ser el objetivo de la auditoría la protección del interés público, la proyectan a un nivel elevado de responsabilidad social.

Al asumir un compromiso de auditoría, el profesional acepta ejecutarla en concordancia con ciertas obligaciones estatutarias y leyes comunes. Su no cumplimiento implica, potencialmente, litigios con el cliente —entidad con quien el auditor posee relaciones contractuales— y con terceros —entidades con las que el auditor no tiene relaciones contractuales, pero forman grupos interesados en la vida económica de la empresa y confían en la opinión expresada en el informe del auditor.

Este marco refleja el grado de responsabilidad que cada sociedad otorga al trabajo del auditor y repre-

senta la valorización que la sociedad hace de su trabajo; asimismo, depende necesariamente del ordenamiento jurídico de cada país. La tradición, en términos mundiales, es profundamente diferente. La tradición jurídica de los países de la *Common Law* favorece la litigancia contra los auditores. La reclamación de daños y perjuicios se ha convertido en un negocio en sí mismo. De tal manera que el congreso de los Estados Unidos ha criticado la expansión de las llamadas "industrias de litigio" en detrimento de las industrias de desarrollo.

Contrariamente, en los ordenamientos jurídicos de la *Roman Law*, la tela de la responsabilidad del auditor es más elaborada y compleja, lo que explica que el número de litigios contra los auditores sea menos significativo.

El segundo problema —el alcance de su trabajo— también es un punto de profundo análisis y discusión. Las tendencias más recientes, en sintonía con las preocupaciones del público en general, apuntan hacia un mayor envolvimiento y un papel más activo en la comprobación del principio de la empresa en funcionamiento. En el fondo, se pretende que el auditor observe con mayor rigor y profundidad el riesgo inherente del negocio, que es tratado de forma deficiente y displicente en el modelo actual de riesgo, en el que los riesgos de detección y control son más profundamente meditados que los riesgos del negocio. Es por ello que se impone, en economía global, el análisis de otro tipo de variables tales como: política financiera, comercio nacional e internacional, avances tecnológicos, políticas de encomiendas nacionales e internacionales, amenazas y oportunidades, estrategia y cadena de valor. En suma, un intenso análisis del entorno de los negocios permitirá mejorar en gran amplitud la eficacia social del trabajo.

La utilidad del trabajo del auditor es igualmente objeto de controversia. La comunidad empresarial comparte cada vez más la idea de que la función social del trabajo del auditor no debe limitarse a la simple comprobación de los registros contables. La evaluación externa de la eficiencia y la eficacia de la organización, es decir, el análisis estratégico de la empresa, es reclamado por las corrientes más abiertas de la auditoría, al proponer el desarrollo del trabajo de ésta hacia la comprensión del análisis de la situación estratégica en que se encuentra la empresa. (Vinten, 1991)

2.2. Debate sobre la problemática de la auditoría legal

Formulamos ocho cuestiones que configuran la problemática actual de la auditoría legal e identificamos dos posiciones. La posición evolucionista es más flexible en las respuestas y más adaptada a la envolvente social, mientras que la posición clásica es más conservadora, defensiva y cerrada en relación con las nuevas exigencias sociales solicitadas a la profesión. Por lo anterior, las respuestas coinciden con base en la investigación y comunicación de fraudes y pueden ser divergentes (o casi) en las restantes. (Véase el siguiente cuadro)

