

EL CONTROL INTERNO, LA SEC Y LAS NUEVAS RESPONSABILIDADES PARA EL AUDITOR INDEPENDIENTE

por

ANGEL DURANDEZ ADEVA

Director del despacho de Barcelona de
Arthur Andersen & Co.

SUMARIO:

1. Introducción.—2. La auditoría en Estados Unidos.—3. La SEC. Cómo funciona.—4. Actos ilegales o de naturaleza dolosa.—5. El Acta.—6. Sistemas de control interno.—7. Lo último de la SEC.—8. Cómo interpretar la propuesta de la SEC.—9. Propuesta sobre el examen de las declaraciones de la gerencia por los auditores externos.—10. Final. Apéndices A, B y C.

1. INTRODUCCIÓN

No cabe duda que ha sido un gran acierto dedicar un número monográfico de la REVISTA ESPAÑOLA DE FINANCIACIÓN Y CONTABILIDAD a la auditoría. Hoy por hoy, si bien la profesión en nuestro país no ha acabado de arraigar como un servicio generalizado y necesario, es cierto que hablar de auditoría «está de moda». Aún nos queda un largo camino por recorrer para que la auditoría cumpla una de sus funciones fundamentales: servir de garantía a los anónimos inversionistas (pequeños o grandes) acerca de la fiabilidad y veracidad de la información financiera periódica que presentan las empresas. Y digo anónimos tratando de incluir aquí a los grandes y pequeños, al grupo empresarial y al pequeño (o gran) ahorrador que decide invertir en acciones de las compañías que cotizan en Bolsa. Esta es la gran labor social de la auditoría, labor que algunas empresas han sabido ya reconocer en nuestro país, y de ahí las noticias, todavía esporádicas, es cierto, pero cada vez más numerosas, que aparecen en la prensa indicando que una firma de auditores ha llevado a cabo el examen de los estados financieros de una determinada entidad. Pues bien, aunque esporádicas, esto es bueno, es un síntoma de salud (física y moral) empresarial. Habrá de llegar un día en que la publicación de noticias como ésta sea un hecho común, y no sólo común, sino obligatorio para ciertas compañías, aquéllas cuyas acciones sean objeto de cotización en el mercado público de valores. Al decir obligatorio, no quisiera dar a entender que la práctica de la auditoría debe fomentarse a través de regulaciones de control dimanadas del Gobierno. En una economía donde prevalece un criterio de libertad de mercado, son las propias fuerzas que juegan en ese mercado las que deben fomentar la creación y el funcionamiento de instituciones que protejan la honestidad y transparencia de las relaciones comerciales. Que después el Gobierno, o las

instituciones del Estado que correspondan, regulen en qué casos el funcionamiento de dichas instituciones es obligatorio (como reflejo de la expresión popular democrática) es otro cantar.

Aunque toda comparación sea odiosa, no por eso establecer comparaciones deja de ser un ejercicio edificante, ejemplar y salvable. ¿Qué ocurre en otros países? ¿Cómo ha evolucionado la profesión de la auditoría? ¿Qué instituciones vigilan y regulan la actuación de los auditores? ¿Cómo pueden esas instituciones incidir en los procedimientos y la amplitud de los exámenes de los auditores? Todas esas preguntas son, sin duda, interesantes de contestar. Sin embargo, su contestación pormenorizada necesitaría de la preparación de un estudio detallado, casi casi una «tesis fin de carrera», que no es ni muchísimo menos el objeto de este artículo. Es más, esperamos que algún día un estudio de esa naturaleza exista. Un primer paso lo empezó dando el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, cuando en octubre de 1977 nombró una comisión, en la que me honro estar integrado, para la preparación de una publicación cuyo título sería «La Auditoría en Europa», y que trataría de establecer cuáles son los criterios que rigen en los países europeos más representativos en la práctica de la profesión de la auditoría (acceso, normativa de ejercicio profesional, responsabilidades, etc.). Por diversas circunstancias, dicho estudio se ha ido demorando, aunque espero que las reuniones de la comisión prosigan en fecha breve.

Alejándonos de Europa, el presente artículo va un poco más allá, cruza el océano y trata de ofrecer una visión, quizá mejor un reportaje anecdótico, de lo que está ocurriendo con la profesión en los Estados Unidos.

2. LA AUDITORÍA EN ESTADOS UNIDOS

Varias son las instituciones que en Estados Unidos regulan la actuación del auditor

o, de manera directa o indirecta, inciden en la práctica de la auditoría: el AICPA (American Institute of Certified Public Accountants), el FASB (Financial Accounting Standards Board), la SEC (Securities and Exchange Commission), etc.

