

Pilar Yubero Hermosa

**LA UTILIDAD DE
LOS INFORMES DE AUDITORÍA**

**Departamento de Contabilidad y Auditoría
Universidad San Pablo CEU. Madrid**

ABSTRACT

El informe de auditoría es el indicador de la calidad de la información contable, adquiriendo gran relevancia por la propia implantación legal de la auditoría, tanto para empresas medianas como empresas grandes, y por el hecho de que la información económico-financiera es un bien público.

La elaboración del informe de auditoría debe satisfacer las necesidades del mayor número de interesados en el mismo, debiendo ser expresado con la máxima claridad, dado que un alto porcentaje de estos usuarios, como han demostrado algunos estudios, comprendían el contenido del mismo.

Asimismo, opinamos que la utilidad del informe de auditoría se vería incrementada si este informara la viabilidad futura de la empresa, la existencia o no de información fraudulenta, etc.; sin olvidar que el informe debe ofrecer garantías sobre las cuentas anuales, cumpliendo los requisitos legales y reglamentarios.

1. INTRODUCCIÓN

El hecho de otorgar la máxima transparencia a la información económico-financiera de la empresa en los últimos años, cualquiera que sea el ámbito en que desarrolla su actividad, nacional o internacional, ha determinado la necesidad de la labor de auditoría, y obtener una opinión cualificada sobre el grado de fidelidad con que dicha información representa la situación del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la misma.

Sin embargo, durante 1.993 y 1.994, España vivió una sucesión de escándalos financieros que crearon gran confusión en la sociedad (1), y como consecuencia de aquellos sucesos surgieron recelos de la fiabilidad de la auditoría e incluso de sus objetivos, poniéndose en tela de juicio el valor del informe de auditoría, que es el indicador de la calidad de la información contable.

La función y el alcance de la auditoría se cuestionó como consecuencia de la aparición de empresas que habiendo sido auditadas con informes limpios presentaban irregularidades contables y fraudes. Como resultado de estas irregularidades las empresas quebraron o fueron intervenidas, provocándose una grieta entre las expectativas de los usuarios y los auténticos resultados que pudieran esperarse de la auditoría legal, regulada en España por la Ley de Auditoría de Cuentas de 12 de julio de 1.988.

Por otro lado, los momentos actuales no son muy propicios para la auditoría, ya que estamos viviendo un período difícil entorno a la misma. En primer lugar, el ICAC está aumentando los controles sobre los auditores y, además, "amenaza" con llevar a cabo un mayor intervencionismo. En segundo lugar, las Corporaciones representativas de los auditores (Instituto de Auditores Censores Jurados de Cuentas de España, Registro de Economistas Auditores y Registro General de Auditores de los Titulares Mercantiles) siguen estando en desacuerdo en muchas cuestiones. En tercer lugar, se está generando entre los usuarios cada vez más incredulidad sobre la información expresada en los informes de auditoría. Y mientras tanto estamos esperando la reforma de la Ley de Auditoría de Cuentas.

(1) El punto central de debate se sitúa, al igual que en otros países, en los casos en los que se produce la emisión de informes de auditoría limpios y a continuación estalla un escándalo financiero. Sin duda, escándalos financieros de la resonancia del Banco de España, PSV y grupo Turmas, han socavado el prestigio de la profesión auditora.

2. ENTORNO AL INFORME DE AUDITORÍA

La gran importancia que en la actualidad tiene el informe de auditoría, viene dada por la propia instauración legal de la auditoría para empresas medianas y grandes, y por el hecho de que la información financiera es un bien público.

En este sentido, la Comunicación de la Comisión [COM98] relativa a la auditoría legal en la Unión Europea: *el camino a seguir*, manifiesta en su introducción que: "La obligación de que las cuentas anuales y consolidadas de determinadas formas de sociedad sean auditadas por un profesional cualificado, que fue introducida para el conjunto de la Comunidad por las directivas contables, tiene el fin de proteger el interés público", es más añade, que: "La garantía que ofrecen las cuentas auditadas aumentará la confianza de todos aquellos que operan con estas sociedades".

En esta línea, la Ley de Auditoría de Cuentas [BOE88], en el primer apartado exige dotar de la máxima transparencia a la información económico-contable de la empresa; señalando que esta transparencia en la información económico-contable de la empresa es un elemento consustancial al sistema de economía de mercado, reflejado en el artículo 38 de la Constitución (2).

Schlusser [SCH87,8] define el informe de auditoría en los siguientes términos: "El informe o 'certificado' del auditor independiente se emite únicamente después de una revisión de las manifestaciones efectuadas por su cliente sobre su posición financiera y resultados de sus operaciones tal como se muestran los estados financieros publicados".

No obstante, en opinión del profesor Urías [URI90,13]: "El Informe es el pronóstico y conclusión de la Auditoría y no es como a veces se confunde, un certificado" (3).

El auditor actúa examinando los estados contables, que son y constituyen una representación de la empresa, y emite un informe que es el producto final del trabajo realizado, donde se contiene la opinión profesional sobre los mismos. Es decir, el resultado final del trabajo del auditor se refleja en un informe o dictamen, que puede tener efectos frente a terceros, según lo recogido en el artículo 1 de la Ley de Auditoría de Cuentas [BOE88].

