

## LA AUDITORÍA CONTABLE EN LA EMPRESA Y EL CONTROL DE GESTIÓN

ALEJANDRO CONDE LÓPEZ\*

### I. INTRODUCCIÓN

No hay duda de que todo empresario debe vigilar y analizar su negocio con objeto de averiguar cuanto ocurre en aquel y disponer de ciertos datos, unos imprescindibles y otros convenientes, en los que habrá de basar sus decisiones económicas de todo tipo. El buen empresario deberá estar, en cada momento, no solamente bien informado, sino, además, adecuadamente informado.

Una empresa perfectamente organizada, precisa de una contabilidad y un conjunto de estados financieros, acompañados de ciertos anexos, hoy integrados en esa imprescindible información necesaria en la empresa, documentos fundamentales, que además de ser como un cuadro de mando o barómetro del negocio, son indispensables para interpretar adecuadamente la situación económica y financiera de las empresas.

La figura del «director gerente» a la antigua usanza, resulta hoy insuficiente. Con la apertura de los mercados y la incorporación de nuestro país a los marcos económicos supranacionales y con la consiguiente necesidad de adaptarse a aquellas reglas de la competitividad, han aparecido en los últimos años cada vez con más intensidad, las oficinas denominadas de «control económico», «*controller*» que tiene, precisamente a su cargo, la máxima responsabilidad en cuanto al control de gestión se refiere.

---

\* Profesor titular de Economía Aplicada de la UNED.

Por otra parte, en España ya se conocía desde antiguo la censura de cuentas. Así, ya en el Real Decreto de 17/2 de 1848 se hablaba de ella en su artículo 34, aplicable a las compañías mercantiles por acciones cuyos balances deberían ser comprobados, tras ser aceptados por la Junta General de Accionistas, por el jefe político de la provincia. Tras largos años de olvido y posterior retraso de nuestra patria, causado por las especiales circunstancias políticas, económicas y sociales por los que los avatares de nuestra historia nos ha llevado, con la reciente y arrolladora afluencia de las inversiones y empresas extranjeras que nos han invadido y su incorporación a la Comunidad Europea, han exigido la normalización actual, no solo de las técnicas de control económico de las empresas, sino también de la contable y la implantación obligatoria de los mecanismos de auditoría de los estados contables, para conseguir que las citadas cuentas anuales ofrezcan una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados alcanzados por las empresas, dando cumplimiento, de esta manera a las directivas IV y VIII de la CEE y a las exigencias de los inversionistas extranjeros.

En este trabajo no podemos abarcar el extenso y complicado mundo de la gestión y el control de las empresas, ni siquiera ciñéndonos exclusivamente a la auditoría externa de las cuentas. Por ello, se va a tratar de sintetizar y criticar solo algunos aspectos de los muy diversos a los que se refieren estas nuevas exigencias que obligan a los siempre muy atrasados empresarios españoles, incluso por ley, a adaptarse a aquellas nuevas normas y principios en los que incide el control económico de la empresa, sobre todo, en su aspecto más reciente de la actual regulación de la «auditoría contable», tanto interna como externa de las sociedades. Vamos a destacar en este trabajo, principalmente, cómo la Ley exige el cumplimiento de algo que se hace imprescindible para el manejo y buena gestión de cualquier empresa que, medianamente, quiera funcionar con cierta corrección. Se va a conseguir, además de la imprescindible veracidad y fiabilidad de los datos (que por otra parte su manipulación transformaría en un simple delito penal), coordinar las formas de hacer y legislaciones de los distintos países de la Comunidad Económica Europea, garantizando, además de su credibilidad, su comprensión y entendimiento dentro de una estructura, contenido y valoración común.

