

# El marco conceptual de la auditoría

*Alberto de la Peña Gutiérrez*

Profesor Asociado del Departamento de Economía y Administración  
de Empresas (Area de conocimiento de Economía Financiera  
y Contabilidad) de la Universidad de Burgos (España)

---

## RESUMEN

La contabilidad ha experimentado en los últimos años un considerable auge a todos los niveles, trascendiendo la información que dicho sistema de información produce más allá de los ámbitos empresariales y financieros, llegando a interesar a la sociedad en su conjunto debido a las implicaciones que para la misma tiene la actividad económica, lo que ha supuesto un nuevo enfoque acerca del análisis de la actividad de las empresas hacia la denominada «responsabilidad social».

En paralelo, el auge experimentado por la contabilidad ha puesto de moda los mecanismos de verificación de la información de esta naturaleza, erigiéndose la auditoría en el más importante de los mismos. A partir de aquí queremos centrar el artículo en esta última, estableciendo una clasificación de la misma bajo distintos de puntos de vista y así analizar su marco conceptual, para lo que hemos dividido el escrito en cuatro secciones o apartados, además de esta introducción una última parte donde se exponen las conclusiones.

Así, en la siguiente sección realizamos una aproximación al concepto de auditoría. En la tercera establecemos una clasificación de la misma desde distintos puntos de vista, para en la cuarta centrarnos en la auditoría financiera a la que nos aproximaremos tanto desde posiciones normativas como positivas. A este último fin, realizamos dentro de este mismo apartado, un somero repaso de los planteamientos teóricos de donde surge la investigación positiva en contabilidad y auditoría: “Nueva Economía Institucional”, “Teoría de la Agencia” y “Teoría Positiva de la Contabilidad”, para, en el quinto, concluir con las principales características contractuales que, según esta última teoría, han salvaguardado la auditoría hasta nuestros días. Como hemos expuesto anteriormente, el trabajo finaliza con un apartado donde se exponen brevemente las conclusiones del mismo.

**PALABRAS CLAVE:** Contabilidad, auditoría, costes de agencia, teoría de la auditoría, concepto y clasificación de la auditoría.

---

# El marco conceptual de la auditoría

## 1. Introducción

Uno de los factores que caracteriza a las sociedades modernas es su dependencia de la información de cara a hacer funcionar todos los subsistemas que se integran dentro de ellas y, desde luego, no es ajeno a la cuestión el sistema económico encargado de la asignación de los recursos de esta naturaleza en las organizaciones. Así, sería inimaginable que en el mundo moderno las economías pudieran funcionar de manera eficiente sin contar, en cada momento, con la información precisa en la que puedan sustentarse las decisiones correspondientes.

De esta manera, del conjunto de información que produce y utiliza el sistema económico comenzamos centrado nuestra atención, en el ámbito del presente trabajo, en la información económico-financiera que genera y suministra el sistema de información contable de las empresas, bien para su propia utilización interna a la hora de tomar decisiones relacionadas con la gestión de las mismas, bien para difundirla a su entorno. Ese último caudal de información tiene en las denominadas cuentas anuales o estados financieros su culminación, ocupando estos, a su vez, superada la época legalista de la contabilidad, un lugar de privilegio en cuanto al suministro de información por parte de las empresas al exterior acerca de la actividad desarrollada por ellas, cumpliendo, de tal modo el papel de nexo entre estas y su entorno más amplio, hasta el punto que dicha información deja ya de interesar solamente a aquellos que tienen una relación más estrecha con las propias empresas<sup>1</sup>, para hacer que la sociedad en general pase a prestarles una mayor atención debido a las implicaciones que para ella misma, en su conjunto tiene el desarrollo de la actividad económica. De esta forma, la información contable trasciende sus límites iniciales que la circunscribían a la propia empresa y a su entorno más

---

1. En esta línea se manifiestan Larriba Díaz-Zorita y Gonzalo Angulo (1996), al afirmar como históricamente, tanto contabilidad como auditoría aparecen para satisfacer una necesidad de carácter privado en situaciones de separación entre propiedad y control.

próximo, para insertarse en un marco considerablemente más amplio<sup>2</sup>, debido, fundamentalmente, “a la notable sensibilización de la sociedad actual con la actividad empresarial, que lleva a poner de manifiesto la incidencia social de las cuestiones económicas y a responsabilizar a la empresa de sus consecuencias en la colectividad” (Tua Pereda, 1983, p. 982). En este sentido se manifiestan también Larriba Díaz-Zorita y Gonzalo Angulo (1996), cuando afirman que “La responsabilidad de la empresa otorga a la información que concierne a la misma la importante dimensión de *bien público*, susceptible de ser tutelado... Consecuencia inmediata de esa dimensión y de su correspondiente tutela es el hecho de que, en la medida que se reconoce y se amplía la responsabilidad social<sup>3</sup> de la empresa, se subraya, cada vez con más fuerza, la necesidad social de disponer de información adecuada a los fines de control de las propias empresas”.

El creciente interés de la sociedad hacia los temas económico-financieros, con el consiguiente incremento en la utilización de la información de tal naturaleza por parte de la misma plantea, entre otros<sup>4</sup>, el problema de su fiabilidad y transparencia, lo que ha provocado que los mecanismos de control de dicha información cobren un papel de primer orden de cara a otorgarle, como dice Álvarez López (1990), la “credibilidad social” necesaria que la haga útil a todos sus destinatarios potenciales<sup>5</sup>.

Tradicionalmente la auditoría ha asumido este rol, por lo que su práctica se ha ido extendiendo paulatinamente hasta generalizarse en un buen número de países, en unos casos como en los anglosajones, debido a la iniciativa de la

---

2. En este sentido puede verse a Larriba Díaz-Zorita y Gonzalo Angulo (1996).

3. Larriba Díaz-Zorita y Gonzalo Angulo (1996) entienden por responsabilidad social “la obligación moral que se adquiere con el conjunto de la sociedad como consecuencia de posibles yerros o fallo, constituyéndose esta en acreedora del que actuó con equivocación, el cual tiene la obligación moral de reparar o remediar los efectos negativos producidos con su error o, al menos, procurar no cometerlos en el futuro.