Tanto la Ley de Auditoría de Cuentas como su Reglamento, califican el informe de auditoría como un documento mercantil en el artículo 2 y artículo 4 respectivamente. Asimismo, en la introducción de las Normas Técnicas sobre Informes [ICA91], se establece que el informe es un documento mercantil, donde se muestra tanto el alcance del trabajo realizado por el auditor así como su opinión profesional, de acuerdo con la Ley de Auditoría de Cuentas y con las Normas Técnicas.

Con carácter general, podemos concluir que el informe de auditoría según lo define el Libro Verde [LIB96,3.39], es el resultado de un proceso de auditoría, constituyendo el medio legal a través del cual el auditor se comunica con los accionistas, los acreedores, los empleados y ciudadanos en general.

-
- (2) Artículo 38 de la Constitución Española: Se reconoce la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado. Los poderes públicos garantizan y protegen su ejercicio y la defensa de la productividad, de acuerdo con las exigencias de la economía general, en su caso, de la planificación.
 - (3) En palabras de Lazzati [LAZ75,1], referenciado por Urías: "Certificar significa "Asegurar, afirmar, dar por cierta alguna cosa", mientras que los estados contables contienen, por su propia naturaleza, estimaciones subjetivas que obviamente no pueden ser objeto de certificación, en el sentido estricto de la palabra. Lo que sí puede hacer el auditor es emitir una opinión técnica basada en los elementos de juicio disponibles. Esta opinión entraña, en mayor o menor grado, una postura subjetiva, a pesar de la objetividad de los elementos de juicio referidos y de todas las normas que puedan establecerse al respecto"

3. LA UTILIDAD DEL INFORME DE AUDITORÍA

En primer lugar, es importante aclarar que el interesado del informe de auditoría no es exclusivamente su *cliente* (4), sino en general la comunidad de negocios o usuarios del informe. Sobre esta cuestión la Norma Técnica de Auditoría [ICA91,1.4.2], dice textualmente: "El auditor debe prestar servicios de calidad a sus clientes y con respecto a los intereses de éstos": No obstante, el desvelo que se manifiesta por los intereses del cliente no debe anteponerse a las obligaciones para con los usuarios del informe, con la finalidad de mantener su independencia, integridad y objetividad. Partiendo de esta premisa, la utilidad del informe de auditoría la podemos contemplar desde estos dos puntos de vista diferentes; de un lado, la empresa cliente auditada, y del otro, los usuarios del informe.

Desde la perspectiva de la empresa cliente, como refleja profesor Urías [URI93,4], en su artículo, los directivos consideran que el informe de auditoría no aporta una facilidad en la toma de decisiones, puesto que no cubre la insuficiencia de información ni aporta soluciones que esperan que se lo faciliten, ya que es un rol que la función de auditoría hasta este momento no ha sido asumida. Además, los clientes del mercado de auditoría no perciben el valor añadido que supuestamente ofrecen las firmas a través de sus servicios. Según las primeras conclusiones del análisis de un estudio elaborado por los profesores Subirá y Hormigo (5), realizado para el Instituto de Censores, los clientes perciben la auditoría como un servicio estándar sin valor añadido que a menudo se concreta en un estudio muy superficial de la realidad. Llegando, incluso a manifestar los clientes, que "no merece la pena cambiar de empresa auditada porque el resultado sería el mismo".

Desde la óptica de los usuarios, la utilidad del dictamen de auditoría ha sido cuestionada con especial interés; sobre este punto, en declaraciones realizadas en una entrevista a la profesora García Benau [COM96,60], sobre el interrogante de si existen desavenencias en el servicio que presta la auditoría y lo que la sociedad espera normalmente de la misma, manifestaba que cabría plantearse la cuestión en primer lugar si existen o no dichas desavenencias. Igualmente, contestaba que en los países anglosajones se han realizado estudios empíricos en esta línea que ponen de manifiesto "algunas diferencias importantes" entre las percepciones de los usuarios de la información contable y el trabajo que viene realizando el auditor. Tales diferencias han dado lugar a que se hablara de la existencia de un distanciamiento entre el trabajo que viene realizando el auditor y las expectativas que los usuarios tienen puestas en el mismo, es lo que se conoce con el nombre de "audit expectations gap" (6). García Benau [GAR97a,145] recoge en su artículo "Comparabilidad internacional de los informes de auditoría", que los organismos internacionales han reaccionado ante los resultados de algunos estudios, como el realizado por Lee y Tweedie en 1975 (7), donde se demostraba que un alto porcentaje de usuarios (cercando al 50%) no comprendían el mensaje incluido en los informes de auditoría.

Los motivos de las expectativas defraudadas, como exponen los profesores Larriba y Gonzalo [LAR96,13]: "Unas veces serán consecuencia de normas poco claras en la legislación de cada país, otras de la propia naturaleza de los trabajos de auditoría con sus limitaciones inherentes para obtener un grado de certeza fuera de toda duda razonable o para predecir hechos futuros, otras la propia incapacidad de algunos auditores o de prácticas poco éticas, pero también hay que reconocer que, en un elevado número de casos, estas diferencias se deben sin duda a la falta de conocimientos técnicos de los usuarios para entender la finalidad de

(4) Debemos entender por "cliente" la empresa que solicita la auditoría externa.