## II. LAS FUNCIONES DE LA DIRECCIÓN DE CONTROL

Hemos destacado en líneas anteriores que la misión del **departamento de «control interno»** en la empresa, está encargado de organizar, centralizar y controlar la información que le es necesaria, explicando y justificando las desviaciones que se produzcan y proporcionando los informes precisos para la toma de decisiones. Se encauza, así, el procedimiento presupuestario desde la previsión hasta el análisis final de los resultados, además de la función contable y fiscal de

presentación e interpretación de los informes y datos necesarios. Si es el departamento de control económico quien realiza todas estas tareas, tan amplias como son la de proporcionar a la dirección todos los datos e informes verídicos y contrastados necesarios, entre los que figuran los contables sobre los que deberán basar sus decisiones, la cuestión que se nos plantea, entonces, aunque ya la hemos apuntado, será conocer **cuál es la verdadera utilidad de la auditoría externa de las cuentas** recientemente reglamentada y exigida por disposición legal.

Comenzando por el **departamento de control** de una empresa, hemos resumido en cinco, las principales funciones que realiza en relación con lo que nos interesa en este trabajo. Estas funciones esenciales, serían las siguientes:

1. **Función Contable**, que ha de diseñar, implantar y supervisar la contabilidad tanto general como analítica de la empresa dentro de la legalidad establecida, determinando su política contable y preparando e interpretando los estados financieros de la misma.

2. **Función Fiscal**, conociendo todo lo referente a aquel particular, estudiando y preparando todos los informes y documentos a los que se refiere este entorno, cumpliendo con la legalidad vigente.

3. **Función de presentación e interpretación** de los datos y estudios económicos y financieros, recopilando y transmitiendo puntualmente cuanta información económica sea precisa para mejorar las políticas de la empresa, así como para su mejor ejecución de las que estén ya puestas en la práctica.

4. **Función de Auditoría interna**. Consistiendo esta función de auditoría en asegurar la protección del patrimonio empresarial y revelar por la exactitud de la información contable y porque el sistema de comprobación interna esté vigente y sea eficaz en todo momento. Para ello, habrá de intervenir todas y cada una de sus operaciones más importantes para cerciorarse de que los resultados y datos que les son comunicados regularmente son eficientes, verídicos y aceptables, amén de su importante relación y colaboración estrecha con las firmas de **auditoría externa**, necesaria por ley, que evitarán muchas horas de trabajo y rebaja de honorarios, además de la experiencia útil que se adquirirá con tal colaboración. Precisamente la auditoría moderna no se concibe sin un conocimiento del negocio en cuestión que se va a auditar, siendo este un postulado o principio esencial para realizar las auditorías de una forma adecuada y eficaz.

No es suficiente, entendemos, la auditoría externa aislada, ni aún realizada por expertos profesionales. Ya es anticuado el concepto de auditoría entendido como una fría y ajena verificación, por muy detallada que esa sea, de la documentación contable que tantas veces han llevado a conclusiones erróneas. El objetivo principal de la auditoría será comprobar que la contabilidad es fiel reflejo de la realidad y difícilmente se podrá acometer esta tarea desconociendo dicha realidad.

5. **Función de Planificación y de Presupuestos** que asegura la elaboración y coordinación de los planes y su plasmación en los correspondientes presupuestos, así como la coordinación con-y-entre los distintos responsables y las correspondientes comparaciones, análisis y comentarios de la información, desde el diagnóstico hasta el control.

Observamos, pues, que el ámbito de aplicación del control es tan extenso que ha de abarcar todas las actividades de la empresa en sus aspectos técnico y económico. En concreto, habrá de abarcar los referidos a la política y estructura financiera de la empresa, comercial, control de gastos, rentabilidad de las inversiones, innovación, etc, por solo citar algunos aspectos del mismo.

El control de gestión en su concepción más moderna, consiste, no solo en conseguir los datos necesarios y organizarlos contablemente, sino, también y sobre todo, en analizarlos coherentemente y comprobar su veracidad, así como el cumplimiento final de los objetivos para los cuales han sido previstos y proporcionados. Su objeto será, por una parte, proteger el patrimonio de la empresa, optimizando su eficacia operativa, adecuando y constatando la realidad del origen y la aplicación de sus fondos para alcanzar sus objetivos y fines, garantizando así la exactitud y veracidad de la propia contabilidad. Se consigue de esta manera el funcionamiento adecuado de la empresa y su mantenimiento en el mercado, informando a la dirección de cuantos errores, fallos o desviaciones sobre la realidad o lo previsto se detecten. Se logrará de esta manera, una información económica veraz y por lo tanto fiel, de la realidad ventaja que mantendrá, siempre, sobre la auditoría exterior y que radicará en que aquella ha de ser frecuente, especializada, selectiva, relevante, oportuna y sobre todo, puntual, por lo que, a diferencia como decimos, de la auditoría externa, será necesaria, yo diría imprescindible, para las continuas tomas de decisión por la gerencia y para alcanzar los fines y objetivos de la empresa, quedándose la auditoría exterior como una diapositiva «*ex post*» de una realidad pasada válida, tan solo, para información y mero control.