4. Así, Larriba Díaz-Zorita y Gonzalo Angulo (1996), ponen de manifiesto como los propios usuarios de la información contable han presionado de cara a que la información que proporcionan las empresas: a) se amplíe en su contenido, b) tenga más garantías de fiabilidad y c) en que su enfoque y forma de suministrarse tenga en cuenta las distintas necesidades de sus usuarios.

5. En esa misma línea se manifiesta Prado Lorenzo (1994) al afirmar que “De poco sirve la información financiera si esta no goza de unas garantías mínimas de fiabilidad”. Dicha seguridad se logra cuando se acompaña a los estados financieros el informe de un auditor independiente.

profesión contable que, a la vez, asumió la tarea de regular la propia actividad. En otros la iniciativa ha partido de la autoridad gubernativa, quien mediante diversos instrumentos legales ha ido imponiendo tal práctica cuando ha llegado a comprender el alcance y la importancia de esta actividad, para conseguir la necesaria transparencia en el desarrollo de la actividad económica.

## 2. Una aproximación al concepto de auditoría

El vocablo "auditoría", sinónimo de examinar, verificar, investigar, consultar, revisar, comprobar y obtener evidencias sobre informaciones, registros, procesos, circuitos, etc. (Millán Fernández 1987, Suarez Suarez 1990 y Cañibano Calvo 1991), tiene su origen en la antigüedad<sup>6</sup>, al igual que el de auditor, nombre por el que se designaba a la persona que "oía"<sup>7</sup> las rendiciones de cuentas de los funcionarios y agentes reales, quienes por falta de instrucción no podían presentarlas por escrito (Hardman, 1951)<sup>8</sup>.

En los países de cultura latina, y en particular en España, el uso de esta palabra ha quedado relegado hasta comienzos del presente siglo al derecho militar y canónico (Suarez Suarez, 1990, p. 1)<sup>9</sup>. Hoy día, el diccionario de La Real Academia de la Lengua recoge diversas acepciones de auditoría, incluyendo como una más del mencionado vocablo con el calificativo de

---

6. En «La censura de cuentas y los Institutos de Censores», p. 10 y ss. pueden encontrarse distintas referencias a procesos de revisión llevados a cabo por distintos pueblos de la antigüedad y en el «Manual de auditoría de cuentas», p. 32 de Pérez Sigüenza, J.M. se hacen comentarios al respecto de las técnicas de revisión de los sumerios, griegos y romanos.

7. Observamos como el término «auditor» se origina hace varios siglos derivando del vocablo latino «audire» que significa oír. Hoy día podríamos definir al auditor, de acuerdo con Larriba Díaz-Zorita y Gonzalo Angulo (1996, p. 17), como aquel "profesional liberal que estando en posesión de una serie de conocimientos y técnicas concretos, los aplica para manifestar su opinión acerca del grado de fiabilidad que a él le representan unos estados financieros sometidos a su juicio profesional, lo cual realiza bajo su responsabilidad".

8. Cita tomado de la obra «La censura de cuentas y los Institutos de Censores» del Instituto de Censores de Cuentas de España.

9. En esta misma obra (Suarez Suarez, 1990, p. 1), se ilustra esta afirmación con la enumeración de distintos términos que contienen la palabra auditor, relacionados con los mencionados ámbitos jurídicos, y se describen someramente sus funciones: Auditor de la Rota, auditor conventual, auditor militar, auditor de marina, auditor canónico etc.

“contable”, a la que define como aquella actividad consistente en la “revisión de la contabilidad de una empresa, sociedad, etc. realizada por un auditor”<sup>10</sup>. No obstante la definición anterior, no existe entre los profesionales de la contabilidad ni entre el estamento académico, unanimidad a la hora de establecer el calificativo que mejor asocie la auditoría con la actividad que en la práctica realizan los auditores. A esta situación ha podido contribuir la creciente especialización en este campo, la cual ha ocasionado que, si bien si bien se hayan mantenido asociados los conceptos de “auditoría” y de “revisión”, hayan comenzado a aparecer matices que han diferenciado un tipo de auditoría de otro, como puedan ser el objeto de la misma, su localización, los instrumentos y técnicas aplicados, la periodicidad en la aplicación de los mismos etc. (Waden-Berghe Lozano y Trigeros Pina (1996). De acuerdo con estos mismos autores, conviene, por lo tanto, delimitar, en lo posible, las características más definitorias, o aceptadas como privativas de cada uno de los términos, resaltando, a su vez, las diferencias respecto del resto como una forma apropiada para llegar a conocer más profundamente los mismos.

Así, Millán Fernández (1987) opina, referido a la auditoría como actividad general, que el mejor calificativo sería aquel que hace referencia al sujeto del estudio de la misma<sup>11</sup>, y dado que en nuestro caso este sería fundamentalmente la empresa, se inclina por la denominación de “Auditoría Empresarial”, entendiéndolo que, posteriormente, tanto el alcance como el objetivo que se persiga con la auditoría darán lugar a las distintas clases de ésta.

Nosotros entendemos que hoy la auditoría trasciende el ámbito de la propia empresa, aunque su desarrollo como actividad se haya mantenido, y se mantenga en la actualidad, estrechamente vinculado a la misma, circunscribiéndose en un contexto más amplio: el contexto de lo económico. Surgiría de esta manera para nosotros la “auditoría económica” como una actividad diferenciada de

---

10 En esta misma vía se califica la auditoría con el adjetivo de «financiera», por el propio Ministerio de Economía y Hacienda en su «Manual de Auditoría Financiera» (p. 21), entendiéndolo que lo significativo de la actividad es el «examen y revisión de los estados financieros de una empresa, realizada por auditores independientes, con el fin de emitir una opinión sobre la fiabilidad de la misma.»

11. También la propia Real Academia de la Lengua, dentro de las acepciones que ofrece, califica la palabra auditoría según la función o el sujeto a quién le asocia, distinguiendo entre auditor de guerra, de la nunciatura, de la rota, de la marina y canónico.

otra clase de auditorías que denominaremos “especiales”, y que, aunque en muchos casos también se encuentran vinculadas al mundo empresarial, se diferencian en que su actuación se centra principalmente en otras magnitudes cualitativas y cuantitativas sin un significado económico inmediato, aunque en las mismas, frecuentemente subyazca y se puedan derivar consecuencias de esta naturaleza.