(5) Publicado en el diario económico "Expansión" de 8 de noviembre de 1999.

(6) Dicho término expresa la existencia de diferencias entre lo que los usuarios esperan de la auditoría y lo que los auditores consideran que es su trabajo.

(7) Lee, T.A. y Tweedie, D.P.: "Accounting information: an investigation of private shareholder usage". Accounting and Business Research. Pág. 280-291.

la auditoría". Añadiendo que, socialmente las expectativas más importantes son: información sobre la localización de fraudes e ilegalidades; información acerca de la idoneidad del control interno de la entidad; incrementar la información contenida en el informe, sin descuidar su legibilidad y comprensión; y por último, mejorar la comunicación con los Comités de Auditoría, así como con los responsables de que la información sea fiable [LAR96,14].

En el trabajo realizado por los profesores Humphrey, Moizer y Turley [HUM92,84], examinaron la responsabilidad de la profesión en relación con el "gap de expectativas" y establecieron dos estrategias principales de responsabilidad denominadas: la primera, un enfoque defensivo basándose en la educación y la confianza del público; y la segunda, un enfoque constructivo buscando la convergencia entre las actividades de la auditoría y los intereses públicos.

Posteriormente, los profesores García y Vico [GAR98,29-30], ampliaron estas explicaciones, exponiéndolas en los siguientes términos: la profesión auditora, en el ámbito internacional (8), ha ido teniendo a lo largo del tiempo, distintas vías para explicar el "gap" de expectativas. En primer lugar, los auditores respondieron que el gap estaba originado por un vacío educacional, "ya que los usuarios no comprenden las limitaciones técnicas de la auditoría ni tampoco sus responsabilidades". Otra razón utilizada por la profesión para diluir este problema, fue argumentar que "las respuestas en orden a cerrar el gap no podían ser inmediatas, necesitando un tiempo para la puesta en marcha de actitudes concretas". Un tercer argumento fue el de la responsabilidad, ya que consideran que "una gran parte de las demandas a la profesión tienen que ver más con el recurso a la política de los 'bolsillos profundos' que con la demanda de mejores servicios". Y por último, el cuarto argumento es el de la desprofesionalización, "los auditores pueden servir tanto a las entidades auditadas como a la sociedad sin conflicto de intereses. Pueden coexistir servicios de consultoría y auditoría".

No obstante, Hines [HIN89,84] observó y así lo plasmó en su artículo, que: "Cuanto más éxito tenga la profesión contable en cerrar la 'expectations gap' en auditoría, menos intervención habrá por parte del gobierno en la elaboración de las normas de auditoría".

La reforma de la Ley de auditoría como de la de sus normas, tendrán que afrontar entre otros cuestiones, como argumenta Condor [CON99,18]: "los problemas derivados del gap de expectativas, con el objeto de reducción, ya que de mantenerse, si el gap no se reduce sustancialmente, el objeto de la auditoría como garantía de fiabilidad de la información financiera y, por tanto, su papel como elemento de transparencia del mercado, puede quedar sin contenido".

La falta de acuerdo entre ambos (auditores/sociedad), asevera la profesora García [GAR97b,54], ha hecho que los que al principio parecía una cuestión sin relevancia, se haya alzado como unos de los temas fundamentales sobre los que gira gran parte de los debates de auditoría en el perímetro internacional.

En este sentido, el profesor Lee [LEE94,44] de la Universidad de Alabama, manifiesta que los auditores se enfrentan a una espada de doble filo, por un lado pueden aspirar al reconocimiento de su profesionalidad consiguiendo así mantener su beneficio económico, dentro de un monopolio de auditoría, pero por otro lado, pueden también agrandar las expectativas concernientes a la utilidad de la auditoría provocando críticas y al mismo tiempo perdiendo credibilidad.

Esta falta de credibilidad, advierte Cid Gómez [CID94,833], está originando que en los últimos años demandas judiciales contra los auditores, motivada por la falta de credibilidad en los mismos, como conse-

(8) Estos autores consideran que España se ha mantenido bastante al margen del debate que se está manteniendo en el ámbito internacional, en los últimos 20 años, argumentando que se puede ser debido a lo nuevo de la auditoría legal [GAR98,33].

cuencia de falta de calidad en el desarrollo de algunos trabajos y en las expectativas que el público tiene sobre cual debe ser la función y responsabilidad del auditor.

En definitiva, la función primordial de la contabilidad radica en ofrecer información adecuada para la toma de decisiones documentadas, en los diferentes ámbitos en los que se desarrolla la propia empresa. Si esta información, afirman los profesores Prado et al. [PRA91,526], no goza de unas garantías mínimas de fiabilidad tiene poca utilidad. Consecuentemente, para que los usuarios puedan fundamentar sus decisiones en los estados financieros, deben contar con la seguridad de que dichos estados son dignos de confianza y presentan razonablemente la situación económico-financiera de la empresa. Dicha seguridad se logra cuando se acompaña a los estados financieros el informe de un auditor independiente.