### III. LA AUDITORÍA DE CUENTAS: PRINCIPIOS

Hemos dicho que a través de la auditoría se consigue examinar la información empresarial, emitiendo un veredicto sobre su bondad y fiabilidad, sirviendo de certificado de garantía de que la información tenida y comunicada por la empresa es cierta y por lo tanto real. La auditoría es un mecanismo de gestión y de control imprescindible y toda empresa bien organizada debe realizarla, no solo en relación con las pasadas cuentas anuales, sino, prácticamente en cada momento de su evolución. Por ello, la información contable ha de estar disponible puntualmente y ha de ser convincente para lo que precisa, ante todo, ser cierta y por lo tanto, real.

Hemos defendido la necesidad de una información y por lo tanto contabilidad, cierta y real, no solo por el interés comunitario o legal, sino por la propia necesidad imperiosa para la buena gestión y supervivencia de la empresa en el complicado mundo del libre mercado. El plan, los presupuestos, la comprobación, el análisis y el control serán conceptos insustituibles en la empresa que de realizarse bien, harían, incluso, innecesario cualquier otro tipo de auditoría o de control.

Sin embargo, la armonización contable internacional, iniciativa tanto pública como privada, exige algún tipo de control exterior ajeno, en lo posible, a la auditoría y control interior de la propia empresa. Recuerdo aquí, un libro del que soy autor, ya histórico por antiguo, publicado en su primera edición allá por 1969, «Análisis Económico de la Empresa y Reducción de Costes» donde al tratar de los **«Planes de Cuentas»**, pág. 110, se decía:

«La flexibilidad de la empresa moderna, las relaciones del comercio internacional, la mecanización contable y la necesidad que tiene la dirección de conocer una serie de datos constantemente puestos al día, exigen unos criterios contables unificados... Esta diversidad de criterios que existe no solamente entre unas y otras empresas, sino, incluso dentro de las mismas, impiden deducir conclusiones válidas de los grupos empresariales ya que siguen maneras diversas en los hechos, titulaciones e incluso en los criterios valorativos... De todo esto se desprende la necesidad imperiosa de dotar a la nación de un Plan de Cuentas científico y unificado *que ordene racionalmente* las inscripciones contables de los hechos económicos para su óptima utilización.»

Por todas estas causas, sean las creadas en 1973 por el International Accounting Standard Committee (IASC), la ONU, o las directivas de la CEE, lo cierto es que las razones expuestas de necesidad de datos fiables para la toma de decisiones por la dirección y la convicción de que precisábamos entendernos, nos llevó a la necesidad de una regularización contable de carácter internacional. *«Coordinar las legislaciones nacionales relativas a la elaboración y presentación de cuentas anuales de las sociedades mercantiles que limitan su responsabilidad... Conseguir que las mencionadas cuentas ofrezcan una imagen fiel... Garantizar la adecuada publicidad... Otorgar credibilidad a las cuentas, obligando a que las mismas, salvo las de las empresas de pequeña magnitud, sean sometidas a verificación o control externo que será ejercitado por un auditor profesional legalmente habilitado... Que los grupos de sociedades presenten unas cuentas anuales consolidadas como expresión e imagen del conjunto de compañías que lo integran... serán algunos de los motivos y pretensiones de la IV Directiva de la CEE, que se completa y complementa con lo expuesto al respecto en la VII y VIII Directiva.*

Es ahora el momento oportuno de pasar de la auditoría general y del control de gestión a la particular auditoría exterior. Este tipo de auditoría externa es un examen crítico al que se someten ciertas actuaciones y documentos de

trascendencia contable, realizado por profesionales independientes de aquellos que los elaboraron, aplicando las normas y principios establecidos al respecto para concluir pronunciándose en conformidad o disentimiento total o parcial de los mismos.