El AICPA es la institución que agrupa a los profesionales de la auditoría, dicta las normas de actuación, códigos de ética, procedimientos de acceso, etc. Sus funciones son semejantes a las del Instituto de Censores Jurados de Cuentas en España.

Desde su fundación, el AICPA ha estado interesado en solucionar la gran cantidad de divergencias existentes en los procedimientos contables, así como en la claridad de la información financiera emitida por las Compañías.

Esto llevó al desarrollo de un programa de investigación bajo el cual, en 1938, se inició una serie de publicaciones denominada Boletines de Investigación Contable (Accounting Research Bulletins - ARB's), emitidos por el Comité de Procedimientos Contables y el Comité de Terminología.

Durante el período comprendido entre 1939 y 1953 fueron emitidos 42 boletines, de los cuales ocho se referían a la terminología y 34 a los problemas de la práctica contable. Estos boletines fueron resumidos en 1953 y vueltos a editar en el ARB n.º 43 y en el Boletín de Terminología Contable (ATB) número 1. Desde 1953 se han emitido otros boletines, llegando hasta el ARB n.º 51 y el ATB n.º 4.

El Comité de Principios de Contabilidad y el de Terminología fueron sustituidos por la Junta de Principios de Contabilidad (Accounting Principles Board - APB) del Instituto. Entre el 1.º de septiembre de 1959 y el 30 de junio de 1973 el APB emitió 31 opiniones y cuatro pronunciamientos, los cuales, hasta cierto punto, reemplazaron las indicaciones incluidas en los ARB's. Además, el APB fue autorizado para emitir interpretaciones de ciertas materias incluidas en las

opiniones, de manera que ayudaran a su correcta interpretación.

El APB fue asimismo reemplazado por la Junta sobre Normas de Contabilidad Financiera (Financial Accounting Standards Board - FASB). Esta organización está compuesta por siete miembros (normalmente tres son contadores públicos, tres pertenecen a la industria y el último de formación académica) y es independiente del AICPA. Los pronunciamientos son emitidos en principio en borrador, con el objeto de poder obtener los comentarios del público antes de su emisión definitiva. Hasta la fecha, el FASB ha emitido 32 pronunciamientos y 30 interpretaciones. Estos pronunciamientos modifican en ocasiones lo expuesto en anteriores opiniones del APB y en los ARB's.

Sin embargo, los APB's y las ARB's siguen manteniendo su vigencia, a menos que hayan sido sustituidos o concluidos por algún pronunciamiento.

En los apéndices A, B y C se incluye una relación del contenido de los distintos pronunciamientos que aún continúan en vigor.

La Securities and Exchange Commission (Comisión de Valores y Bolsa - SEC) es una agencia dependiente del Gobierno americano, encargada de dictar normas de actuación a aquellas compañías que cotizan en Bolsa y vigilar el cumplimiento de las mismas. Aunque no es una organización que ejerza una influencia directa sobre los auditores, sus normas y regulaciones llevan consigo en muchas ocasiones, de una manera indirecta, alteraciones de importancia en el trabajo de auditoría, cuando no directamente afectan a la amplitud de los exámenes.

3. LA SEC. COMO FUNCIONA

Ror su grado de exotismo, por la peculiaridad de un tan alto control gubernamental en una economía tan teóricamente liberal

como la de Estados Unidos, vamos a comentar con mayor intensidad alguno de los pronunciamientos de la SEC y su efecto sobre la práctica de la profesión de auditoría.

En una de sus regulaciones, la SEC establece cuáles son los requisitos que un contador público (auditor) ha de reunir para que su opinión sea válida a efecto de las empresas que cotizan en Bolsa, mejor dicho, no establece los requisitos, sino cuáles serían las situaciones que invalidarían la opinión de un auditor para la SEC: si no está debidamente dado de alta en un registro profesional, si no es independiente (y establece en qué casos la independencia quedaría en entredicho), etcétera. Por otro lado, determina el formato que ha de tener el informe de los auditores, formato que coincide con el recomendado por el AICPA.