El informe de auditoría, según expresa López Casuso [LOP97,43-44] en su artículo: "Es la única vía formal por la cual el auditor educa e informa a los usuarios de la información contable sujeta a la función auditora. En muchos casos el informe de auditoría estándar ha sido criticado por no describir adecuadamente las funciones del auditor y porque los usuarios lo ven como un símbolo único y complejo. En vez de leerlo, a menudo lo usuarios confían en un cierto conocimiento implícito de la función del auditor y se fijan únicamente en las desviaciones del lenguaje usual de un informe estándar sin salvedades".

En términos generales, podemos decir que la información financiera, y más concretamente el informe de auditoría, se deben de elaborar con el fin de satisfacer las necesidades del mayor número posible de usuarios; aunque como podemos observar, la información que solicitan los diferentes usuarios no siempre es igual, hasta el punto que una determinada información puede resultar sumamente importante para un colectivo de usuarios y absolutamente indiferente a otro colectivo. Surge pues, el dilema de si la empresa debería elaborar distintas informaciones para distintos usuarios.

Frente a las ventajas que podría suponer al usuario, encontramos numerosos inconvenientes para la empresa. El tener que elaborar una información "a la carta", lo mismo que sucedería con el informe de auditoría a confeccionar por el auditor. Por tal razón, la gran mayoría de los organismos reguladores de normas han optado por establecer la elaboración de unos estados financieros y un informe estandarizado únicos para todos los usuarios.

Sin perjuicio de lo manifestado, opinamos al igual que la profesora Bernabeu [BER84,85], cuando nos dice: "Si el fin principal de la contabilidad externa es suministrar información útil sobre la empresa que ayude a los usuarios externos, está claro que el balance tradicional no cumple dicha finalidad en los momentos presentes, por no representar valores actuales. La cuenta de resultados con inflación recoge costes infravolarados, plusvalías ficticias y además es incompleta, por lo que los usuarios de la información estarán falsamente orientados". Si esto es así, el auditor estará auditando estados contables con valores históricos, por lo tanto la información que tendría que llegar al usuario puede ser veraz, pero será desfasada para la toma de decisiones, consecuentemente deja de ser útil.

4. CONFIANZA QUE LOS USUARIOS DEPOSITAN EN EL INFORME DE AUDITORÍA

El profesor Rivero Romero [RIV95,23-24], indica que: "La auditoría consiste en el control de la Contabilidad para deducir si la información contable que se suministra a terceros usuarios de la misma está ajustada o no a los principios contables, y si las mismas expresan o no la imagen fiel del patrimonio. En auditoría la imagen fiel se ha conseguido cuando se emite "opinión sin salvedades" u "opinión limpia". Ello garantiza que la información a terceros es fiable y que la misma permite decidir y actuar con acierto". Es más, Sánchez-Fernández de Valderrama [SAN98,37] expresa que: "La auditoría se ha convertido en un fenómeno social, a medida que se reconoce su necesidad, calando en el tejido económico la importancia

del informe de los auditores, pero, paralelamente a este proceso, se han ido planteando cuestiones que afectan a la propia definición de su contenido y a su credibilidad".

Teniendo en cuenta lo anterior y en línea con los profesores Sierra y Orta [SIE96,335], afirmamos que la auditoría tiene una función específica: otorgar credibilidad a la información contenida en las cuentas anuales, para que los usuarios puedan utilizarlas con garantías con el objeto de tomar decisiones.

Si miramos a los mercados de valores, el profesor Lobato [LOB97,22], manifiesta que la auditoría: "Constituye el principal instrumento en manos de los órganos competentes de supervisión, CNMV, para hacer efectiva su función, y no solo a nivel interno del funcionamiento del mercado, sino cara a los inversores. Un mercado gana en eficiencia en la medida que la información que suministran los distintos agentes intervinientes sea más transparente, fiable y comprensible".

No cabe duda que la auditoría juega un papel fundamental en el control de la información suministrada por las empresas, de tal forma que garantizan la suficiencia y fiabilidad (9) de los datos contenidos en las cuentas anuales con la finalidad de beneficiar a todos los usuarios, de esta manera la opinión de auditor manifestada en el informe de auditoría se convierte en garante de la información contable.

En este sentido, la claridad en la redacción del informe es fundamental, ya que se trata de conseguir que la información proporcionada por las empresas respecto a su situación económico-financiera sea más comprensible y fiable. A este respecto manifiesta Blasco [BLA94,25] que: "Por mucho esfuerzo que realicen los auditores en la redacción de sus informes es utópico pensar que puedan ser comprendidos por la totalidad de sus posibles usuarios, ya que sin, al menos, elementales conocimientos contables no es posible entenderlos convenientemente". Añade que: "Para hacer posible que el auditor pueda expresarse sin encorsetamiento de la palabra escrita, existen iniciativas en otros países que pueden ser tenidas en cuenta en la regulación española, consistentes en que los auditores vayan a la Juntas Generales de las sociedades auditadas y puedan ser preguntados por los accionistas sobre el contenido de sus informes".