El artículo 1 de la Ley 19/88 de 12 de julio sobre Auditoría de Cuentas, define este tipo de auditoría como la *actividad consistente en la revisión y verificación de documentos contables, siempre que tenga por objeto la emisión de un informe que pueda tener efectos frente a terceros*, determinando, a su vez, en su disposición adicional primera qué sociedades deberán ser, obligadamente, objeto de auditoría.

Con estos principios y todos los contenidos en la referida Ley, se pretende adaptar nuestra legislación a la Octava Directiva de 10 de abril de 1984, definiendo, como decimos, qué sociedades vienen obligadas a someter sus cuentas anuales a auditoría, a las que hay que añadir las obligadas por el artículo 203 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

Para justificar los principios de esta obligatoriedad contenida en la referida Ley de Auditoría de Cuentas, es suficiente con contemplar su propia «exposición de motivos». La exigencia de dotar de la **máxima transparencia** a la información económico contable de la empresa y su **fiabilidad** para conseguir un mejor funcionamiento de la empresa española, van a ser dos de los principios fundamentales consustanciales con la propia economía de mercado recogida en el artículo 38 de nuestra Constitución, pretendiendo de esta manera, equipararnos a las empresas de la CEE, obligándonos, con ello, a que los datos contables de nuestras principales empresas guarden una mayor veracidad y transparencia que redunde en el mejor funcionamiento de ellas mismas y de la economía de mercado.

El trabajo del auditor bajo este prisma, consiste sobre todo en un proceso de investigación e inspección de los documentos contables de la empresa y otro proceso de comunicación de las conclusiones de su examen que han de contener y atenerse a la normativa vigente. El **propósito** de la auditoría, será entonces, emitir una opinión técnica responsable, realizada por el auditor, tras el examen de los documentos contables, **midiendo** las características o condiciones de lo controlado. Por lo tanto, el objetivo de toda auditoría de cuentas será la emisión de un informe que ponga de manifiesto una opinión técnica sobre todos los aspectos significativos para conseguir la imagen fiel de la situación económica de la empresa, de su patrimonio y de la situación financiera de la entidad auditada, siempre de conformidad y en base con los principios y normas de contabilidad legislados y generalmente aceptados. Dicho informe habrá de contener la verificación de si la sociedad auditada cumple con todos los aspectos de la legalidad laboral, fiscal, mercantil, etc., vigente.

Hemos de aclarar que los **principios y normas de contabilidad generalmente aceptados**, citados anteriormente, son los establecidos en nuestro Código

de Comercio y restante legislación mercantil, así como en el propio Plan General de Contabilidad y demás normas de desarrollo que en esta materia establezca el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, tanto como la demás legislación aplicable.

El auditor de cuentas habrá de atenerse a todos estos principios y normas técnicas que habrá de observar puntualmente en el desempeño de su misión y que vienen recogidas, como decimos, en la actual legislación al respecto, conteniendo esta, igualmente, otras normas de ética y secreto profesional así como las propiamente técnicas o requisitos mínimos de calidad y contenido del informe.

### III. CLASES DE AUDITORÍA

Es importante distinguir, dentro del espectro más amplio del control de gestión, algunas de las posibles clasificaciones que podrían hacerse de lo que entendemos por «auditoría».

La primera clasificación la hacemos partiendo del artículo 2 del Reglamento que desarrolla la Ley 19/88 RD 1.636/90 y **clasifica** la actividad de auditoría de cuentas **en razón del objeto examinado**, es decir, por el tipo de documento contable objeto de examen. A este tenor el referido artículo dice que *la actividad de auditoría de cuentas se referirá necesariamente a una de las siguientes modalidades:*

- a) *Auditoría de cuentas anuales.*
- b) *Trabajos de revisión y verificación de otros documentos contables.*

La **auditoría de cuentas anuales**, bajo este aspecto, consiste en verificar y dictaminar si sus cuentas son realmente, imagen fiel del patrimonio y situación financiera de la empresa y los distintos recursos obtenidos y aplicados, durante el período auditado de acuerdo con los principios y normas contables y la legislación vigente y si han sido redactados con precisión y claridad, dando la imagen fiel de la empresa auditada. Podemos incorporar en este apartado igual análisis de la llamada contabilidad previsional.