De esta manera podríamos establecer una primera gran clasificación de la auditoría de la siguiente forma<sup>12</sup>:

|           |            |
|-----------|------------|
| Auditoría | Económica  |
|           | Especiales |

Barrantes (1994, pp. 36-37) ofrece una concepción de la auditoría, en general, que podría encajar perfectamente dentro de lo que nosotros entendemos por auditoría económica, definiéndola “como la actividad encargada de examinar y verificar documental y físicamente un patrimonio (puede ser de un ente físico o jurídico, público o privado, con afán de lucro, o no lucrativo), con el fin de emitir una opinión sobre su gestión y su situación económica, u organizativa, con vistas a su repercusión en el aspecto económico. Lo mismo la verificación y examen que la opinión pueden ser retrospectivos, actuales y/o proyectivos”.

### 3. Clasificación de la auditoría

A su vez, dentro de la auditoría económica podríamos establecer diversas clasificaciones atendiendo a distintos puntos de vista, obteniendo, de esta manera, la siguiente taxonomía de la auditoría económica que, aunque extensiva, no tiene vocación de ser exhaustiva<sup>13</sup>:

---

12. “Numéricas” y “No numéricas” según la terminología empleada por Urías Valiente (1989), si bien este autor considera esta clasificación como una más en función de un punto de vista concreto, y no de una manera troncal como es nuestra proposición.

13. Otras clasificaciones de la auditoría desde distintos puntos de vista pueden verse en Paniagüa Bravo (1981), Millán Fernández (1987), Urías Valiente (1989), Cañibano Calvo (1991), Álvarez López (1991), Pereda Sigüenza (1991) y López Gracia (1993).

**TABLA N° 1: CLASIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA ECONÓMICA**

|                                                                                                                                |                                                                                                                                                                                                                                                               |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>● Según la naturaleza del profesional</li> </ul>                                        | <ul style="list-style-type: none"> <li>● Auditoría externa</li> <li>● Auditoría interna</li> <li>● Auditoría gubernativa<sup>14</sup></li> </ul>                                                                                                              |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>● Según la clase de objetivos perseguidos<sup>15</sup></li> </ul>                       | <ul style="list-style-type: none"> <li>● Auditoría financiera o contable</li> <li>● Auditoría operativa</li> <li>● Auditoría estratégica</li> <li>● Auditoría de valoración</li> <li>● Auditoría de legalidad</li> <li>● Auditoría de cumplimiento</li> </ul> |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>● Según la amplitud del trabajo y el alcance de los procedimientos aplicados</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>● Auditoría completa o convencional</li> <li>● Auditoría parcial o limitada</li> </ul>                                                                                                                                 |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>● Según su sustento teórico</li> </ul>                                                  | <ul style="list-style-type: none"> <li>● Auditoría general</li> <li>● Auditoría aplicada o de sectores</li> </ul>                                                                                                                                             |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>● Según su obligatoriedad</li> </ul>                                                    | <ul style="list-style-type: none"> <li>● Auditoría obligatoria</li> <li>● Auditoría voluntaria</li> </ul>                                                                                                                                                     |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>● Según la aplicación temporal de sus procedimientos</li> </ul>                         | <ul style="list-style-type: none"> <li>● Auditoría permanente</li> <li>● Auditoría periódica</li> </ul>                                                                                                                                                       |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>● Según la técnica utilizada</li> </ul>                                                 | <ul style="list-style-type: none"> <li>● Auditoría por comprobantes</li> <li>● Auditoría por controles</li> </ul>                                                                                                                                             |

14. A su vez, la auditoría gubernativa o pública puede ser externa o interna respecto del ente auditado (Urias Valiente (1989),

15. Urias Valiente (1989) incluye además, dentro de esta clasificación la denominada "auditoría formal o de transacciones", encaminada, según dicho autor, a comprobar si el sistema contable es el idóneo para representar las necesidades informativas del ente o sujeto de revisión. Nosotros entendemos que este objetivo cae dentro de la auditoría operativa.

Bajo el primer punto de vista, entenderíamos por auditoría gubernativa<sup>16</sup> a aquella realizada por los órganos fiscalizadores del Estado sobre organismos de derecho público y/o sobre distintos procesos que afectan de una u otra manera al patrimonio nacional o al bien común<sup>17</sup>. Así la Intervención General de la Administración del Estado (1995), distingue dentro de lo que denomina “Auditoría del sector público”, entre<sup>18</sup>:

A) Auditoría de regularidad, que, a su vez estaría integrada por la:

- auditoría financiera, cuya finalidad sería la de determinar si a juicio del auditor la información financiera se presenta adecuadamente, de acuerdo con los principios contables que le son aplicables; y la
- auditoría de cumplimiento, tendente a determinar si se ha cumplido la legalidad vigente en la gestión de los fondos públicos.

B) Auditoría operativa, que comprendería la:

- auditoría de eficiencia y economía, dirigida a evaluar si la gestión de los recursos públicos (humanos, activos y fondos presupuestarios) se ha desarrollado de forma económica y eficiente; y la
- auditoría de resultados de programas, encaminada a evaluar el grado de eficacia en el logro de los objetivos previstos.

C) Auditoría de sistemas y procedimientos, que tiene por objeto el análisis exhaustivo de los procedimientos administrativos con la finalidad de

---

16. Waden-Berghe Lozano y Trigueros Pina (1996), denominan “Auditoría administrativa” a este tipo de auditoría.

17. Un claro ejemplo de este tipo de actuaciones lo tenemos en las actuaciones del Tribunal de Cuentas, de la Intervención General del Estado, la Intervención Militar y la Intervención General de la Seguridad Social (dependientes de la anterior aunque con organizaciones y funciones específicas), así como dentro de su ámbito geográfico, los Tribunales de Cuentas u órganos de control similares dependientes de las Asambleas Legislativas o Parlamentos de las Comunidades Autónomas (Cámara de Comptos de Navarra, Sindicatura de Cuentas de la Generalidad de Cataluña, Sindicatura de Cuentas de Valencia, Tribunal Vasco de Cuentas Públicas, Cámara de Cuentas de Andalucía, Audiencia de Cuentas de las Islas Canarias etc).

18. También puede verse en Suarez Suarez (1990) una revisión de la amplitud o alcance de los trabajos de fiscalización o de auditoría gubernativa.

su racionalización, de acuerdo con principios de legalidad, de buena gestión y de conformidad con la realidad social y tecnología del momento.