En el contexto internacional la ISA 120 "*Framework of International Standards on Auditing*" (Marco conceptual de las Normas Internacionales de Auditoría) [IFA99,56] entiende que la fiabilidad implica: "El compromiso sobre la veracidad de sus afirmaciones del auditor. Para ello, evalúa la evidencia recogida en su trabajo como resultado de los procedimientos aplicados y expresa sus conclusiones. El grado de satisfacción alcanzado y, en consecuencia, el nivel de fiabilidad que puede suministrar está íntimamente relacionado con los procedimientos aplicados y con el resultado de los mismos". No obstante, el marco conceptual añade que el auditor suministra un nivel razonable de fiabilidad de que la información sujeta a auditoría no contiene errores importantes.

Sobre esta cuestión, la profesora Almela [ALM97,34], establece que las cuentas anuales de una empresa son fiables cuando no presentan distorsiones significativas debidas a errores u omisiones sustanciales. Es más, Prado Lorenzo [PRA94,231], considera que todo proceso que contribuya a homogeneizar y aumentar la fiabilidad de la información, facilita la toma de decisiones de los usuarios; en consecuencia: "El auditor es un actor destacado del proceso. Su intervención contribuye de forma decisiva a homogeneizar la información y a aumentar su fiabilidad, haciéndola más útil para los usuarios".

Sin embargo, el gran problema que afecta a los lectores de los informes de auditoría, es el relacionado con la confianza que los usuarios tienen en el auditor, ya que muchos usuarios piensan que la auditoría existe debido precisamente a esa falta de confianza, como manifiesta en su artículo García Benau [GAR94,4]. Dos

(9) El término fiabilidad, según el Documento de ABCA "Marco Conceptual para la Información Financiera" (ABC99,35) se refiere a: "La capacidad de una información de expresar con el máximo rigor las características básicas y condiciones de los hechos reflejados", circunstancia que, junto con la relevancia, persigue garantizar la utilidad de la información financiera.

son los principios básicos que rigen la auditoría: la objetividad y la independencia del auditor. Sobre todo si no se cumple el principio de independencia puede originar una desconfianza por falta de objetividad que conllevaría a una disminución de la utilidad de la información utilizada por el usuario del informe de auditoría.

Es más, añadiríamos que para que la información contable sea creíble, como apunta Fernández Peña [FER93,61], por los usuarios y sobre todo por los usuarios externos cumplirá el requisito de: "Ser examinada por un tercero, experto e independiente del que la preparó y de los usuarios interesados, con la finalidad de considerar su razonabilidad (10) -en España se dice para considerar si expresa la imagen fiel-, el cual dará a conocer por escrito los resultados de su examen; es decir, la información contable para ser fiable ha de estar sometida a auditoría de cuentas anuales y obtener una opinión favorable por parte del auditor".

Al respecto, el anterior Presidente del ICAC, D. Antonio Gómez Ciria [GOM98,93], afirma que la confianza en el informe de auditoría está basada en la calidad del mismo, debiendo ser los profesionales independientes de la auditoría los más interesados en garantizar que todos los dictámenes responden a la calidad exigida. Posteriormente añade, que la calidad tiene características de bien público, ya que no sólo afecta a la falta de confianza de los informes publicados por el auditor que cometió el error, sino, en general, a todos los informes de auditoría.

En definitiva, añaden Cañibano y Castrillo [CAÑ97,53]: "La confianza en la opinión de los auditores depende en gran medida de la capacidad profesional. La reputación, bajo un régimen de auditoría voluntario, es un incentivo privado que motiva al auditor a realizar su trabajo de la forma más capaz e independiente, reduciendo la regulación de los aspectos relativos a la independencia".

Por su parte, tanto la IFAC como el ICAC, como ya se ha expuesto con anterioridad, establecen claramente que la opinión del auditor contribuye a reforzar la credibilidad de la información financiera, pero la opinión no constituye un seguro absoluto de fiabilidad. Aunque el auditor es responsable de formar y expresar opinión, afirmación manifestada por ambas instituciones; sin embargo, los administradores de la entidad auditada tienen la responsabilidad de formular los estados contables; afirmación que queda refrendada en la Introducción del Plan General de Contabilidad [BOE90], cuando expresa que: "Es responsabilidad (11) de quienes formulan y firman las cuentas anuales que la información contenida en las mismas reúna las características señaladas (12), sin perjuicio de que se establezca, en algunos casos, el procedimiento obligatorio de la auditoría de cuentas anuales".

Asimismo, la FEE (13) considera que para que la información recogida en los estados contables ofrezca credibilidad deberá ser objetiva, y para alcanzar el grado de objetividad el auditor deberá ser fundamentalmente independiente.

Tanto los organismos emisores de normas, como la gran mayoría de los autores consideran que la independencia del auditor aumenta la credibilidad en los informes de auditoría, de tal forma que si el auditor no es independiente, su opinión, como sostiene López Corrales [LOP98,81], no es más fiable que los estados originalmente preparados por los administradores; ergo, la credibilidad que se deposita en el documen-

(10) El término razonable es definido por el Diccionario de la Real Academia Española como lo que es justo, equitativo, suficiente en cantidad y calidad.

(11) Sobre esta cuestión el Libro Verde [LIB96,3.13], indica lo siguiente: "... indudablemente la responsabilidad de aprobar estados financieros (preparados por la dirección) que ofrezcan una imagen fiel corresponde al consejo de administración y no al auditor legal. Son los directivos y no el auditor legal los que deciden el método contable y las prácticas de inclusión de datos aplicados en los estados financieros, pues son los mejor situados para conocer los asuntos de la sociedad, llevar los libros contables y elaborar las cuentas ...".