El informe redactado por el auditor, bajo este aspecto, como documento mercantil reglamentado por el artículo 2 de la Ley de Auditoría de cuentas y 4 y 5 de su Reglamento, ha de contener, al menos, los siguientes particulares:

1.º Identificación de la empresa y personas (físicas o jurídicas) quienes encargaron el trabajo y a quien vaya dirigido.

2.º Identificación de las cuentas anuales y de sus documentos.

3.º Síntesis de las normas técnicas de auditoría aplicadas y sus incidencias.

4.º Manifestación explícita de que los datos que figuran en la memoria contienen toda la información necesaria para interpretar y comprender adecuadamente la situación financiera y patrimonial de la empresa con los oportunos comentarios y si las cuentas examinadas expresan la imagen fiel referida, habiéndose preparado y presentado, las tan citadas cuentas, de conformidad con los principios y normas contables, particularizando, el auditor, de forma individualizada, aquellos principios no respetados.

5.º Firma y fecha.

En cuanto a la auditoría clasificada en razón a la **revisión y verificación de otros estados o documentos contables**, es decir, ante la hipótesis de que la auditoría se hiciese extensiva a cualquier otra información económico financiera, dictaminándose sobre su adecuación, transparencia y racionalidad, el artículo 2,5 de la Ley en relación con el 1,3 de la misma, dispone que le serán aplicables las mismas normas que lo dispuesto para las cuentas anuales. En concreto, deberán ser realizadas por un auditor, mediante la emisión del correspondiente informe y con sujeción a los mismos requisitos y formalidades establecidas para la auditoría de cuentas anuales.

Además de esta clasificación fundamental que se deduce del artículo 2 del Reglamento citado, existen otras clasificaciones generalmente aceptadas. La **Auditoría Previsional** es realizada por importantes y bien organizadas sociedades que, tras largas discusiones, concretan y presentan para su aprobación por la Junta General de Accionistas para el ejercicio próximo, junto con las cuentas anuales por aquel entonces ya históricas. Incluyen con aquellas, su informe de auditoría que constatará si las previsiones han sido realizadas con prudencia y realismo en base a los propios antecedentes de la empresa, los valores contenidos, antecedentes y proyectados, así como con las demás técnicas de previsión evaluación y control empleados.

Igualmente, fuera del aspecto legal, puede distinguirse entre la **auditoría interna y la externa** de las que ya hemos tratado. La diferencia entre ambas es clara pues la primera se realiza desde dentro de la empresa, dependiente del departamento de control y, por lo tanto, de la propia dirección quien marcará las pautas de la misma al deber velar porque este sistema de comprobación interna esté vigente y sea fiel y veraz.

La **auditoría externa** es el examen realizado como hemos dicho, principalmente sobre los estados contables de la empresa de conformidad con las normas y procedimiento establecidos y efectuado por un experto profesional independiente con objeto de emitir una opinión imparcial y profesional sobre los estados contables examinados. Es la única obligada por la ley en cuanto que su garantía viene dada por la profesionalidad de los auditores que han de cumplir

con los requisitos exigidos por el Estatuto Jurídico del Auditor de Cuentas y controlados por el organismo público ICAC (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas) con todas las exigencias que tal denominación de auditor implica. La auditoría externa, ajena a los intereses del auditado, garantiza la información imparcial a la propia empresa y a terceros afectados, teniendo encomendada la permanente vigilancia de la fiabilidad de la información económica de la empresa.

No hay que despreciar, sin embargo, la importancia de la **auditoría interna** que si bien ha de supeditarse a la externa, en el aspecto legal, tiene encomendada una importante misión de vigilancia y contrastación permanente de la información contable, función complementaria de la auditoría externa que la complementa y facilita. Sus informes deberán, por otra parte, ser imparciales e independientes, reservados al conocimiento exclusivo de la dirección y órganos de gobierno y contendrán apreciaciones, recomendaciones, análisis e informes, relacionados con las actividades auditadas.