Bajo el mismo punto de vista, la auditoría interna es aquella que se lleva a cabo por profesionales que ejercen su actividad en el seno de una empresa, normalmente en un departamento "staff", bajo la dependencia de la máxima autoridad de la empresa (Millán Fernández, 1987). En la Declaración de Responsabilidades del Institute of Internal Auditors (1990) se conceptualiza la auditoría interna como "una función de valoración independiente establecida dentro de una organización para examinar y evaluar sus actividades como un servicio a la organización. El objetivo de la auditoría interna es asistir a los miembros de la organización en el cumplimiento efectivo de sus responsabilidades....incluye la promoción de un control efectivo a un coste razonable"<sup>19</sup>.

Mientras que la auditoría externa o independiente es un servicio prestado a la propia entidad auditada por profesionales según los términos contenidos en un contrato de prestación de servicios<sup>20</sup>.

Si nos atenemos al segundo punto de vista, el de los objetivos perseguidos por la auditoría, entendemos por auditoría financiera a aquella especialidad de la auditoría empresarial consistente en la comprobación y examen de las cuentas anuales y otros estados financieros y contables con objeto de poder emitir un juicio sobre su fiabilidad y razonabilidad (Alvarez López, 1991)<sup>21</sup>.

La auditoría operativa se encamina al examen de la gestión y de los procedimientos y sistemas de gestión internos. Algunos autores como Alvarez

---

19. En Barrantes (1994, p. 36).

20. Waden-Berghen Lozano y Trigueros Pina (1996) incluyen un análisis de aquellas notas características que, en principio, pueden ser diferenciadoras de ambos tipos de auditorías externa e interna.

21. Millán Fernández (1987, Pp. 92 y 96) distingue la auditoría contable de la financiera, considerando aquella como un concepto más restringido que esta, ya que se ocuparía de considerar lo acertado o desacertado de los criterios contables utilizados para recoger los hechos derivados de la actividad de la empresa y su representación en los estados financieros.

López (1991), entienden que bajo este concepto se incluyen dos aspectos diferenciados de la auditoría<sup>22</sup>:

- La auditoría de sistemas, que tendría por finalidad examinar e interpretar los procedimientos administrativos utilizados, los métodos de obtención de la información y los sistemas de planificación y control, y la
- auditoría de gestión, que se ocuparía de analizar e interpretar la eficacia y eficiencia de las gestiones de aprovisionamiento, producción, distribución, administración y financiación<sup>23</sup>.

Vinculada con las dos anteriores, surge recientemente la auditoría estratégica de gestión que, basándose en una perspectiva total de la organización, “constituye la actividad que mediante la utilización de determinadas técnicas especializadas de revisión, tiene por objeto la emisión de un informe acerca de los documentos provisionales auditados” (Mallo, 1998). En definitiva el objetivo perseguido es satisfacer uno de los principales motivos de la existencia del denominado “gap de expectativas”, como es la verificación por parte del auditor del principio de gestión continuada, mediante el examen de los estados financieros provisionales que se obtienen a partir del plan estratégico aprobado por la empresa, para los que se deberá obtener “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” De Blas Varela (1997).

La auditoría de valoración sería aquella que se ocupa de los criterios de valoración establecidos y aplicados en la elaboración de información contable<sup>24</sup>,

---

22. En esta misma línea se mantendría Pereda Sigüenza (1991, Pags. 51-52), quien denomina auditoría administrativa u organizativa a la auditoría de sistemas, y que se ocuparía de revisar la eficacia de los métodos de organización, control y procedimientos establecidos, así como su grado de cumplimiento. No obstante, para Barrantes Barrantes (1994, Pag. 37), los términos auditoría operativa, auditoría interna, auditoría administrativa, auditoría analítica y auditoría de gestión serían sinónimos.

23. No obstante existen autores que no distinguen entre auditoría operativa, interna, administrativa, analítica y de gestión (Véase Barrantes, 1994, p. 37).

24. De acuerdo con Urías Valiente (1989), la denominada “auditoría de compra”, donde tan sólo interesan los criterios de valoración empleados, con independencia de la resultante informativa formal, sería un ejemplo de este tipo de auditoría.

mientras que la auditoría de legalidad se ocupa de verificar si la entidad auditada ha cumplido la legalidad vigente, tanto en el desarrollo de sus operaciones como en la formulación de sus estados financieros reflejo de aquellas<sup>25</sup>.

Por último, bajo este punto de vista, se entiende por auditoría de cumplimiento aquella consistente en revisar el respeto en la ejecución de determinados acuerdos contractuales (Urías Valiente, 1989).

En función del alcance de los procedimientos aplicados o de la amplitud del trabajo diferenciamos entre la auditoría completa o convencional, cuya finalidad es manifestar una opinión sobre la razonabilidad de las cuentas anuales tomadas en su conjunto, mientras que la auditoría parcial se referiría a la revisión parcial de otros documentos contables con objeto de emitir informes sobre los mismos.

Según su sustento teórico clasificamos la auditoría en función de la necesidad de emplear o no técnicas de auditoría específicas de algún sector productivo. Es decir, existen una serie de principios teóricos que son válidos para toda auditoría (auditoría general), mientras que estos principios teóricos requieren de técnicas y procedimientos especiales de aplicación cuando se trata de auditar sectores económicos concretos, pudiéndose así hablar de auditoría "bancaria", "de seguros" etc. (Urías Valiente, 1989).

En función de su obligatoriedad, podemos establecer una nueva clasificación pudiendo hablarse en este sentido de<sup>26</sup>:

- auditoría obligatoria, entendiéndose por tal a aquella que le viene impuesta a la empresa por el ordenamiento jurídico vigente, y
- auditoría voluntaria, encargada por la empresa de manera discrecional.

Bajo el punto de vista de la aplicación temporal de los procedimientos nos encontramos con aquellos tipos de auditoría cuyos procedimientos se aplican

---

25. Como expusimos con anterioridad, este tipo de auditoría recibe en el sector público el nombre de "auditoría de cumplimiento", no debiéndose, por lo tanto, confundir con el siguiente tipo de auditoría que es aplicable al sector privado.

