

mayores competencias. Dicha tasa deberá ser satisfecha por los auditores de cuentas y sociedades de auditoría inscritos en la situación de ejercientes en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que emitan informes de auditoría de cuentas. Su cuantía será de 80 euros por cada informe de auditoría emitido o de 160 euros en el caso de que los honorarios facturados por dicho informe sean superiores a 30.000 euros.

Recientemente, se ha publicado el Real Decreto 181/2003, de 14 de febrero, por el que se desarrolla el régimen de aplicación de la tasa del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por emisión de informes de auditoría de cuentas (B.O.E. de 15 de febrero de 2003).

Las consecuencias para los auditores están por ver. Diversas voces se han levantado para considerar posibles implicaciones negativas en la actividad. Quizá lo más criticado haya sido la imposición de la tasa, que hace recaer sobre el auditor la financiación de su control. También es verdad que desde diversos ámbitos se ha señalado la conveniencia de esta reforma \*

Manuel Orta Pérez  
Guillermo J. Sierra

Universidad de Sevilla

## La Necesidad de la Reforma en Auditoría

### LA REFORMA DE LA AUDITORÍA: ¿UN PROYECTO INACABADO?

Los acontecimientos ocurridos en los últimos años han mermado la confianza que los usuarios de la información contable tienen depositada en la Auditoría Financiera. Nos encontramos ante una situación en la que existen dudas razonables de la garantía que ofrecen las cuentas anuales cuando están audita-

das. Es, por ello, preciso que se realice una reforma de la legislación más profunda que la efectuada hasta ahora y que esté destinada a corregir actitudes inapropiadas.

No obstante, es preciso advertir, que se trata de un tema de preocupación desde hace algunos años, incluso antes de los escándalos pasados y presentes. De esta forma en nuestro ámbito, la Unión Europea, podemos decir que desde 1996 el tema viene abordándose con gran interés.

### LA REFORMA EN LA UNIÓN EUROPEA: BREVE REFERENCIA

El punto de partida fue el **Informe MARC** (1996): sobre la función, posición y responsabilidad civil del auditor legal, que puso de manifiesto que aún no existe un mercado europeo de servicios de auditoría y que siguen existiendo importantes diferencias entre las disposiciones legales de los diversos Estados miembros en el ámbito de la auditoría. Posteriormente, se elaboró el denominado **Libro Verde**, el cual, tras un periodo de discusiones se adoptó por el Comité Económico y Social el 26 de febrero de 1997 y que fue aprobado, en sus aspectos esenciales, el 15 de enero de 1998 por el Parlamento Europeo. Todos estos acontecimientos culminan a finales de 1998 con un documento marco: la **Comunicación de la Comisión relativa a la auditoría legal en la Unión Europea: el camino a seguir (98/C 143/03)**, donde se reconoce expresamente que:

- En el plano comunitario, el marco normativo en el que se inscribe la auditoría legal está incompleto.
- La Unión Europea no es de una opinión unánime sobre la función, posición y responsabilidad civil del auditor legal.
- Ello redundaría negativamente en la calidad de las auditorías y en la con-

fianza que se deposita sobre las cuentas auditadas y en la libertad de establecimiento y la libre prestación de servicios en este sector.

A partir de aquí se elaboran dos documentos fundamentales:

1. El 15 de noviembre de 2000 la Comisión adoptó una **recomendación relativa a las exigencias mínimas en materia de control de la calidad** del control legal de las cuentas en la Unión Europea [2000/257/CE-Diario Oficial L 91 de 31.03.2001].
2. **Recomendación sobre Independencia de los auditores de cuentas en la UE: Principios fundamentales** [notificada con el número C(2002) 1873] de la Comisión de 16 de mayo de 2002.

### LA RECIENTE REFORMA EN ESPAÑA

En nuestro país el 2 de noviembre de 2002, se publicó en el BOE la **Ley de Reforma del Mercado Financiero**, también conocida como Ley Financiera. Esta norma modifica el articulado de varias leyes que se refieren a materias financieras. Entre ellas, se incluyen algunas referentes a la Ley de auditoría, en los siguientes aspectos esenciales:

1. Se unifican los exámenes de acceso al ROAC.
2. Se establece una exigencia de formación continua a los inscritos en el ROAC.
3. Se crea la posibilidad de acceso al ROAC a los funcionarios de determinados cuerpos relacionados con las auditorías.
4. Aparecen nuevos supuestos de incompatibilidad y, en relación con la independencia, se señalan los siguientes aspectos básicos:
  - a. El auditor debe ser y parecer independiente.





- b. El control del deber de independencia se atribuye al ICAC.
  - c. Se crean nuevas incompatibilidades.
5. Se modifica el régimen sancionador.
  6. Se crea una tasa por emisión de informes, a favor del ICAC para cubrir los costes de su actividad de control.