Donde más énfasis pone la SEC en sus requisitos de información es en el contenido de las notas a los estados financieros. De hecho, todos aquellos aspectos que expliquen o amplíen los principios de contabilidad aplicados, los criterios de amortización y depreciación, las restricciones en la disponibilidad de los activos, los pasivos contingentes o las garantías a que los pasivos se hallan sujetos, han de ser debidamente comentados en las notas. De lo que se trata es que el contenido de los estados financieros sea lo suficientemente claro y preciso para que no conduzca a error su interpretación por un posible lector. Nótese que el formato y contenido de los estados financieros, tal y como se presentan en los Estados Unidos, procuran evitar toda concomitancia contable (las famosas palabras «Debe» y «Haber» no aparecen en parte alguna) y, con las limitaciones normales de todo lenguaje técnico, intentan ser un vehículo de comunicación con el posible inversor o con aquellos que quieran utilizarlos, que no necesariamente han de ser técnicos en materia contable. Ni qué decir tiene que las notas aclaratorias son un magnífico soporte para este fin.

4. ACTOS ILEGALES O DE NATURALEZA DUDOSA

Uno de los hechos que más polvareda levantó en la comunidad de negocios (no sólo americana, en la internacional también) fue cuando en 1976 la SEC recomendó a las compañías el «informar voluntariamente de cualquier posible acto ilegal, de naturaleza dudosa (actos «sensitivos», por adoptar una terminología más anglosajona), etc.». De hecho, ese «voluntariamente» encerraba como una especie de doble trampa:

1. Por un lado, la SEC hizo prosperar la idea de que este tipo de actividad constituía o podía constituir una información de inclusión necesaria en notas a los estados financieros para que éstos no condujeran a error.

2. Por otro lado, la SEC propuso cierta legislación (nunca llegó a convertirse en ley) para hacer obligatorio el reportar los pagos de naturaleza «sensitiva».

Al mismo tiempo, el Senado redactó un proyecto de ley que intentaba controlar o frenar ciertas prácticas abusivas efectuadas por las empresas. Este proyecto de ley no progresó y no fue sometido a instancias superiores.

Por actos de naturaleza «sensitiva» se entendían todos aquellos desembolsos que tuvieran un carácter de soborno o bonificación «bajo cuerda», aportaciones con fines políticos, importes percibidos a sabiendas de que se producirían bonificaciones o devoluciones, directamente o a través de terceros que violasen las disposiciones legales, o cualquier pago o compromiso (comisión, desembolso, honorarios, mercancías o servicios, etc.) realizado con la intención de que el perceptor lo trasladase, total o parcialmente, a funcionarios públicos o empleados del Estado, o lo utilizase para fines de soborno o violación ilegal.

Como no existía ninguna duda para las empresas que aún con el poco soporte legal de la SEC para exigir voluntariamente el reportar estos hechos, cualquier publicidad en contrario podría representar una pérdida de credibilidad en el mercado de capitales, un elevado número de empresas (más de cuatrocientas) prepararon informes separados a la SEC donde ponían de manifiesto este tipo de actos «sensitivos». Al mismo tiempo, en las memorias anuales, y como nota a los estados financieros, se hacía también mención (más limitada) a estos hechos.

5. EL ACTA

Como resultado de lo anterior, en diciembre de 1977 se publicó una ley sobre prácticas corruptoras en países extranjeros (Foreign Corrupt Practices Act), que en adelante denominaremos el Acta. Esta ley prohíbe a toda compañía estadounidense, tanto que cotice en Bolsa como que no, ofrecer, pagar o autorizar el pago de cualquier elemento de valor a funcionarios o empleados de gobiernos extranjeros, partidos políticos, funcionarios de partidos o a cualquier otra persona, a sabiendas que todo o una parte pasarían a manos de funcionarios de gobierno o de un partido político, con el propósito de obtener o retener los negocios de dicha empresa en aquel país. Asimismo, imponía la obligación general a todas las compañías que cotizasen en Bolsa de mantener debidamente en orden sus libros y registros de contabilidad y un deber específico de establecer los controles internos de naturaleza contable suficientes para suministrar una seguridad razonable acerca del cumplimiento de ciertos objetivos.

El Acta no es más que la respuesta del Congreso a las manifestaciones efectuadas a la SEC por las empresas americanas, que ya mencionamos anteriormente. Con anterioridad a la publicación de la ley, el cometer los famosos actos de naturaleza «sensi-

tiva» se consideraban a efectos americanos como simplemente inmorales o faltos de ética. Una vez publicada el Acta, dichos actos toman la naturaleza de ilegales.

De hecho, el Acta tiene sus orígenes en las investigaciones que rodearon al caso Watergate, que pusieron de manifiesto un modelo de conducta en las empresas que entrañaba un alto número de contribuciones ilegales efectuadas en el territorio de los Estados Unidos. Esta información fue enviada a la SEC, y posteriores investigaciones sacaron a la luz una serie de pagos ilegales o cuestionables, tanto fronteras adentro como en países extranjeros, que nunca habían sido comunicados al público y que afectaban a un elevado número de compañías. En el curso de estas investigaciones se puso de manifiesto que literalmente millones de dólares habían sido registrados de una forma inadecuada en los libros, ocultándose dichos hechos, en muchos casos falsificándolos, a los auditores, a los asesores legales, al Consejo de Administración, e incluso, en ocasiones, a la alta gerencia.