El objetivo de la auditoría interna, en su intento de emitir un diagnóstico de gestión, más amplio que el meramente contable, será muy extenso, debiendo verificar y evaluar, no solo la información contable, si no, también verificar y controlar el cumplimiento de los planes y cualquier otro tipo de información como salvaguardia de los intereses de la empresa. Este tipo de auditoría, habrá de preparar los informes necesarios acerca de las irregularidades y de gestión y determinar si los bienes y derechos patrimoniales de la empresa están protegidos y debidamente registrados. Igualmente habrán de colaborar con la auditoría externa, como hemos explicado anteriormente, por lo que ambos informes y dictámenes deberían ser coincidentes, en lo esencial, de estar correctamente elaborados.

Dentro de la auditoría interna y como parte del control de gestión de la empresa, suele distinguirse entre la Auditoría Convencional y por Objetivos.

— La **Auditoría Convencional**, realizada por la propia empresa, coincide en parte con la auditoría contable interna, examinando cada antecedente de las operaciones contables, midiendo, valorando y registrando cada una de ellas y agregando cuantos datos falten, amén del resto de los deberes de auditoría interna que le corresponden. Igualmente deberá realizar los restantes tipos de control y ocuparse de las demás auditorías enclavadas en las más modernas técnicas del control de gestión, como son la operativa, de gestión, social e integral que a continuación brevemente enunciaremos.

— La **Auditoría por Objetivos** es pareja a la «dirección por objetivos» que abandona el antiguo modo de dirigir y controlar por «acontecimientos». En vez de dejar la gerencia como sistema de dirección que los unos hagan, atosigando a los otros, acometiendo un poco de todos los problemas, dirigiendo la empresa como decía P. Drucker, *“by crises and drives”*, consiste en lograr el conocimiento

profundo de los procedimientos de la empresa y de cómo se aplican a la realidad, definiendo completamente cada tarea (previsión) que se reparte posteriormente, (organización) coordinando su acción y apreciando sus resultados (control), determinado, así, sus desviaciones y debilidades para, en base a ellas mismas, resolver las dificultades y alcanzar el objetivo o fin previsto. Esta técnica, sin embargo, no puede ser aplicable a la auditoría externa por la evidente causa de la necesaria secuencialidad y conocimiento profundo y preciso que es imprescindible para la aplicación de este tipo de control de gestión, imposible de conseguir desde una auditoría exterior que si puede ayudarse para su gestión de la interior pero que no ocurre igual al contrario.

Además de las anteriores, existen otras posibles clasificaciones. Así, es conveniente destacar aquella que distingue entre:

— **Auditoría Operativa** que hace un análisis amplio de los procedimientos y trámites que practica la empresa o ente auditado en el desarrollo de su propia gestión normal.

— **Auditoría de Gestión**, situada dentro del concepto anterior que más allá del análisis meramente contable, recogen el análisis, la evolución y resultado de la gestión objeto de la auditoría y de los propios presupuestos de gestión y va encaminada, sobre todo, al examen de la gestión y de los procedimientos y sistemas de control interno.

— **Auditoría Administrativa**, igualmente situada por algunos dentro de la auditoría operativa, también se denomina **organizativa** por cuanto que controla y revisa la eficacia de los métodos de organización y control, así como su cumplimiento en orden a mantener la supervivencia de la empresa y contiene un análisis sobre la eficacia de los procedimientos empleados, fiabilidad del control interno y señala los diferentes puntos débiles y las recomendaciones para su solución.

— **La Auditoría Social**, todavía en embrión, intenta analizar y someter a consideración de la dirección el denominado Balance Social que pretende, dentro de lo impreciso del concepto, medir y valorar los principales efectos, directos e indirectos, externos e internos, de todas las magnitudes esenciales que interviene en el buen hacer de la empresa.