Visítanos en Internet

http://www.fca.unam.mx

	POSICIONES ACTUALES	
	EVOLUCIONISTA	CLÁSICA
1. ¿Hay desajuste entre el servicio de auditoría y el que los utilizadores esperan de la misma?	Las funciones actuales de la auditoría deben ser más amplias porque la sociedad moderna exige más de los auditores.	Las funciones de la auditoría deben permanecer como se encuentran actualmente.
2. ¿Cómo proceder para disminuir el gap de las expectativas?	Los auditores deberían aceptar mayores responsabilidades en el desarrollo de su trabajo.	Refuerzo del informe de auditoría sobre las debilidades del control interno y propuesta de soluciones.
3. ¿Los informes de auditoría deberían abarcar el diagnóstico de la viabilidad futura de la empresa, así como sus dificultades más de lo que se exige actualmente?	La incerteza de los negocios encuentra su máxima expresión en la propia supervivencia de la empresa. Opinar en cualquier caso y no sólo por excepción	Ninguna atención se debe prestar, mediante el informe de auditoría, al diagnóstico de la viabilidad futura de la empresa. Opinar sólo por excepción.
4. ¿Debe la auditoría investigar posibles fraudes de la dirección y de los administradores?	El auditor tiene la responsabilidad social por la detección e información del fraude.	Posición idéntica. Enfatiza, sin embargo, la posición incómoda del auditor.
5. ¿Cuál es el grado de utilidad de los informes de auditoría, considerando los diferentes utilizadores?	Ampliación del ámbito del informe de auditoría.	Los informes actuales son suficientes para prestar la información a diferentes tipos de utilizadores.
6. ¿Considera justificado el gasto administrativo de la auditoría como obligación legal para la empresa que no cotizó en bolsa y para empresas de tamaño medio aunque superando los límites establecidos?	Los costos asociados a la auditoría serán bien justificados si ofrecen conjuntamente otros servicios de consultoría y consejo.	No considera el gasto administrativo justificado, a no ser para las empresas que cotizan en bolsa.
7. ¿La auditoría es positiva para la empresa o es una obligación legal más que deben cumplir?	Es positiva, en términos generales, porque contribuye a aumentar el grado de transparencia de la información financiera.	Las auditorías legales son una obligación más que las empresas deben cumplir.
8. La empresa auditada es objeto de inspección y, simultáneamente, un cliente para el auditor. Esta doble cara ¿influye en los informes de auditoría producidos por el auditor?	No debería influir en los informes resultantes.	Influye en la emisión de informes. Los auditores no son tan inflexibles e intransigentes.

2.3. Medidas por adoptar para reducir las ex pectativas

Las modificaciones e innovaciones por introducir en la auditoría para darle una mayor eficacia social deben ser, como preámbulo, adaptadas al contexto actual de los negocios y a las peticiones apremiantes de la sociedad moderna. Dentro de este espíritu, los cambios por operar no pueden ser concebidos exclusivamente desde la perspectiva del auditor, ni desde la perspectiva del auditado, pero sí encuadrando la auditoría como elemento integrante de una sociedad que contribuye para su bienestar. Así, teniendo la auditoría subyacente un concepto social, el hecho de haberse transformado en una pieza fundamental de control social y de responsabilización de los individuos y de las organizaciones, la ha transformado en un patrón de aferencia de ética que, conjuntamente con las necesidades sociales, determinan el sentido social y evolutivo de la auditoría.

En esta concepción, las expectativas de los profesionales y de los utilizadores deben evolucionar en un sentido de adaptación al mundo actual de los negocios. El no desarrollo de este gran ajuste colocará a la profesión en riesgo en el futuro.

Paradigmático es el hecho de que las más avanzadas organizaciones de auditores hayan comprendido el reto que se plantea en la actualidad y hayan adoptado medidas para estrechar el abanico de expectativas.

3. La auditoría legal en la Unión Europea: el futuro

3.1. Las nuevas tecnologías: la emergencia del paradigma de la auditoría continua

"El ambiente gestional y organizacional es, típicamente, un ambiente contingente, turbulento, inmutable, dinámico, sistémico, abierto, variado, complejo, entrópico y *copernicano* " (Oliveira, 1999).

De esta forma, el *reporting* financiero, en un contexto económico, caracterizado por la incertidumbre, no se debe limitar a ofrecer información impuesta únicamente por los marcos jurídicos actuales —Código de las Sociedades Comerciales, Comisión del Mercado de Valores Mobiliarios (CMVM), etc.—, sino preferentemente debe ampliar su ámbito a un conjunto de información no estrictamente financiera, que puede ser preparada por empresas especializadas, organismos oficiales e información ofrecida por las propias empresas (Ponte, 2000).

La información de formato electrónico está en crecimiento y es una realidad en Estados Unidos, el Reino Unido, Irlanda, Alemania, Finlandia, España, etc., situación que motivó la aparición de los primeros trabajos producidos por el AICPA, CICA, IASC e ICAEW. Estos trabajos presentan como denominador común el hecho de utilizar tecnología web y proponer la integración del informe de auditoría en el *business reporting package*; esto es, la auditoría de las demostraciones financieras constituye una parte del *reporting*, que puede ser enriquecido por todo un conjunto de información adicional. De igual manera, todos los estudios producidos coinciden en el abandono del concepto clásico de periodicidad de la información financiera, substituyéndolo por un concepto de *reporting* continuo, muy próximo al *reporting* en tiempo real.

Así, el informe del siglo XXI no será anual ni será un informe, sino un diálogo permanente entre la empresa y los utilizadores de la información con base en los datos que continuamente se actualizan y se emplean como medio de comunicación, por ejemplo el website de la compañía.