6. SISTEMAS DE CONTROL INTERNO

El Acta obliga a todas las compañías cotizadas en Bolsa a diseñar y mantener un sistema de control interno en sus operaciones contables suficiente para suministrar una seguridad razonable acerca del cumplimiento de los siguientes cuatro objetivos básicos:

1. Que las transacciones se lleven a cabo de acuerdo con lo autorizado por la gerencia, de una manera general o específica.
2. Que las transacciones se registren de una manera que: a) permitan la preparación de estados financieros de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados o cualquier otro criterio aplicable, y b) mantengan un control contable sobre los activos.

3. Que el acceso a los activos esté permitido siguiendo lo autorizado por la gerencia, de manera general o específica.

4. Que el control contable sobre los activos se compare con los activos existentes en la realidad, a intervalos razonables, y se tomen las medidas necesarias con respecto a cualquier diferencia.

Estos objetivos son los prototipos contra los cuales las compañías tienen que comparar sus sistemas de control interno para determinar el grado de cumplimiento con lo previsto en el Acta. Ahora bien, el evaluar si un sistema de control interno suministra una seguridad razonable acerca del cumplimiento con estos objetivos es un proceso altamente subjetivo. Es más, la opinión más generalizada es que estos objetivos están expuestos en forma tan general, que difícilmente pueden constituir una guía en la revisión de los controles de una compañía y que, evidentemente, se necesitan unos criterios más definidos. Existe un comité especial, nombrado por el AICPA, que ha desarrollado unos criterios más específicos para establecer estas comparaciones.

¿Cómo pueden afectar todos estos hechos a los auditores? ¿Se les va a requerir algún cambio especial en el enfoque dado a sus trabajos? Vamos a verlo.

7. LO ÚLTIMO DE LA SEC

Una de las acciones más significativas de la SEC durante los años más recientes ha consistido en la emisión de una propuesta cuyo cumplimiento espera se lleve a cabo en dos fases. Esta propuesta consistiría en exigir a aquellas compañías que coticen en Bolsa el incluir en sus memorias anuales una declaración firmada por sus órganos directivos acerca de la calidad de sus sistemas de control interno de naturaleza contable. La primera declaración habrá de hacerse coinci-

diendo con la publicación de la memoria correspondiente a 1979. Posteriormente, cuando se publique la memoria de 1980, la citada declaración deberá, además, examinarse por los auditores de las respectivas compañías, quienes deberán expresar su concordancia o desacuerdo con el contenido de la misma.

La primera fase de esta propuesta sería aplicable a aquellas compañías que cierren sus ejercicios entre el 15 de diciembre de 1979 y el 15 de diciembre de 1980. La dirección de las compañías deberá cubrir en su declaración los siguientes aspectos:

1. Expresar su opinión acerca del grado de seguridad que los sistemas de control interno de naturaleza contable establecidos a final de año proporcionan con respecto al cumplimiento de los cuatro objetivos generales de control interno incluidos en la anteriormente mencionada Acta.

2. Poner de manifiesto cualquier fallo significativo que los auditores externos les hayan comunicado sobre los controles internos contables que aún, a final del ejercicio, se encontrará pendiente de corregir. Los fallos o incorrecciones que hubieran existido durante el año, pero que al finalizar el mismo hubieran sido corregidos, no han de ser incluidos en esta declaración. Por otro lado, los auditores externos solamente intervendrán a manera de apuntador, para poner de manifiesto los fallos significativos encontrados en el curso de la auditoría, y que la dirección de la compañía no haya corregido ni incluido en su declaración.

La segunda etapa, que afecta a los ejercicios anuales cerrados a partir del 15 de diciembre de 1980, exige mucho más, no sólo por parte de los auditores externos. Por un lado, la opinión de la dirección sobre los controles internos de naturaleza contable habrá de hacerse extensiva a todo el ejercicio, y no solamente a la situación al final del mismo. Por otro, a los auditores, que vendrán

obligados a expresar dos opiniones: la primera, acerca de si lo manifestado por la dirección sobre los controles internos contables está en línea con los resultados de la evaluación de dichos controles por la propia dirección (nótese qué sutileza), y la segunda, acerca de si lo expresado por la dirección es razonable con respecto a las transacciones más importantes llevadas a cabo durante el ejercicio o a los activos más significativos dentro del contexto de los estados financieros.