26. Véase en este sentido a Grajal Martín y Gutiérrez García (1997).

permanentemente en la empresa, como es el caso de la auditoría interna, ya que los mismos se encuentran permanentemente activados en la entidad auditada; y aquellas otras modalidades cuya realización exige un trabajo más bien de tipo periódico y, por lo tanto, un empleo de sus procedimientos acordes con dicho trabajo, como es el caso de la auditoría financiera.

Por último, según la técnica utilizada, podemos distinguir, de acuerdo con Urías Valiente (1989), entre auditoría por comprobantes y por controles, aunque en la actualidad la auditoría moderna utiliza conjuntamente ambas técnicas, programándose las pruebas sustantivas en función del grado de fiabilidad ofrecido por los controles internos instalados.

Por su parte, dentro de lo que hemos dado en denominar auditorías especiales se integran hoy día un gran número de procesos de revisión de diversos sistemas y actuaciones empresariales, citando a modo de ejemplo las siguientes:

- Auditoría económico-social<sup>27</sup>. Aunque en su denominación figura el apelativo de “económica”, y participa de esa naturaleza, entendemos que debido a su fin último tiene un acomodo mejor dentro de las auditorías que hemos denominado “especiales”, ya que para Alvarez López (1991, p. 51) “tiene por objeto evaluar la aportación que hace la empresa auditada a la colectividad, o más concretamente, al entorno específico en el que actúa, midiendo así el cumplimiento de su responsabilidad social”<sup>28</sup>.
- Auditoría social, cuyo objetivo sería para el mencionado Alvarez López (1991), el análisis de las relaciones laborales de una empresa así como la determinación del clima socio-laboral existente en un momento determinado.

---

27. Suárez Suárez (1990) y Waden-Berghe Lozano y Trigueros Pina (1996), incluyen este tipo de auditoría dentro de lo que ellos llaman auditoría social.

28. Un análisis del origen de este tipo de auditoría y de la auditoría social se puede encontrar en Waden-Berghe Lozano y Trigueros Pina (1996) y en Suarez Suarez (1990)..

- Auditoría medioambiental, cuya finalidad es determinar el impacto que sobre el medio ambiente tienen los procesos productivos de las industrias<sup>29</sup>.
- Auditoría ética, que trata de establecer el comportamiento de los distintos órganos y personal de la empresa respecto del código de conducta ética que la misma ha establecido.
- Auditoría informática, cuyo objetivo es determinar el grado de eficacia del sistema de proceso de datos de la entidad auditada.

#### **4. Concepto de auditoría financiera**

La aproximación al concepto de auditoría financiera la podemos realizar desde postulados normativos, en los que de una forma u otra se han venido apoyando los procesos reguladores, y positivos. Los planteamientos de tipo normativo se enfrentan al concepto de auditoría basándose en la esencia procedimental de la misma poniendo el énfasis en aquellos elementos determinantes para conseguir el objetivo final: la evidencia y su interpretación por parte de la persona del auditor. Desde este punto de vista se puede definir la auditoría en función de estos elementos y de su objetivo inmediato: la emisión de un informe.

Por su parte, los planteamientos positivos no endogenizan el proceso de auditoría sino que ponen el énfasis en el estudio y análisis de la función de la auditoría financiera dentro del entramado contractual en el que se insertan sus planteamientos. Es decir, no se centran en la práctica de la auditoría sino en el comportamiento de los diversos agentes económicos respecto de la misma. De esta manera no se define la práctica sino su función y finalidad última.

##### **4.1 Una aproximación al concepto de auditoría financiera desde posiciones normativas**

Los enfoques normativo-deductivos (o lógico-deductivos), ponen el énfasis en lo que "debe de ser", desarrollando para ello en primera instancia unos

---

29. Estaría vinculada a la rama de la contabilidad denominada "Medioambiental" o "Ecológica".

postulados o proposiciones que, como expone Vico Martínez (1997a), “son necesarios para servir de base a ulteriores razonamientos, cuya verdad se admite sin pruebas, ya que, de lo contrario no se podría argumentar ningún razonamiento ni avanzar en el conocimiento, porque no habría punto de partida, ya que todo debería demostrarse previamente”. Mautz y Sharaf (1961) destacan la utilidad de los postulados en auditoría para: desarrollar un cuerpo integrado de la teoría, para resolver problemas profesionales prácticos y para aquellos que utilicen los servicios de los auditores y deban evaluar su trabajo<sup>30</sup>.

A partir de los postulados se desarrollan conceptos que permitan la comunicación entre quienes se desenvuelven en torno a una determinada disciplina, para, una vez establecida dicha comunicación, posibilitar el diseño de un entramado de principios y normas que sirvan de pautas de actuación dichos individuos.

En el campo de la auditoría fueron los mencionados Mautz y Sharaf (1961), además de Flint (1988), quienes han realizado las principales aportaciones desde este punto de vista. Otro autor que termina por construir una teoría de la auditoría es Lee (1993). En todos estos trabajos subyace la idea de que la auditoría va más allá de una serie de procedimientos para la obtención de una evidencia, sino que tras ella se encuentra un cuerpo de conocimientos dirigido a alcanzar dicha evidencia, objetivo último de la disciplina. Así, Mautz y Sharaf (1961) plantean la necesidad de una teoría de la auditoría argumentando que en esta actividad, fuertemente influenciada por el origen reglamentista de la misma en el Reino Unido, habían primado los procedimientos, y respecto a ellos la ley, sin que hubiese demasiada preocupación por profundizar en las bases teóricas de la misma<sup>31</sup>, llegando a este fin a enunciar una serie de postulados sobre los que descansa su teoría de la auditoría. Así, años después Flint (1988) justificaba la necesidad de una teoría de la auditoría para conocer cuál es la concepción pública de la misma y cuál el marco de relaciones sociales que originan el hecho de que sea necesaria, llegando a establecer que el objetivo de ese cuerpo teórico sería “facilitar un conjunto coherente de proposiciones acerca de la actividad que expliquen sus propósitos y objetivos sociales, el fundamento y

---

30. Ver Sierra Molina y Orta Pérez (1996).

31. En Vico Martínez (1997a).

justificación racional de sus prácticas y procedimientos, relacionando los propósitos con los objetivos, y su posición en el contexto de las instituciones de la sociedad y en el entorno social, económico y político". Por su parte Lee (1993) plantea la necesidad de establecer un marco teórico para comprender adecuadamente el rol que juega la auditoría en el complejo marco que tiene lugar entre los productores de información financiera, los legisladores, los usuarios y los auditores.