Este perfeccionamiento y empleo creciente de las técnicas de análisis y control, base última, en definitiva, de la auditoría que ha de apreciar los impactos y consecuencias duraderas del entorno social sobre la empresa y viceversa, en particular sobre los trabajadores, consumidores y clientes, proveedores, entorno social y medio ambiente, etc., exige la presencia, próxima a la dirección, de ese **departamento de control**, capaz de organizar y controlar las cuentas de la empresa, (auditar, en definitiva es controlar) y criticar las decisiones desde ese estricto prisma económico-contable que aquí tratamos. La dirección del

control, tendría la máxima responsabilidad en todo lo referente a ese control económico de la empresa, considerando este como el esfuerzo disciplinado para alcanzar un plan, explicando y justificando las desviaciones que se produzcan en aquél.

Considerando, así la empresa, de una manera global y totalizadora, tendríamos la denominada **Auditoría Integral** que recoge todas las anteriores dentro de un presupuesto articulado, ofreciendo, además de los detalles por separado, una síntesis general de la empresa como organismo social relacionado.

#### IV. LA AUDITORÍA CONTABLE EN ESPAÑA

La aparición de la auditoría de cuentas en España, sírvanos de conclusión de este trabajo, ha sido muy tardía respecto a otros países, al necesitarse para su instauración un grado previo de madurez, de evolución y de desarrollo tecnológico, económico y social, tanto como un perfeccionamiento del sistema fiscal que, todavía hoy, estamos comenzando a alcanzar. La auditoría es una necesidad imprescindible para la transparencia y eficaz funcionamiento de las decisiones racionales en un sistema de economía de libre mercado, al ser el mecanismo clave para la obtención necesaria de información para la correcta toma de decisiones y el soporte de la propia fiabilidad del sistema.

La corriente inversora del exterior y la prodigalización de las empresas extranjeras que han ocupado casi plenamente nuestro espacio económico así como nuestra incorporación a la Comunidad Económica Europea y el cumplimiento de sus directrices, han obligado a nuestro país, en aplicación de la directiva VIII (84/253/CEE) a homologarse con el resto de los países de la Comunidad, fruto de lo cual ha sido la vigente regulación al respecto:

- Ley 19/1988, de 12/7 sobre Auditoría de Cuentas.
- Ley 19/1989, de 25/7 sobre la Reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las directivas de la CEE en cuanto se refiere a las Sociedades.
- Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22/12 por el que aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.
- Real Decreto 1598/1990, de 29/12 aprobando el Reglamento del Registro Mercantil.
- Real Decreto 1633/1990, de 20/12 por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla la Auditoría de Cuentas.

— Real Decreto 1643/1990, de 20/12 por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

Hemos dejado de manifiesto, anteriormente, cómo la auditoría de cuentas no puede entenderse sin una contabilidad correctamente mantenida y cómo una contabilidad no puede mantenerse sin una empresa correctamente organizada de la que es su soporte esencial.

La contabilidad tiene como principal misión recoger, clasificar, resumir y comunicar cada una de las transacciones económico-financieras cuantificables que afectan a la empresa. La auditoría, por supuesto no tiene como misión repetir la contabilidad, sino revisar y comprobar la forma y fiabilidad con que tales actuaciones y situaciones económico-financieras han sido medidas, recogidas y comunicadas. Su misión es el control y la revisión, utilizando el auditor de cuentas, la contabilidad como el vehículo más idóneo de tal revisión, a la vez que ha de emplear cuantos medios tenga a su alcance para presentar en su informe un juicio completo, lo más amplio y preciso posible de su realidad y de la actuación económico financiera de la empresa.

No es este el lugar oportuno para criticar el nuevo plan contable y sus importantes cambios con respecto al anterior de 1973. En cuanto a los **principios contables**, solo hemos de destacar que en el nuevo plan, se añaden los denominados *principios de prudencia, registro, de no compensación entre los ingresos y los gastos y su necesaria correlación*, así como el de la *importancia relativa* por el que puede suprimirse cualquier principio que no afecte al fin último de conseguir la pretendida imagen fiel. Igualmente se modifican diversos grupos de cuentas y se recogen ciertos modelos de balances, cuentas de pérdidas y ganancias y cuadros de financiación anual, sin que su análisis sea objeto de este trabajo.