La necesidad de desarrollar un nuevo concepto de auditoría continua adaptado al *reporting on line* es fruto de la información publicada con una periodici-

dad cada vez menor. Asimismo, existe la necesidad de armonizar, en términos internacionales, los contenidos, los formatos, en relación con las Normas Internacionales de Contabilidad y Auditoría.

La importancia creciente de la *internet* en las relaciones con los accionistas, auditores y otras entidades interesadas en el desarrollo de la empresa permite una actualización y distribución continua de la información prestada a los accionistas, posibilitando la grabación y participación en las asambleas generales, las reuniones del consejo administrativo y el voto por correo electrónico.

Las nuevas tecnologías apuntan hacia el tratamiento automático de la información, desde una perspectiva sistémica, más allá de las limitaciones de la digrafía, de la expresión monetaria y sin circunscribirse a los límites de las necesidades de información de gestión de una unidad económica.

La generalización del lenguaje digital de los negocios posibilitará a la comunidad financiera un nuevo marco de preparación, publicación y análisis de las demostraciones financieras. De ahí que concluyamos que la auditoría de las demostraciones financieras cederá el paso a la auditoría de los sistemas de información.

3.2. Ampliación del ámbito de la función

El auditor frente a los comités de auditoría o consejos consultivos

Los comités de auditoría, implantados en los años cuarenta en Estados Unidos, son órganos creados por los consejos administrativos, constituidos por consejeros no ejecutivos y por consejeros independientes, en los cuales los consejos administrativos delegan la manutención de los sistemas de control interno administrativos y contables eficaces y adecuados. Dirigen, pues, su actividad hacia el desarrollo de una correcta gestión de la empresa frente a una mayor transparencia y control público en las grandes organizaciones empresariales.

Los comités de auditoría son una consecuencia lógica de un conjunto de fraudes, irregularidades y prácticas corruptas que se produjeron en empresas americanas e inglesas y pretenden esencialmente:

- Enfatizar aspectos específicos de la gestión, como el control interno y la auditoría, que no suelen ser objeto de preocupación y de interés por parte de muchos administradores.
- Supervisar las funciones de auditoría interna y externa, resultando de ello un refuerzo considerable de su importancia a través de la comunicación inmediata que tienen con el consejo administrativo.
- Incluir consejeros independientes en el seno de los comités de auditoría, lo que permite reforzar la independencia de la función de auditoría.

Los comités de auditoría son, además, fruto de una articulación entre la SEC (*Securities and Exchange Commissions*) y la Bolsa de Nueva York que, en los años cuarenta, propusieron a las empresas que cotizaban en bolsa la constitución de forma voluntaria de dichos comités; situación que fue insistentemente repetida en los años sesenta y setenta, fijándose como fecha límite el 30 de junio de 1978 para que todas estas empresas creasen comités de auditoría constituidos por personas independientes. Estos órganos fueron reforzados con el informe *Treadway* (1978), que les atribuye funciones relevantes en la lucha contra los informes financieros fraudulentos. En Europa los informes de Cadbury (1992), Hampel (1996), Olivencia (1998), Viennot (1999), entre otros, recomiendan como algo necesario que las empresas que cotizan en la bolsa creen comités de auditoría.

La composición de los comités interesa especialmente a los revisores oficiales de cuentas debido a que pueden integrarlos como vocales y consejeros independientes, en la medida en que las atribuciones y obligaciones se encuentren perfectamente dentro de las funciones de los ROC´s (Revisor Oficial de Contas: Censor Jurado de Cuentas).

Análisis de los informes de riesgo

Cambiar el enfoque de la auditoría, tradicionalmente orientado a los controles administrativos y contables, hacia el riesgo de negocio perderá de vista el objetivo de auditoría de las piezas financieras, situación que se observa conforme con la estructuración y desarrollo de una auditoría continua.

Asumir mayores responsabilidades en el análisis de la viabilidad de la empresa

La auditoría de cuentas anuales, tal como hoy es entendida, no tiene por finalidad la detección de problemas que pueden afectar la continuidad de la gestión empresarial. Las empresas, para sobrevivir en un ambiente de negocio volátil, tienen que estar en permanente cambio. De ahí la incertidumbre y el análisis del riesgo de negocio de ser, cada vez más, un componente de auditoría presente y futura. Como la incertidumbre de los negocios y la propia aplicación del principio de continuidad alcanzan su máxima expresión en la propia supervivencia de la empresa, los utilizadores de la información reclaman del auditor un papel más activo. Se trata de un problema muy sensible en auditoría, en el cual se opina exclusivamente por excepción, esto es, cuando existen problemas de continuidad.