En España, Sierra Molina y Orta Pérez (1996) han elaborado también una teoría financiera de la auditoría con el objetivo de proponer una conexión entre sus aplicaciones prácticas y sus consideraciones teóricas, con el convencimiento de que "la única solución segura para los problemas prácticos es a través del desarrollo y utilización de sus correspondientes componentes teóricos y que estos deben definirse en el seno de un marco conceptual propio".

Como ya expusimos con anterioridad, desde estos planteamientos la auditoría giraría entorno a dos elementos fundamentales: la evidencia y el auditor, traducándose la auditoría financiera, en la práctica, en un proceso de acumulación y evaluación de evidencias por parte del auditor. Así, las definiciones de la American Accounting Association (AAA, 1973), de Grinaker y Barr (1982, p. 15) y, en España, de Sierra Molina y Orta Pérez (1996) son representativas de esta concepción de la auditoría y donde puede observarse la importancia que se otorga a los elementos antes descritos. Así, para la primera, la "auditoría es el proceso sistemático de obtener y evaluar objetivamente la evidencia acerca de las afirmaciones relacionadas con actos o acontecimientos económicos a fin de evaluar tales declaraciones a la luz de los criterios establecidos y comunicar el resultado a las partes interesadas", mientras que los segundos entienden la auditoría "como una investigación crítica para llegar a conclusiones ciertas sobre la contabilidad de los aspectos financieros y de operaciones de una organización económica". Estos autores entienden, a su vez, por "investigación crítica" una acumulación ordenada de evidencias y por "conclusiones ciertas" la interpretación de la evidencia acumulada por un auditor competente. Por su parte para Sierra Molina y Orta Pérez la auditoría es un "proceso lógico basado en la Evidencia dirigido a que una persona experta ajena a una empresa emita una opinión sobre la razonabilidad de las Cuentas Anuales de acuerdo a los Principios y Normas de Contabilidad Generalmente Aceptados".

Como hemos comentado anteriormente, los procesos reguladores suelen apoyarse en las definiciones normativas para incorporar sus principales elementos a las correspondientes definiciones legales. Así, el art. 1º de la Ley 19/1988, de 12 de julio “Ley de Auditoría de Cuentas” (LAC) define la auditoría de la siguiente manera: “Se entenderá por auditoría de cuentas la actividad consistente en la revisión y verificación de documentos contables, siempre que aquella tenga por objeto la emisión de un informe que pueda tener efectos frente a terceros”.

En su párrafo 2º el citado art. 1º desarrolla el concepto anterior respecto de las cuentas anuales al expresar que “La auditoría de las cuentas anuales consistirá en verificar y dictaminar si dichas cuentas expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la empresa o entidad auditada, así como el resultado de sus operaciones y los recursos obtenidos y aplicados en el periodo examinado, de acuerdo con el Código de Comercio y demás legislación que le sea aplicable; también comprenderá la verificación de la concordancia del informe de gestión con dichas cuentas”.

De la definición que hace de la auditoría la mencionada norma legal se extraen, de acuerdo con Sanz Gadea (1991), dos notas características que identifican a esta actividad<sup>32</sup>:

- Que la auditoría tiene como finalidad la expresión de una opinión, basada en evidencias, sobre las cuentas anuales de la empresa, y que
- dicha opinión va a surtir efectos frente a terceras personas.

---

32. Larriba Diaz-Zorita y Gonzalo Angulo (1996), amplían las notas características de la auditoría entresacando las siguientes:

- Ser una actividad profesional que tiene un carácter independiente.
- Consistente en analizar, revisar y verificar documentos contables.
- que contrasta unos datos respecto de un marco de referencia preestablecido.
- cuya finalidad es emitir un informe sobre el grado en que la información auditada expresa la *imagen fiel* de la entidad.
- que tiene transcendencia frente a terceros.
- que no tiene transcendencia ni la clase de entidad auditada (con o sin ánimo de lucro), ni su forma jurídica.
- que contribuye a reforzar la credibilidad de la información financiera.
- que, no obstante, la opinión del auditor no constituye un seguro absoluto de fiabilidad.

## 4.2 El enfoque positivo de la auditoría

Los planteamientos positivos en contabilidad y auditoría surgen de la mano de la denominada “nueva economía institucional” que originalmente trata de superar el concepto de empresa implícito en el análisis marginalista y de esta forma contribuir a explicar como se efectúan los intercambios y la cooperación en una economía descentralizada (Brousseau, 1993, p. 69). Esta corriente del pensamiento económico presta una atención especial a la estructura de las instituciones económicas y, en algunas de sus contribuciones, a las fuerzas sociales, culturales e históricas que impulsan y condicionan a tales instituciones (Prieto Moreno, 1994). La “nueva economía institucional” combina la visión neoclásica del concepto de empresa con las aportaciones que proporcionan de los individuos la psicología y la sociología, cuando de manera colectiva se agrupan para potenciar su eficiencia (Prieto Moreno, 1994). Dentro del concepto “nueva economía institucional” se engloban la teoría de los derechos de propiedad, la teoría de los costes de transacción y algunas derivaciones de estas como la teoría de la agencia (De Miguel Hidalgo, 1994), y se configuran en torno a conceptos tales como “incertidumbre”, “información limitada y costosa” y “oportunismo”, con el objetivo de intentar explicar los fenómenos económicos observados.

Existe incertidumbre en el contexto económico cuando se percibe que de la toma de una decisión pueden derivarse más de una consecuencia, siendo el problema más importante que plantea su existencia el hecho que el entorno en el que los agentes económicos individuales toman sus decisiones no sólo viene determinado por la ocurrencia de un incierto estado de la naturaleza<sup>33</sup>, sino también por la incertidumbre que, en un mundo de información imperfecta o incompleta, recae sobre los objetivos individuales que orientan la toma de las mismas (Hammond, 1987)<sup>34</sup>.

En cuanto a la información, la cuestión planteada es que esta es imperfecta y costosa, lo que propicia la existencia de diferentes niveles de la misma

---

33. Se emplea habitualmente el término «estado de la naturaleza» para describir todo aquello que determina la consecuencia incierta de una decisión (De Miguel Hidalgo, 1994).