Aunque lo lógico sería pensar que el examen por parte de los auditores externos de las declaraciones de la dirección, acerca de los sistemas de control interno, estaría basado en el criterio tradicional de «importancia relativa» (materialidad), parece que la SEC insiste, y ha puesto un énfasis especial, en que «las manifestaciones de la dirección... no estarán tan limitadas». Por el contrario, las manifestaciones expresadas por la dirección en sus declaraciones firmadas se harán extensivas «a asegurar razonablemente que los objetivos generales de control interno se cumplen, *con independencia de la importancia relativa de las cifras*».

En su propuesta la SEC no ha indicado qué reglas se deben seguir y cuáles serían las normas preceptivas en la definición de los procedimientos y técnicas de control que garanticen el cumplimiento de los requisitos contenidos en el Acta acerca de los sistemas de control interno de naturaleza contable. La SEC estima que los procedimientos y técnicas de control que persigan el cumplimiento de lo previsto en el Acta deben establecerse en función de las circunstancias de cada compañía, y que es responsabilidad de la dirección su determinación.

La SEC señala también cuál es el enfoque que la dirección de las compañías han de seguir en su evaluación de los sistemas de control interno. Así enfatiza la necesidad de efectuar una evaluación de todo el sistema global de control interno, junto con una revisión específica de los sistemas y procedimientos de control existentes, diseñar un pro-

grama continuo para vigilar el cumplimiento con dichos procedimientos de control, y, finalmente, asegurarse que proporciona una «seguridad razonable» mediante una relación coste-beneficio. La SEC indica, asimismo, que «es importante contar con documentación apropiada para cada una de las distintas etapas que configuran la evaluación del control interno».

8. CÓMO INTERPRETAR LA PROPUESTA DE LA SEC

No hay duda alguna que en Estados Unidos el énfasis creciente que se ha venido poniendo en los últimos años sobre los sistemas de control interno ha constituido una tendencia positiva por parte de las instituciones que, como la SEC, protegen la fiabilidad de la información suministrada por las empresas.

Aunque una gran parte de este énfasis ha estado originado en la publicidad alcanzada por ciertos casos de fraude o acciones ilegales o dudosas en su naturaleza, sus raíces, sin duda, son mucho más profundas. El creciente volumen y complejidad de los negocios, la tendente desaparición del dueño de la empresa como director de las operaciones y su sustitución por directivos profesionales externos y el deseo de reducir el coste creciente de las auditorías externas (obsérvese el peso específico de la profesión) han contribuido en conjunto a intensificar la preocupación acerca de los controles internos de las empresas. Claro que esta tendencia ya se percibía con independencia de los hechos que originaron la publicación de la famosa Acta.

No cabe duda que la publicación del Acta no ha hecho sino añadir nuevos ímpetus a las revisiones de los sistemas de control interno y a sus mejoras. No obstante, la mejora y puesta al día de los sistemas de control interno ya constituía un objetivo básico de las empresas antes de la publicación del Acta. La mayor parte de los directivos y altos

ejecutivos de las empresas que cotizaban en Bolsa eran conscientes de las serias responsabilidades que asumían frente a sus accionistas, y que aparecen contenidas en el Acta; luego si el Acta es de obligado cumplimiento, ¿para qué precisan dichos directores y ejecutivos un mecanismo que regule dichas responsabilidades?

Las empresas, al igual que los individuos, están sujetas a un gran número de leyes y regulaciones. Ha de presumirse que el público en general observa las distintas leyes, a no ser que haya evidencia en contrario. Parece un caso de exceso de regulación si, inmediatamente después de la publicación del Acta, y en ausencia de evidencia de que haya sido violada, la SEC fuese a someter a las empresas cotizadas en Bolsa a normas legales que, de hecho, requerirían:

1. Que la gerencia manifestase en público que está cumpliendo con la ley.
2. Que la gerencia demostrará en qué forma ha llegado a la conclusión de que está cumpliendo con la ley; y
3. Que los auditores testimoniarán que la gerencia funciona y cumple debidamente y, además, que dice la verdad.