Sin embargo, los últimos informes de la Unión Europea (1996) se centran en que la administración de la empresa y el auditor se pronuncien sobre el futuro probable del desarrollo de la empresa, lo que presupone la emisión de opinión sobre su continuidad en cualquier circunstancia. Este hecho amplía las funciones de la auditoría lo que permitirá englobar el diagnóstico de la viabilidad futura de la empresa.

En suma, el auditor deberá tomar y asumir un papel más activo en el análisis del negocio en términos de futuro, analizando las amenazas y oportunidades subyacentes al desarrollo de las empresas.

La auditoría y la investigación de posibles fraudes de los directores y administradores, la ética en auditoría

La auditoría, en su génesis, tenía como objetivo la investigación de errores y fraudes en la empresa. Actualmente, el enfoque se centra en la verificación de la fiabilidad de la información financiera reflejada en las cuentas anuales. Se trata de un concepto de auditoría financiera muy restringido que constituye la mayor parte de la auditoría actual. Sin embargo, existe una muy grande presión para cambiar el sentido de reevaluación de su actividad, de sus presupuestos, de sus técnicas y procedimientos.

Asimismo, el desarrollo de las auditorías operacionales y de gestión demuestran una función más amplia de la auditoría. Su función social determina la opinión sobre la calidad de la conducta de los individuos y de las organizaciones, establecida en un marco de normas sociales. Es por ello que podemos deducir que la auditoría se encuentra relacionada con las bases de conducta de una sociedad, por lo que su problema básico es esencialmente ético. Es la sociedad la que determina las normas de conducta en las diferentes organizaciones y cuáles son los aspectos de la prestación de cuentas que deben ser sometidos al

examen del auditor. Básicamente, la ética del negocio o la ética pública es la que el auditor procura verificar.

Así, mientras el concepto de auditoría puede permanecer inmutable, su interpretación operacional está en continua evolución, dependiendo no sólo del cambio de los valores éticos, sino también de la opinión social en relación con aspectos o problemas de prestación de cuentas, a los cuales el proceso de auditoría puede ser aplicado, estando subyacente la percepción que la sociedad tiene del beneficio social de una auditoría. La idea es que la ética y las necesidades sociales determinen su evolución.

En este sentido, es fácil determinar actualmente cuál es la función del auditor/revisor ante la existencia de información fraudulenta: un mayor envolvimiento del auditor ante el fraude es una exigencia social apremiante, fuertemente arraigada en la convicción pública.

La auditoría de los servicios públicos

El "corte" tradicional entre auditoría financiera y auditoría interna será rápidamente atenuado. De esta forma, el concepto de auditoría, desde una perspectiva social, corresponde a un examen efectuado por una persona independiente que compara los objetivos que la organización se propone alcanzar y describe los resultados. Este concepto forma parte de los mecanismos de control público y privado de la verificación y prestación de cuentas.

Por eso, la eficiencia y la eficacia comienzan también a caer dentro del ámbito de la auditoría financiera y, simultáneamente, se asiste a la reducción sistemática de los departamentos de auditoría interna en las grandes unidades empresariales, en donde los auditores son sustituidos por consultores de negocios.

3.3 Globalización e implicaciones en la auditoría legal

La desreglamentación y las implicaciones en la auditoría estatutaria

La globalización de los negocios hará emerger, en nuestra opinión, como único criterio de realización de auditorías al mercado. De esta forma, no será comprensible para la opinión pública y, sobre todo, para la comunidad empresarial de la Unión Europea el mantenimiento de la auditoría legal en empresas familiares. En Europa la auditoría estatutaria es exclusivamente una obligación legal que las sociedades tienen que cumplir ineludiblemente. Para las empresas que cotizan en bolsa, con un conjunto de accionistas muy distribuido, encontramos una justificación válida para la auditoría. En las empresas familiares, la función de auditoría podría ser sustituida por una función de auditoría interna con funciones de implantación de los sistemas de control interno y financiero de la entidad.

La mayoría de las empresas no ve a la auditoría como un elemento que aporte valor al negocio. En este contexto, con la liberalización futura de los honorarios, es fácil prever que los ROC´s se van a enfrentar a una gran presión sobre todo en los períodos de mayor recesión económica, por lo que inevitablemente la calidad del trabajo de auditoría puede decrecer, implicando la utilización de personal con menos experiencia.

La búsqueda de economías de escala generará tendencias oligopolísticas en la profesión y el recurso sistemático al *outsourcing*, ya sea en auditoría externa o interna.