### ¿LA REFORMA FUTURA?

Desde el mundo académico se vienen realizando aportaciones que pueden permitirnos abordar la cuestión a partir de bases sólidas. Hace ya algunos años que viene definiéndose una doble vía para la investigación en Auditoría Financiera. Por un lado el juicio del auditor, y por otro, el mercado de Auditoría.

Con relación al primero de ellos, hemos de constatar su importancia pero no su capacidad de solucionar completamente los actuales problemas. Este campo la investigación está actualmente dirigida a dos grandes aspectos: (i) la mejora del proceso de Auditoría y el empleo del enfoque de riesgo del negocio y (ii) el análisis del actor de dicho proceso: el auditor.

Se trata, por una parte, de estudiar la composición del proceso de auditoría y las reacciones del auditor ante diferentes situaciones. El proceso lo componen un gran número de decisiones que toma habitualmente el auditor en el transcurso de su trabajo: evaluación del riesgo, fijación del nivel de importancia relativa, emisión de la opinión, etc. Pero no hay que olvidar que estas decisiones las adoptan personas de las que son innatas cuestiones tales como su personalidad o su ética profesional. Por tanto, el proceso decisional lo podemos estudiar, intentar entender, incluso valorar, pero parece claro que en muy escasas ocasiones corregir. Es por ello, que no parece que esta línea de investigación proporcione el marco donde buscar vías de so-

lución a los problemas de la Auditoría Financiera, lo cual no significa que no sea necesaria. Evidentemente lo ideal sería la inexistencia de problemas de tipo ético por parte de los auditores, pero la realidad no es así; y, lógicamente, la ética no puede controlarse. Por ello, no debe existir ningún rescoldo que ponga en duda una cuestión tan esencial como es la independencia, la cual, en cambio sí puede ser controlada aunque sea a través de una profunda reforma.

La cuestión fundamental, por tanto, se encuentra en el segundo de los ámbitos señalados: el mercado de servicios de Auditoría. Creemos que la enorme complejidad que éste presenta y sus peculiaridades únicas tanto desde punto de vista de la oferta como de la demanda hacen necesaria una profunda reflexión sobre el mismo.

Podemos afirmar que el mercado de Auditoría -propriadamente dicho- no existe porque la práctica lo ha destruido y, por ello, tal circunstancia debe ser el punto de partida de nuestra reflexión.

Una de las razones más clara de su inexistencia, derivada del análisis de su estructura, composición y funcionamiento, es que los auditores funcionan como "hombres de negocio" que persiguen una rentabilidad a largo plazo. Dado que existe una cota máxima de negocio auditor, derivada de la aplicación de los honorarios profesionales correspondientes al número total de posibles auditorías a realizar, la expansión del mismo necesita apoyarse en otras fuentes de ingresos: los servicios ajenos a la Auditoría. Esto hace, a su vez, que se produzca un abaratamiento del precio de la propia Auditoría -como reclamo para la captación de esos otros servicios-.

Un simple cálculo confirma esta hipótesis: actualizar, a precios de 1990, los precios medios que han satisfecho las empresas por el servicio de Auditoría propiadamente dicho, comprobando así la

disminución que ha experimentado el precio medio horario de auditoría realizado.

Si esto es así y si las sociedades de Auditoría están en expansión, quiere decir que su fuente de negocio viene por otras y diferentes vías. Desde hace algunos años se constata esta estrategia de captación de servicios ajenos a la auditoría, como consecuencia de la externalización que persiguen las compañías, con el claro objeto de disminuir sus costes fijos administrativos, precisamente aquellos que no producen ingresos.

Nos encontramos pues ante un mercado -al que de alguna forma podemos calificar de cautivo- cuya estructura es a grandes rasgos la siguiente: por un lado, entre cuatro y ocho grandes firmas que lo dominan ampliamente y 14.000 auditores que soportan con dificultad su presencia en el mismo ante una realidad de precios a la baja.

Ante tal situación es donde la reforma legislativa debe entrar con mayor profundidad.

Algunos de los puntos fundamentales de tal reforma podrían ser:

- (i) la segmentación del mercado que supondría la asignación de auditores a empresas de forma que existiera una correspondencia entre el tamaño de ambas: compañías auditadas y firmas auditoras. Parece lógico que grandes firmas sean las que auditen a las grandes compañías -y así sucesivamente-. Esto supone que debería delimitarse claramente la línea divisoria entre grandes, medianas, pequeñas y microempresas y, a su vez, una división similar entre las propias firmas. De esta forma un auditor estaría habilitado para llevar a cabo su trabajo en determinadas compañías y no en todas.
- (ii) se hace necesario plantear la existencia de una institución independiente cuyo cometido principal sea el control del mercado de auditoría

en los dos aspectos más importantes: la asignación -por tiempo establecido- del auditor a una determinada compañía que debe ser auditada y controlando -mediante la exigencia real de independencia y capacitación- la realización de los trabajos de auditoría. Obviamente, siguiendo la filosofía señalada en el punto anterior.