(12) La información contenida en los estados contables debe ser: comprensible, relevante, fiable, comparable y oportuna.

(13) FEE: "La expresión de una opinión objetiva deberá ser siempre el objetivo final de la auditoría. Independencia es el principal medio por el cual el auditor demuestra que puede llevar a cabo su labor de una forma objetiva [FEE95,1.2].

to último elaborado por el auditor ha de mantener independencia frente a la dirección de la empresa. Bello Peribañez [BEL97,56], enfatiza sobre esta cuestión cuando se manifiesta en los siguientes términos: "La doctrina se muestra unánime a la hora de proclamar que la independencia es una de las piezas angulares sobre las que gira la actividad de la auditoría de cuentas, ya que conlleva la objetividad, y ambos condicionantes son imprescindibles a la hora de alcanzar la base que debe cimentar el trabajo del auditor: la credibilidad".

Para otros profesionales de la auditoría, como Casanovas Parella [CAS99,25], consideran que para acrecentar la credibilidad de los informes de auditoría, será necesaria una adecuada combinación de reglas sobre incompatibilidades y una coauditoría (14) realmente independiente, que constituyen los pilares sobre los que debe apoyarse la independencia de los auditores. Tanto los auditores como los profesionales de la contabilidad deben poner fin a situaciones de confusión y perplejidad, que originen en el usuario pérdida de la credibilidad. En definitiva, "se debe hacer un esfuerzo en este sentido, no por el prestigio de su profesión, si no porque su trabajo cumpla con la función de interés general para la que ha sido concebido".

No obstante, los profesores Cañibano y Castrillo [CAÑ97,51], se muestran contrarios esta postura generalizada cuando manifiestan que: "Parece que la credibilidad de los usuarios en la información financiera, la auténtica meta a conseguir, dependiese solamente de la independencia del auditor, sin prestar atención a otros factores que son tan importantes como el de la independencia, sino más, para la credibilidad y para el prestigio profesional. Nos estamos refiriendo a la capacidad profesional de los auditores, las diferencias de expectativas entre lo que el 'público' espera de una auditoría y lo que hacen los auditores o el papel que desempeñan las corporaciones profesionales".

Incluso juzgan que la independencia del auditor no es un objetivo a conseguir, ya que el auténtico objetivo que debemos alcanzar "es impregnar de confianza la información económico-financiera". El logro de este objetivo dependerá principalmente de la confianza que tengan dichos usuarios en la opinión del auditor, no dependiendo exclusivamente de su independencia, sino de otros factores como por ejemplo su capacidad profesional. [CAÑ99,23].

Otros autores, entre los que se encuentra el profesor Mallo [MAL98,56], atribuyen a la auditoría estratégica (15) una gran importancia, aunque en estos momentos cuenta con poco desarrollo, considerando que el futuro de la auditoría se encuentra en ese camino. Sobre este particular opina que: "Los auditores, para realizar su trabajo de garantizar frente a terceros la fiabilidad de la información económico-financiera, necesitan partir del conocimiento de la organización del cliente, sus operaciones y el entorno de sus mercados, y aplicar una nueva metodología de trabajo que conjunte de forma operativa y secuencia toda la información retrospectiva y prospectiva financiera y no financiera para satisfacer plenamente las demandas de los usuarios de la auditoría".

En el ámbito europeo, el Libro Verde [LIB96,3.36], postula que con objeto de saber qué confianza merece el informe de auditoría, será necesario prestar especial interés a la función del auditor con respecto a la continuidad de la empresa, así como a las medidas que se tomarán en caso de fraude y otros actos ilícitos, si queremos que la auditoría aporte credibilidad a las cuentas anuales.

Asimismo, la Comunicación de la Comisión relativa a la auditoría legal en la UE: el camino a seguir [COM98,1.1], considera que para que el mercado único funcione adecuadamente, es fundamental que

(14) La coauditoría supone una actuación profesional en la que dos o más auditores son encargados de expresar opiniones independientes de los mismos estados financieros, emitiendo un único y común informe de auditoría firmado por los auditores (coauditores), con responsabilidad plena para todos ellos. No se trata, pues, de dos informes independientes, sino de un único informe suscrito por los coauditores, que puede contener como excepción votos particulares [CAS99,24].

(15) La auditoría estratégica para Blas Varela [BLA97,24]: "Tiene como objetivo la obtención de evidencia y evaluación crítica de todas las actividades y funciones de la empresa -como un todo o sistema- en un tiempo determinado en el Plan Estratégico de la organización".

las cuentas auditadas ofrezcan garantía para que la confianza de los usuarios se incremente: "La información financiera auditada de una sociedad establecida en un Estado miembro es utilizada por terceros de otros Estados miembros, como por ejemplo los inversores, acreedores o empleados. El aumento de transparencia derivado de la armonización de la información financiera publicada por las sociedades, unido al aumento de fiabilidad de dicha información por el hecho de ser verificadas por un profesional independiente y cualificado, es una contribución importante al establecimiento y funcionamiento del mercado único".