34. En De Miguel Hidalgo (1994).

(información asimétrica) por parte de los diversos agentes económicos. La existencia de información asimétrica hace que la figura de los directivos cobre un papel de primer orden en esta corriente de análisis, ya que estos, por razón de sus responsabilidades, disponen de información privilegiada a la que el resto de los agentes económicos no tiene acceso, ya que se publica con retraso o son costosas de revelar porque a) su formalización suele ser difícil, dado que existe una racionalidad limitada; b) existen costes de comunicación y c) su difusión podría beneficiar a la competencia (Hyafil, 1991)<sup>35</sup>.

Si tenemos en cuenta que la auditoría tiene su origen en la necesidad de controlar a la persona que elabora la información contable en situaciones de separación entre propiedad de las empresas y su control, encontramos el punto de partida de los planteamientos positivos acerca de la auditoría, planteamientos que, a su vez, se desarrollan dentro de una de las ramificaciones de la nueva economía institucional mencionadas con anterioridad: la teoría de la agencia. De esta manera, la separación entre propiedad y control antes descrita, frecuente en las empresas modernas, encaja dentro de lo que se ha venido denominando relaciones de agencia que podemos definir siguiendo a Jensen (1976), como un contrato bajo el cual una persona, denominada agente, se compromete a realizar un servicio o tarea a favor de otra, denominada principal, que implica la delegación por parte de este último, en aquel, de la capacidad para tomar decisiones que afectan a su riqueza.

El análisis económico de este tipo de relación contractual efectuado por la teoría de la agencia necesita partir de dos hipótesis relativas al comportamiento humano (Charreaux, 1987 y Eisenhardt, 1989):

1. Los individuos buscan maximizar su propia función de utilidad en sus relaciones contractuales.
2. Los individuos son capaces de anticipar racionalmente y sin sesgos la incidencia de las relaciones de agencia sobre el valor futuro de su riqueza o patrimonio<sup>36</sup>.

---

35. En De Miguel Hidalgo (1994).

36. En De Miguel Hidalgo (1994).

Como expone De Miguel Hidalgo (1994), asumir las dos hipótesis anteriores unidas al comportamiento discrecional del agente que se desprende de la delegación de responsabilidades que contiene el contrato de agencia, supone la aparición del denominado "problema de agencia". Este problema se traduce en que el agente, en su afán de maximizar su propia utilidad y dentro la capacidad discrecional que le otorga el contrato, no siempre actuará según los deseos del principal, quien a su vez, implementará las medidas necesarias para hacer que la conducta del agente no se desvíe de la inicialmente pactada. Tal situación deriva en la existencia de costes, que debidos a la relación que los origina se denominan "costes de agencia"<sup>37</sup>. Estos costes serán abonados por el agente con objeto de garantizar sus decisiones, por el principal, con el fin de incentivar y/o controlar estas, o, en última instancia, constituirán una pérdida residual igual a la desviación de la conducta del agente respecto a lo estipulado en el contrato en el caso de que no se puedan establecer, por prohibitivos, los mecanismos anteriores.

En definitiva, en su planteamiento más general, los costes de agencia vendrían determinados por los siguientes conceptos:

- a) Por los de negociación y formalización de los correspondientes contratos. Son los costes en los que los agentes incurren durante el proceso de negociación y que incluyen conceptos tales como el tiempo consumido en la negociación, los recursos gastados tanto en negociar como en mejorar sus respectivas posiciones negociadoras, las pérdidas soportadas por el fracaso o el retardo en conseguir un acuerdo eficiente (Aguilar Conde, 1.999), así como los de documentación y legitimación de los acuerdos alcanzados.
- b) Por la incentivación: Son aquellos costes dirigidos a motivar al agente y que se instrumentan mediante un adecuado sistema de incentivos, para tratar de limitar las desviaciones de éste respecto de los objetivos del principal. Esta clase de costes son abonados por el último.

---

37. La existencia de este tipo de costes se amplía más allá de las estrictas relaciones de agencia, considerando Jensen y Meckling (1976) que los mismos surgen en toda relación que implique cooperación entre dos o más personas aún cuando la relación entre el principal y el agente no está bien definida.

- c) Por la supervisión y el control. Estos costes, normalmente sufragados por el principal, son aquellos que genera el seguimiento de la labor del agente, y que tienen por finalidad reducir la asimetría informativa por parte del principal, y cerciorarse de que no se producen desviaciones respecto de las directrices inicialmente trazadas.
- d) Por la fianza que, en algunas ocasiones, impone el principal al agente como garantía de que este último no tomará iniciativas distintas de las pactadas que puedan perjudicar al primero.
- e) Por la pérdida residual, o coste de oportunidad que aparece porque, a pesar de todo, el agente nunca actuará como lo haría el principal en el cuidado de sus intereses; es decir, es el coste que se asume ante la imposibilidad de establecer una perfecta sincronía, por lo costoso de los mecanismos necesarios para ello, entre los objetivos del principal y el agente.

De las anteriores categorías de costes de agencia nos interesan especialmente en el ámbito del presente trabajo los de supervisión, ya que la auditoría se erige como uno de los principales mecanismos que tiene el principal para constatar que el agente no se ha desviado de la conducta inicialmente acordada entre ambos.

Dentro de la teoría de la agencia conviven dos corrientes distintas: la teoría normativa de la agencia, o modelo principal-agente, más preocupado en el diseño de contratos óptimos que fuercen a las partes a cumplir los compromisos adquiridos basándose, para ello, en diversos modelos matemáticos; y la teoría positiva de la agencia que, al igual que el resto de las corrientes de la teoría contractual, contempla la empresa como un nexo de unión contractual entre los distintos aportantes de factores productivos a la misma, tomando además, en consideración que los objetivos de todos ellos no son coincidentes, sino que, por el contrario, cada grupo tiene sus propias metas y motivaciones que cristalizan en un conjunto de contratos implícitos y explícitos que contengan como será repartido el excedente empresarial, siendo, precisamente, el sistema de información contable el mecanismo que va a permitir dar forma a ese entramado de contratos que constituye la empresa desde esta óptica (Prieto Moreno, 1994). De lo anterior se desprende que la teoría no contempla un

objetivo propio de la empresa, sino que el comportamiento de la empresa resulta de los objetivos individuales de los diversos agentes, ya que sólo las partes contratantes pueden presentar atributos tales como objetivos o responsabilidad (Aguilar Conde, 1.999)

Dada la importancia que se asigna dentro de esta teoría al sistema de información contable no es de extrañar que el funcionamiento de dicho sistema, el comportamiento de sus responsables, marcado por los objetivos perseguidos en cada caso, así como el empleo de la información que elabora hayan sido objeto de análisis. De esta forma, el papel que juega la contabilidad dentro de este tipo de relaciones se ha venido analizando dentro de lo que Watts y Zimmerman (1979) han dado en denominar como "teoría positiva de la contabilidad".