(iii) se hace igualmente necesario una reforma del ICAC que supusiera la separación de sus competencias en materia de Contabilidad de las de Auditoría. De esta forma quedarían delimitados los aspectos reguladores en materias contables de aquellos que deben estar dedicados exclusivamente al control de los trabajos de Auditoría.

No obstante, es necesario ser enormemente realistas en estas cuestiones. Es mucho lo que todos los agentes implicados, desde inversores hasta los propios auditores, ponen en juego cada día como para justificar la necesidad de una profunda reflexión encaminada a abordar definitivamente la cuestión con la suficiente valentía \*

Ramón Valle  
Alvaro López

Universidad Pablo de Olavide, Sevilla

## El Papel de los Recursos Humanos en el Desarrollo de las Capacidades Organizativas

Las empresas se encuentran actualmente ante el reto de definir y establecer los elementos diferenciadores (estilos de gestión, procesos productivos, productos o servicios...) que les conceden una identidad propia en los mercados en

los que compiten y les permiten obtener mayores beneficios o rentabilidad. La investigación en organización de empresas ha intentado a lo largo de los últimos años aportar evidencia a esta problemática, estableciendo bajo qué condiciones las empresas pueden obtener "ventaja competitiva". El profesor **Jay Barney**, definió ventaja competitiva como la creación de valor para el cliente de una manera que no está siendo implementada simultáneamente por los competidores (1991). Cuando se insiste en el hecho de que los competidores no podrán obtener los beneficios que emanan de una ventaja competitiva, se dice que ésta es "sostenible" (**Lippman & Rumelt**, 1982). La cuestión que se sigue es intentar identificar los recursos y capacidades que son realmente fuentes de éxito organizativo.

Quizás sea el trabajo de **Barney** (1991) el más nombrado a la hora de buscar las características de los recursos y capacidades que originan ventajas competitivas para la empresa. **Barney** afirmó que la ventaja competitiva sostenible surge de entre aquellos recursos y capacidades que la empresa controla y que son valiosos, raros, no imitables e insustituibles. Ejemplos de esos recursos y capacidades podían ser las destrezas a la hora de gestionar la empresa, los procesos organizativos o la información y conocimiento que la empresa domina.

Dichos recursos y capacidades serán valiosos, si "permiten a la empresa concebir e implantar estrategias que mejoran su eficacia y eficiencia" (1991, pág. 106). Deben ser raros en el sentido de escasos, esto es, cuando no pueden ser poseídos por los competidores. En este caso, la heterogeneidad e inamovilidad de estos recursos y capacidades se plantea como un elemento clave. **Barney** señala además que los recursos y capacidades deben ser inimitables, bien porque sea imposible para los competidores comprender el vínculo entre dichos acti-

vos y la ventaja competitiva (ambigüedad causal), bien porque no comprendan las bases en las que ésta se asienta (complejidad social). Finalmente, deben ser insustituibles, ya que si un competidor puede obtener el mismo beneficio a través de una distinta configuración de recursos, no hay fundamento para la ventaja competitiva sostenible (**Barney**, 1991).

En la base de dicha ventaja competitiva sostenible está el desarrollo de una serie de capacidades organizativas. Dichas capacidades pueden ser consideradas como la *habilidad de una empresa para establecer estructuras y procesos internos con el objeto de crear competencias específicas que le permitan adaptarse rápidamente a las cambiantes presiones externas. Las capacidades organizativas se centran en el entorno interno de la empresa, en decisiones y prácticas dentro de la misma que modifican la forma en que ésta responde a las presiones externas* (**Ulrich & Wiersema**, Pág. 119). No es sencillo establecer una clasificación única o consensuada de capacidades organizativas, pero adaptando el trabajo de **Lado & Wilson** de 1994, las siguientes capacidades pueden ser consideradas como claves para la competitividad:

- **Refuerzo de la cultura Organizativa**, creando organizaciones con identidades sólidas y fácilmente identificables en el mercado, que se constituyen en claves para su éxito.
- **Visión estratégica**, estableciendo en la empresa la habilidad para anticipar cambios y definir estrategias y planes de acción eficientes.
- **Aprovechamiento del potencial de los trabajadores**, en virtud de esta capacidad las organizaciones obtienen buenos resultados de una mano de obra motivada y que ocupa los puestos que le corresponden según su cualificación.