Aunque en opinión el Secretario General de la FEE, Sr. Hegarty [HEG97,138], cree la carencia de fiabilidad de las cuentas auditadas, que repercute en el bienestar y la competitividad de la UE se ve obstaculizada por la falta de un mercado único de servicios de auditoría legal. Sostiene que los problemas de fiabilidad tienen su origen en las diferencias existentes en los ámbitos del gobierno de la empresa, es decir en la legislación sobre sociedades y las normas contables, y no en las técnicas de auditoría.

5. CONCLUSIONES

No cabe duda que el informe de auditoría debe ser mejorado, sin embargo opinamos que no debería realizarse modificación alguna en tanto no se realice en el ámbito europeo, para zanjar las diferencias del contenido del informe entre los Estados miembros. En definitiva, es esencial que el informe de auditoría tenga unos contenidos mínimos uniformes.

Dado que el informe de auditoría es el medio legal a través del cual el experto independiente se comunica con los usuarios de los estados auditados, éste debe elaborarse con el fin de satisfacer las necesidades del mayor número posible de ellos; por tanto una de las posibles reformas fundamentales iría encaminada, sobre todo, a exigir la claridad de la redacción del propio dictamen, ya que una parte de dichos usuarios carecen de una cultura financiera suficientemente amplia para entender la terminología utilizada en el informe de auditoría. El interés que tienen los usuarios va más orientado hacia cuestiones como la viabilidad futura de la empresa, la existencia o no de información fraudulenta, etc., no importándoles tanto si la información preparada por la sociedad cumple los requisitos legales y reglamentarios.

Por otro lado el informe debe ofrecer garantía sobre las cuentas anuales, de tal forma que el colectivo al que van dirigidos los informes vean incrementada la confianza de la información económico-financiera que facilitan las empresas en los estados contables. Sin perjuicio de lo anterior, consideramos que la opinión del auditor en el informe, independientemente de si la información contenida en él es veraz o no, es de poca utilidad para la toma de decisiones, ya que se está realizando un informe sobre cifras atrasadas, obsoletas, y la información, por lo tanto, no es oportuna. En definitiva los usuarios demandan cada vez más información prospectiva, y acuden a otros sistemas de información para obtenerla y así decidir.

En resumen, podemos concluir que los auditores, al prestar sus servicios adveran los datos contenidos en los estados contables. Estos profesionales deben informar suficientemente a todos los usuarios, no limitando el número de ellos a los que va destinado, con la finalidad de poder formarse una opinión realista con relación a las cuentas anuales, y que dicha opinión debe ser lo suficientemente clara para no causar más dudas en este colectivo.

6. BIBLIOGRAFÍA

- [AEC99] A.E.C.A. (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas), (1999), "Marco Conceptual par la Información Financiera", Serie de Principios Contables, AECA, Madrid.

- [ALM97] ALMELA DÍEZ, B., (1997), "Los principios y normas contables que afectan a la opinión del auditor", *Ensayos y Estudios contables en homenaje a: D. Enrique Fernández Peña, D. Rafael Muñoz-Yusta Marcos y D. Melecio Riesco Escudero*, ICAC, 23-36.
- [BEL97] BELLO PERIBANÉZ, A., (1997), "El régimen de independencia e incompatibilidades en la auditoría de cuentas", *Partida Doble*, nº 82, 56-71.
- [BER84] BERNABEU SÁNCHEZ, Mª D., (1984), Contabilidad de inflación, Instituto de Planificación Contable, Ministerio de Economía y Hacienda.
- [BLA94] BLASCO LANG, J.J., (1994), "El informe de auditoría: expectativas", *Partida Doble*, nº 50, 22-26
- [BLA97] BLAS VARELA, F., (1997), "De la auditoría de cuentas a la auditoría estratégica", *Revista Técnica del IACJCE*, nº 10, 22-37.
- [BOE88] LEY 19/1988, de 12 de Julio de Auditoría de Cuentas.
- [BOE90] REAL DECRETO 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.
- [CAÑ97] CAÑIBANO CALVO, L. y CASTRILLO LARA, L.A., (1997), "La independencia de los auditores", *incluido en la II Jornada de Trabajo sobre auditoría contable*, ASEPUC, 51-70.
- [CAÑ99] CAÑIBANO CALVO, L. y CASTRILLO LARA, L.A., (1999), "La independencia de los auditores: un nuevo enfoque", *Actualidad Financiera*, Nº monográfico, 21-38.
- [CAS99] CASANOVAS PARELLA, I., (1999), "La coauditoría en un marco de independencia y credibilidad", *Boletín AECA*, Nº 48, 22-25.
- [CID94] CID GÓMEZ, J.M., (1994), "Extensión de la responsabilidad del auditor: implicaciones y estrategias defensivas", *Técnica Contable*, nº 552, 825-834.
- [COM96] "CÓMO acercar la auditoría a los requerimientos de la sociedad", (1996), *Partida Doble*, nº 66, 60-64.
- [COM98] COMMUNICATION FROM THE COMMISSION, (1998) "The statutory audit the European Union: the Way forward", (98/C 143/03).
- [CON99] CONDOR LÓPEZ, V., (1999), "Función social de la auditoría y responsabilidad del auditor", *Actualidad Financiera*, nº monográfico, 5-19.
- [FEE95] F.E.E. (Federación de Expertos Contables Europeos), (1995), "Auditoría, independencia y objetividad. Documento de opinión", Traducido por A. López Casuso, *Revista Técnica IACJCE*, nº 7, 68-75.
- [GAR94] GARCÍA BENAÚ, M.A., (1994), "La pregunta ¿Dónde estaban los auditores? A llegado a España", *Boletín AECA*, nº 36, 4-7.
- [GAR97a] GARCÍA BENAÚ, M.A., (1997), "Comparabilidad Internacional de los Informes de Auditoría", *Estudios Financieros*, nº 170, 141-172.
- [GAR97b] GARCÍA BENAÚ, M.A. y VICO MARTÍNEZ, A., (1997), "La auditoría ante la UEM", *Actualidad Financiera*, nº 6, 53-68.