En principio, y salvo posibles cambios, a la mayor parte de la comunidad de negocios americana le parece que esta regulación es inaceptable, es como si trataran de ofender o dudar de la honorabilidad de las empresas y los directivos para cumplir con la ley. Piensan que no existe indicio alguno, por el momento, que haga necesaria una regulación de este tipo, la cual vendría a implicar que, o se cuenta con un mecanismo regulador de este tipo, o la gerencia de las empresas no cumplirían con lo previsto en el Acta. Es más, las empresas piensan que lo más probable es que los costes, que la SEC trata de minimizar, se dispararán por encima de los beneficios que razonablemente puedan deri-

varse de la aplicación de este mecanismo regulador.

La verdad es que, desde nuestro punto de vista español, nos parece que siempre ha sido una obligación (implícita o explícita) de la gerencia el mantener los sistemas de control. Hay muchas compañías que cuentan con excelentes controles internos (sobre todo en Estados Unidos), y aún continúan progresando a este respecto. En España es indudable que existe una creciente preocupación por la implantación y mantenimiento de sistemas de control interno que sean efectivos.

Además, si en Estados Unidos determinados hechos (la existencia de pagos de naturaleza dudosa, o «sensitiva») obligaron a incrementar la vigilancia sobre los controles internos, el Congreso de los Estados Unidos ya publicó la famosa Acta, que, por otro lado, no viene a crear ninguna responsabilidad nueva para la gerencia en lo que respecta al mantenimiento de controles internos, pero que fija sanciones para aquellas compañías que cotizan en Bolsa (y para los miembros del Consejo de Administración, ejecutivos y otros empleados), si sus controles internos no cumplen con ciertas normas.

Y no cabe duda que la aplicación del contenido del Acta en la práctica se ha llevado a cabo a fondo. Los comités de auditoría (encargados del control y de las relaciones con los auditores externos e internos) han ampliado notablemente su interés en los controles internos de naturaleza contable. Los auditores internos de las compañías han expandido su énfasis en dichos controles. El Instituto de Ejecutivos de Finanzas ha recomendado a las compañías incluir un informe de la gerencia en las memorias anuales a los accionistas en el que se comente, entre otras cosas, la responsabilidad en que incurre la gerencia en el mantenimiento de los controles internos. Un comité especial del AICPA ha publicado las directrices que se han de seguir en el estudio y evaluación de los sistemas de control interno. Todos no son más que pasos significativos y positivos

encaminados a mejorar la eficiencia de los controles internos contables en las empresas americanas.

A la vista de todos estos hechos parece como si la SEC se olvidase de uno de sus objetivos más repetidos, fomentar la acción voluntaria por parte del sector privado para mejorar la credibilidad y los criterios contables de las empresas, sin necesidad de regulaciones de carácter gubernamental.

La SEC, además, indica que las declaraciones de la dirección «pueden ser necesarias para permitir a los inversores una evaluación más adecuada de la actuación de la gerencia y del grado de confianza de los estados financieros periódicos que presentan a lo largo del año y de otra información no auditada que se genera a través de los sistemas contables...». Aunque parece un objetivo razonable, merece la pena considerar con qué herramientas se cuenta ya, antes de decidir que la única forma de alcanzar este objetivo es a través de las declaraciones firmadas de la gerencia. Sin embargo, lo cierto es que la propuesta no añade nada a las responsabilidades legales ya existentes. Es más, las compañías ya están obligadas a suministrar estados financieros auditados y, en muchas ocasiones, sus estados financieros trimestrales están sujetos a ciertas revisiones por los auditores. Además, hay que tener en cuenta que tanto las regulaciones de la SEC como los principios de contabilidad generalmente aceptados exigen que las compañías pongan claramente de manifiesto en sus estados financieros, no sólo anuales, sino trimestrales, cualquier ajuste correspondiente a períodos anteriores.

Sin duda, los requisitos actuales de información ya suministran datos suficientes al inversor para permitirle evaluar en qué modo la gerencia está manejando y controlando los sistemas de control interno. ¿No es lógico pensar que si existen estados financieros anuales auditados, esto ya es un síntoma positivo?, ¿que si además los estados trimestrales son auditados, o revisados en mayor

o menor extensión por auditores independientes, es algo más que añadir?, ¿y si en las revisiones trimestrales se ponen de manifiesto ajustes a los períodos anteriores, no será esto un síntoma de controles internos deficientes?

Los asesores legales de las empresas americanas opinan que no sería muy lógico por parte de la SEC, o cualquier otra agencia del gobierno, el exigir que las empresas o los individuos afirmen en público que no han violado ninguna ley, cuando de hecho no existe ninguna acusación específica contra ellos.