⇨

Rotación de los auditores / independencia / responsabilidades

La rotación de los auditores puede ser considerada como una medida de independencia. El informe *Cadbury* preconiza la rotación de los auditores, situación que no fue muy difundida por la Ley de Auditoría de Cuentas (LAC) de España, y que ha sido apartada y muy criticada por presuponer, de antemano, la no independencia de los revisores oficiales de cuentas.

Formación de los auditores / formación de equipos multidisciplinarios

El auditor del siglo XXI para sobrevivir necesita una formación más amplia y multidisciplinaria, menos centrada en la contabilidad. De esta forma, además de ser un buen técnico, debe ser un buen asesor de empresa, al cual compete comprender el negocio, los riesgos del negocio y su gestión, así como trabajar en equipos globales.

Conclusiones

La auditoría legal nació en la Unión Europea en la década de los setenta, época en la que surgieron las primeras voces de contestación en relación con su ámbito y al trabajo desarrollado por los auditores.

En los países de la Unión Europea esta actividad se prevé como una matriz técnica, encuadrada en un conjunto de normas técnico-profesionales, construidas en los años setenta y que, desde nuestro punto de vista, no se adecuan a lo que actualmente la sociedad espera requerir de la auditoría, esto es, un análisis global de la empresa.

Las cuestiones formuladas en relación con su validez actual apuntan hacia la existencia de dos corrientes enfrentadas: el enfoque actual, de características marcadamente evolucionistas, que defiende la ampliación del ámbito y del alcance de la auditoría; y una perspectiva tradicional, arraigada en una formulación estrictamente técnica de la profesión, incapaz de comprender que la auditoría, como todas las técnicas, tendrá que reflejar las necesidades de la sociedad en que pretende legitimarse.

La auditoría legal, en consecuencia, necesita ser reformulada, ya sea a la luz de las nuevas tecnologías de la información o a la luz de las nuevas demandas que la sociedad presenta a la auditoría.

La desfocalización de la auditoría de las piezas financieras para la empresa como un todo es un paso fundamental en la supervivencia de la función del auditor legal, que tendrá que ser enfrentado más en una perspectiva de un asesor que en la de un "policía vigilante", en relación con el cumplimiento de las normas de auditoría y de la contabilidad.

Es posible detectar tres momentos importantes en la evolución de la auditoría legal. En el pasado, el auditor vivió el síndrome de la exactitud en virtud de su actividad en plenitud y estaba centrada en la fiabilidad de las demostraciones financieras. Actualmente, vive el síndrome del cambio, atendiendo a la acentuación de las contingencias del contexto empresarial. En el futuro, vivirá el síndrome de la incerteza, debido a que las empresas pueden perder viabilidad muy rápidamente, por lo que la auditoría tenderá a desplazarse más hacia el contexto que hacia la información contable; situación que, a nuestra manera de ver, hará emerger, para la auditoría, una componente más cualitativa que cuantitativa. Así, la auditoría tenderá a ser cada vez más global, o integral, y menos financiera.

En consecuencia, es la sociedad la que determina las normas de conducta de las diferentes organizaciones y cuáles son los aspectos de la *accountability* que deben ser sometidas al examen del auditor legal. Es la ética del negocio o la ética pública la que el auditor procura verificar.

Referencias bibliográficas

BECK, G. W., "The role of the auditor in modern society", *Accounting and Business Research*, Spring, 1973.

GUY, D. M., "The Expectation Gap Auditing Standars", *Journal of Accountancy*, vol. 165. 1988.

Libro Verde de la Auditoría, [s. e.], [s. l. i.], 1996.

MAUTZ, R. K. & SHARAF, H. A., *The philosophy of auditing*, Nueva York, AAA, 7a. ed. 1993.

OLIVEIRA, A.,*Anatomia e metabolismo do processo decisório em contexto empresarial. Algumas questões*. Universidade de Évora, 1999.

PONTE, H., "De las cuentas anuales a las cuentas digitales. Presente y futuro del reporting on line". *Livro das Jornadas Luso-Espanholas de Gestão Científica*. Vilamoura – Algarve, 2000.

VINTEN, G., "The Strategis Audit". *Managerial Auditing Journal*, vol. 6, No. 4, 1991.

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO
FACULTAD DE CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN

Campus Juriquilla

le ofrece el Diplomado en

Comercio Exterior

Inicio 20 de septiembre del 2002

Mayores informes e inscripciones en horario continuo de atención:
Tel: (01-442) 238-11-85 al 99 Fax (01-442) 234-08-22

fca.juriquilla@correo.unam.mx