Sí es interesante entrar, aunque sea de soslayo, en las **normas técnicas** que deben prevalecer sobre el informe de auditoría fijando su contenido y procedimiento. En toda auditoría es necesario planificar el trabajo y, posteriormente, supervisarlos, documentándose adecuadamente el plan concreto y el programa de la auditoría en cuestión, estudiándose y evaluándose correctamente todo el mecanismo de control interno de la empresa que asegure que los activos están debidamente protegidos y los registros contables son fidedignos, desarrollándose eficazmente las actividades de la sociedad según los objetivos ordenados por su dirección.

El informe de la auditoría debe ser, por lo tanto, además de independiente, íntegro y objetivo, «**evidente**». Es decir, aprobado adecuadamente y por ello contener los documentos por los que el auditor ha llegado a su conclusión, de tal manera que cualquier otra persona con experiencia contable pueda supervisar la tarea realizada por aquél y llegar a la misma conclusión.

En definitiva, el auditor, ha de presentar el **Plan integral o global** de su trabajo, conteniendo ciertos aspectos como los ya indicados a cerca de las normas legales y los principios y normas contables y técnicas de la auditoría. Ha de fijar cómo se ha determinado el muestreo y las áreas de observación especial, así como el sistema de selección de la muestra efectuada y el grado de participación de otros auditores, como los internos, y entregará, junto con el dictamen, el correspondiente aporte de documentación. Igualmente, habrá de dirigir sus esfuerzos para lograr todos los objetivos finales de la auditoría aquí expuestos como cualquier otro que estime conveniente o necesario y resolver, de surgir, las posibles diferencias de opinión que en la discusión de su trabajo, pudieran plantearse.

Una auditoría que ha de pasar, hasta llegar a su dictamen final, al menos, por las etapas de *planificación*, *control interno*, *muestreo* de comprobación, fijar los procedimientos de aplicación del *programa* de auditoría, obteniendo las *evidencias* necesarias, suficientes y adecuadas, para asegurarse que los registros contables, las transacciones y los saldos son verdaderos y exactos y no quedará completa, como decimos, sin las posteriores pruebas de cumplimiento que dan una seguridad razonable al proceso auditado y minimizarán, con la combinación adecuada de las pruebas realizadas, la posibilidad de riesgo final de su actuación.

## BIBLIOGRAFÍA

- CAÑIBANO, LEANDRO: Curso de Auditoría Contable. Ed. Pirámide. Madrid, 1990.
- CONDE LÓPEZ, ALEJANDRO: Análisis Económico de la Empresa y Reducción de Costes. Ed. Limusa (Méjico), 1969.
- CHED, ROLDÁN Y A. CONDE: Tratado Práctico de Control Presupuestario. Edit. Index, Madrid, 1983.
- FISHER, R. La práctica del Control de Gestión. Ed. Index. Madrid.
- J. L. SÁNCHEZ Y OTROS. Metodología Práctica de una Auditoría de Cuentas. Deusto, Bilbao, 1992.
- LÓPEZ ALDEA, JAVIER: Fundamentos Básicos de Auditoría de Cuentas. True and Fair, S.A. Zaragoza, 1991.
- MARQUÉZ CUESTA, F. Control Integral de Gestión a través del Plan Contable Español y la Informática. Ed. Index, Madrid.
- MADARIAGA GOROCICA, J. M.<sup>a</sup> La Auditoría de Cuentas en la Empresa Española. Deusto, Bilbao, 1991.
- PEREDA SIGUENZA, J.M. Manual de Auditoría y Cuentas Anuales. Ed. Ramón Areces, Madrid, 1991.
- SÁEZ TORRECILLA, ÁNGEL. Análisis Sistemático y Operativo del Plan General de Contabilidad. McGrau Hill, 1991,

## Artículos:

- REDONDO DE LA VEGA: Situación y perspectivas de la Auditoría Contable en España.
- ALVAREZ MELCÓN SIXTO: La consolidación de los Estados Financieros de los Grupos de Sociedades en la Comunidad Económica Europea.
- SÁEZ TORRECILLA, A. Auditoría Económico-Social y Empresa Pública.