Hay un factor también importante que la comunidad de negocios americana se está planteando, y es que el coste tan elevado que puede suponer para la gerencia, primero, documentar todos sus sistemas de control interno; segundo, evaluarlos, con independencia de la importancia relativa de las cifras, y tercero, reportarlos públicamente. Sin duda, el coste será proporcionalmente mayor para las compañías pequeñas, que, al no contar con servicios de auditoría interna, tendrán que utilizar mucho más los servicios de los auditores externos.

Este procedimiento puede, por otro lado, dañar las relaciones entre las compañías y sus auditores externos, puesto que si hasta ahora la emisión de recomendaciones acerca del control interno por parte de los auditores representaba una acción positiva y constructiva para las empresas, de ahora en adelante estas recomendaciones podrían parecer como deficiencias que la gerencia ha de incluir en sus declaraciones anuales. No hay duda que todo esto contribuirá a una mayor tensión en las relaciones empresa-auditor.

9. PROPUESTA SOBRE EL EXAMEN DE LAS DECLARACIONES DE LA GERENCIA POR LOS AUDITORES EXTERNOS

Cuando existe un estado de opinión semejante al expuesto, con respecto a la obliga-

toriedad por parte de la gerencia de hacer declaraciones públicas de su cumplimiento con la ley, ¿qué se pensará con respecto a la segunda etapa de la propuesta, es decir, que estas declaraciones sean examinadas por los auditores externos de las compañías? Veámoslo.

Ciertas firmas de auditoría piensan que dicha propuesta puede ser tremendamente costosa, y que el coste no estaría justificado con la credibilidad tan limitada que aportaría a las declaraciones de la gerencia.

Si bien los auditores han de estudiar y evaluar los sistemas de control interno de naturaleza contable como parte de cada auditoría, esta revisión tiene un propósito muy definido, a la vez que limitado: establecer la amplitud y naturaleza de las pruebas de auditoría.

Los auditores normalmente restringen su revisión a las técnicas de control, en las cuales intentan confiar en el curso de la auditoría. En muchas ocasiones, es más efectivo y menos costoso el probar los saldos concretos de ciertas cuentas, en vez de evaluar la bondad del sistema de control interno.

En consecuencia, si los auditores han de opinar acerca de las declaraciones públicas de la gerencia, esto les obligará a modificar el enfoque de su revisión de los sistemas de control interno y ampliar el número de sistemas a evaluar. Sin duda esto representará un coste adicional para las empresas y, en consecuencia, para sus accionistas.

El volumen de estos costes adicionales variará de una empresa a otra, pero es incuestionable que será proporcionalmente más elevado para las compañías pequeñas, ya que al tener menor número de transacciones y ser éstas menos complejas, los procedimientos más comunes de auditoría ponían más énfasis en el análisis de las cuentas específicas de balance que en la evaluación de los sistemas de control interno.

Esto no significa que el auditor debe estar exonerado de reportar sobre los controles internos de naturaleza contable. De hecho, desde 1977, las normas de actuación profesional en Estados Unidos ya les obligan a comunicar a la gerencia cualquier fallo de importancia en los sistemas de control interno, que se haya puesto de manifiesto en el curso de su trabajo, pero quedan bien claras las limitaciones con que cuenta el auditor y que presiden su trabajo. De ahí a reportar sobre todo el sistema de control interno media una diferencia significativa.

10. FINAL

¿Cuál será el resultado final? Muy pronto lo sabremos; cuando este artículo vea la luz, es seguro que se conocerá la decisión final.

¿Cómo pueden afectar estos requisitos e imposiciones de la SEC a la práctica de la auditoría en otros países? Es difícil de predecir, mucho dependerá de lo arraigado de la profesión en el país, del grado de influencia de Estados Unidos en la emisión de normas de auditoría y principios contables (pensemos en Méjico) y de la necesidad que se sienta de implantar unas normativas parecidas.

Sin duda, en nuestro país aún estamos muy lejos de que algo parecido pueda suscitarse. Ya sería un gran paso lograr como garantía para los inversores y como prueba de transparencia informativa, el que las empresas que cotizasen en Bolsa estuvieran obligadas a presentar sus estados financieros anuales acompañados del informe o dictamen del auditor. No obstante, la tendencia ha de ser ésta. Esperemos que pronto sea una realidad, en beneficio de la comunidad de negocios, el mercado de capitales y la propia profesión de la auditoría.

APENDICE A

BOLETINES DE INVESTIGACION CONTABLE

<i>Número (*)</i>	<i>Descripción</i>
43	Revisión y puesta al día de los ARB.
44	Depreciación por el método del valor decreciente.
45	Construcción a largo plazo. Tipo de contratos.
46	Eliminación de la necesidad de indicar fecha en los beneficios acumulados.
51	Estados financieros consolidados.