- [GAR98] GARCÍA BENAÚ, M.A. y VICO MARTÍNEZ, A., (1998), "¿Qué espera la sociedad de la auditoría?", Incluido en el volumen extraordinario "La contabilidad en el siglo XXI", *Técnica Contable*, 17-35.
- [HEG97] HEGARTY, J., (1997), "La auditoría en la Unión Europea: Evolución reciente y perspectivas de futuro", *Incluido en el Libro Blanco de la Auditoría de Cuentas en España del IACJCE*, 135-144.
- [HIN89] HINES, R.D., (1989), "Financial accounting knowledge, conceptual framework projects and the social construction of the accounting profession", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 2, nº 2, 72-92.
- [HUM92] HUMPHREY, C., MOIZER, P. y TURLEY, S., (1992), "The audit expectations gap. Plus ça change, plus c'est la même chose", *Critical Perspectives on Accounting*, June, 137-161.
- [ICA91] I.C.A.C. (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas), (1991), Real Decreto 1815/1991 por el que se aprueban las Normas Técnicas de Auditoría. Resolución 19 de enero de 1991, BOICAC, nº 4.
- [IFA99] I.F.A.C. (International Federation of Accountants), (1999) Handbook 1999. Technical Pronouncements, IFAC, New York.
- [LAR96] LARRIBA DÍAZ-ZORITA, A. y GONZALO ANGULO, J.A., (1996), "La responsabilidad social del auditor", *Revista Técnica del IACJCE*, nº 9, 4-29.
- [LAZ75] LAZZATI, S.C., (1975), El dictamen sobre los estados contables, Ed. Macchi-López, Buenos Aires.
- [LEE94] LEE, T. (1994), "Financial Reporting Quality Labels. The social construction of the audit profession and de Expectations gap", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 7, nº 2, 30-49.
- [LIB96] LIBRO VERDE: función, posición y responsabilidad civil del auditor legal en la Unión Europea, (1996), Comisión de las Comunidades Europeas, COM (96) 338 final. Diario Oficial de las Comunidades Europeas 96/C 321/01 de 28-10-96.
- [LOB97] LOBATO JAVIERRE, A., (1997), "La auditoría en los mercados de capitales", *Bolsa de Madrid*, nº 52, 18-22.
- [LOP97] LÓPEZ CASUSO, A., (1997), "El futuro de la profesión auditora", *Partida Doble*, nº 79, 43-51.
- [LOP98] LÓPEZ CORRALES, F.J., (1998), Los Informes de Auditoría de Cuentas Anuales. Evolución, Contenido e Interpretación, Colegio de Gestores Administrativos, Pontevedra.
- [MAL98] MALLO RODRÍGUEZ, C., (1998), "El futuro de la auditoría de cuentas: La auditoría estratégica de gestión", *Partida Doble*, nº 94, 50-59.
- [PRA91] PRADO LORENZO, J.M. et al., (1991), "La función social de la contabilidad". *Comunicaciones al IV Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*. Santander. Tomo 1, 523-540.
- [PRA94] PRADO LORENZO, J.M., (1994), "La responsabilidad en auditoría". *Técnica Contable*, nº 544, 225-242.

- [RIV95] RIVERO ROMERO, J., (1995), *Contabilidad Financiera*, Trivium, Madrid.
- [SAN98] SÁNCHEZ-FERNÁNDEZ DE VALDERRAMA, J.L., (1998), "La auditoría en el contexto económico actual", *incluido en el volumen extraordinario "La contabilidad en el siglo XXI", Técnica Contable*, 37-49.
- [SCH87] SCHLOSSER, R.E., (1987), "Capítulo 1. El campo de la auditoría", incluido en el "Manual de Auditoría", vol. 1, Centrum, Barcelona.
- [SIE96] SIERRA MOLINA, G.J. y ORTA PÉREZ, M., (1996), "El enfoque de planificación de la auditoría: un concepto en evolución", *I Jornada de Trabajo sobre auditoría Contable*, ASEPUC, Sevilla, 335-354.
- [URI90] URÍAS VALIENTE, J., (1990), *El objetivo de relevancia en el informe del auditor independiente*, Monografía nº 21, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid.
- [URI93] URÍAS VALIENTE, J., (1993), "Nuevos desarrollos en el campo de la auditoría: hacia una auditoría global". *V Encuentro de la ASEPUC*, Sevilla.