APENDICE B

OPINIONES Y PRONUNCIAMIENTOS DE LA JUNTA DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD (APB)

<i>Número (*)</i>	<i>Descripción</i>
1	Nuevas normas y guías para la depreciación.
2 y 4	Contabilización del crédito a la inversión.
6	Situación de los boletines de investigación contable.
8	Contabilización de planes de pensiones.
9	Presentación de los resultados de las operaciones.
10	Opinión colectiva - 1966.
11	Contabilización del impuesto sobre la renta.
12	Opinión colectiva - 1967.

(*) Los saltos en el orden numérico corresponden a pronunciamientos eliminados o sustituidos por otro posterior.

Número (*)	Descripción
13	Enmienda del párrafo 6 de la opinión n.º 9. Aplicación a bancos comerciales.
14	Contabilización de obligaciones convertibles y de obligaciones emitidas con garantía de compra de acciones.
15	Ganancias por acción.
16	Combinaciones comerciales.
17	Activos intangibles.
18	El método del valor teórico-contable para la contabilización de inversiones en acciones ordinarias.
19	Presentación de cambios en la situación financiera.
20	Cambios contables.
21	Intereses en cuentas a cobrar y a pagar.
22	Información sobre políticas contables.
23	Contabilización del impuesto sobre la renta - Areas especiales.
24	Contabilización de impuestos sobre la renta - Inversiones en acciones ordinarias contabilizadas al valor teórico-contable.
25	Contabilización de acciones emitidas a empleados.
26	Cancelación anticipada de deudas.
28	Presentación de estados financieros interinos.
29	Contabilización de transacciones no monetarias.
30	Presentación de los resultados de operación (efectos de la enajenación de un segmento de una empresa y de hechos y transacciones extraordinarias, poco usuales e infrecuentes).

(*) Los saltos en el orden numérico corresponden a pronunciamientos eliminados o sustituidos por otro posterior.

APENDICE C

PRONUNCIAMIENTOS DE LA JUNTA SOBRE NORMAS DE CONTABILIDAD FINANCIERA (FASB)

<i>Número (*)</i>	<i>Descripción</i>
2	Contabilización de los costes de investigación y desarrollo.
3	Presentación de cambios contables en estados financieros interinos.
4	Presentación de las pérdidas y ganancias provenientes de la extinción de una deuda.
5	Contabilización de contingencias.
6	Clasificación de deudas a corto plazo que se espera sean renovadas.
7	Contabilización y presentación de empresas en fase de desarrollo.
8	Conversión de las operaciones y estados financieros expresados en moneda extranjera.
10	Combinaciones comerciales.
11	Contabilización de contingencia - Método de transición.
12	Contabilización de valores negociables.
13	Contabilización del «leasing».
14	Información financiera de los segmentos de negocios de una empresa.
15	Contabilización por el deudor y acreedor de las reestructuraciones de deudas como consecuencia de dificultades financieras.
16	Ajustes de ejercicios anteriores.
17	Contabilización del «leasing» - Costes directos iniciales.
18	Información financiera de los segmentos de negocios de una empresa - Estados financieros interinos.

(*) Los saltos en el orden numérico corresponden a pronunciamientos eliminados o sustituidos por otro posterior.

Número (*)	Descripción
19	Información financiera y contable de compañías productoras de gas y petróleo.
20	Contabilización de operaciones de futuro en moneda extranjera.
21	Suspensión de la información sobre beneficios por acción e información sobre segmentos de negocios en empresas no públicas.
22	Cambios en los acuerdos del «leasing», resultantes de una devolución de un pago de impuestos por resultar fiscalmente exento.
23	Comienzo del «leasing».
24	Información sobre segmentos de negocios en estados financieros que se presenta en los informes financieros de otras empresas.
25	Suspensión de ciertos requisitos contables para compañías de gas y petróleo.
26	Reconocimiento del beneficio en alquileres de bienes raíces con opción de compra.
27	Clasificación de las renovaciones o aplazamientos del cobro de ventas.
28	Contabilización de contratos de venta con posibilidad de convertirse en contratos «leasing».
29	Determinación de contingencias en contratos de alquiler.
30	Información acerca de los clientes más importantes.
31	Contabilización de los beneficios fiscales dimanados de cierta legislación del Reino Unido con respecto al incremento de valor de las existencias.
32	Contabilidad y procedimientos de información en industrias especiales.

(*) Los saltos en el orden numérico corresponden a pronunciamientos eliminados o sustituidos por otro posterior.