La teoría positiva de la contabilidad se asienta, además de en los postulados de la teoría de la agencia, en la teoría del proceso político. Esta última teoría, formulada inicialmente por Stigler (1971), se basa en la idea de que los sectores empresariales adquieren regulación a los políticos (Arruñada, 1990b) y afirma que las decisiones políticas son, fundamentalmente, decisiones de regulación de la actividad económica que implican una redistribución entre los diversos agentes sociales (Gallén Ortiz, 1996), es decir, presupone que el proceso político es una lucha entre grupos por conseguir transferencias de riquezas (Watts y Zimmerman, 1986). De esta forma, los individuos deberán incurrir en costes para poder conocer el efecto que las iniciativas e intervenciones gubernamentales sobre su riqueza para, de esta manera, tratar de influir sobre los políticos de cara a salir beneficiados y no perjudicados (Giner Inchausti, 1995).

Así, se puede explicar, con base en la misma, el proceso regulador de la auditoría en nuestro país que ha obligado a un gran número de empresas, que hasta la fecha no habían sentido la necesidad de auditar sus estados financieros, a someter los mismos a auditoría externa e independiente haciéndolas soportar, de esta manera, un coste extra, en el que hasta la fecha no habían tenido necesidad de incurrir, en beneficio directo de otros sectores como el de las firmas de auditoría.

Teniendo en cuenta, como dice Gallén Ortiz (1996), que la regulación económica es el resultado del equilibrio de dos fuerzas opuestas: uno recibe la

riqueza y otro la proporciona; los costes políticos que la regulación produce, y en los que incurren los grupos en competición, son los de información, presión y coalición.

Retomando el enfoque positivo en la investigación contable, Watts y Zimmerman (1986) justifican el mismo en la necesidad de sustituir las teorías contables desarrolladas hasta el momento por su formulación, eminentemente normativa, ya que buscaban prescribir, bien el contenido de los estados financieros en el caso de la contabilidad, o los fundamentos teóricos del proceso de auditoría en relación con esta última, lo que, a su vez, las convierte, según estos autores, en “acientíficas”; por otra de tipo positivo, ya que, en su opinión, el objetivo de una teoría contable no es producir prescripciones para la práctica de la contabilidad, sino explicar y predecir las propias prácticas contables.

Así, la teoría positiva de la contabilidad parte de considerar la disciplina como parte integral de la economía, y no como un cuerpo de conocimiento independiente y separado (Monterrey, 1998), manifestando su vocación inductivista utilizando desde un principio la investigación de las regularidades empíricas con objeto de proporcionar explicaciones para ellas (Prieto Moreno y Pérez Arnaiz, 1992), de donde se desprende el objetivo de la investigación positiva antes expuesto: explicar y predecir la práctica contable.

Para alcanzar dicho objetivo la teoría se asienta, por un lado, sobre la moderna teoría financiera en lo concerniente a la investigación dirigida hacia el mercado de capitales, basándose para ello en la hipótesis de eficiencia, que, de esta manera, se erige como el núcleo central de sus planteamientos (Monterrey, 1998). El segundo gran escenario hacia donde se ha dirigido la investigación positiva realizada desde la óptica de esta teoría han sido las organizaciones, apoyándose en este caso en la teoría de la firma donde los costes contractuales y las relaciones de agencia se configuran, según el mencionado autor, como los elementos básicos en torno a los que pivotan todas las investigaciones llevadas a cabo.

Dentro de este segundo escenario, la teoría positiva de la contabilidad parte de una comprensión económica de las organizaciones, en el sentido de analizar el problema económico de la asignación óptima de los recursos, siendo mayor su contribución a la comprensión de los problemas organizacionales en la

medida que los mismos tengan un origen económico. Si tenemos en cuenta, como hemos puesto de manifiesto al principio del presente capítulo, que en muchas actividades económicas la asignación de recursos se efectúa mediante procesos organizativos (Arruñada, 1991, p. 125), concluiremos en el que el problema económico y el organizativo son el mismo.

Su marco conceptual se apoya, como ya hemos analizado, en el análisis de los costes de agencia y políticos a los que se enfrenta la empresa (Gallén Ortiz, 1996). Debido a lo anterior, y al igual que la teoría de la agencia, la teoría positiva de la contabilidad parte, en su planteamiento, de considerar a la empresa como una ficción legal que sirve como nexo contractual entre los distintos individuos interesados en la marcha de la misma (trabajadores, clientes, proveedores, acreedores, directivos, accionistas etc.). Retoma el componente contractual de los diferentes enfoques de la nueva economía institucional, así como la importancia que ésta da a los conceptos de incertidumbre e información imperfecta y costosa, al considerar que los contratos se derivan de la imperfección del entorno informacional<sup>38</sup> y, en ciertos casos, de la racionalidad limitada de los agentes económicos (Brousseau, 1993, p. 18).

La incorporación al desarrollo conceptual de la teoría positiva de la contabilidad de los problemas de información imperfecta y costosa y el de incertidumbre, que se traducen en costes contractuales<sup>39</sup> nos lleva, a su vez, al problema de la elección del modelo de organización que minimice dichos costes a la hora de efectuar las transacciones económicas, incluyendo dentro de dicho modelo organizacional la elección de los procedimientos contables (Prieto Moreno, 1994) y los mecanismos de supervisión de los mismos, constituyéndose de esta manera la contabilidad y la auditoría en parte de la tecnología eficiente de la empresa que trata de reducir los costes contractuales incrementado, así, el valor de la empresa.

---

38. «La noción de información imperfecta significa, en principio, que la información es asimétrica cuando todos los agentes no disponen de stocks informacionales idénticos. Esta asimetría informacional implica, entre otras, que la información es un recurso escaso y costoso» (Brousseau, 1993, p. 18).

39. Dichos costes son, en palabras de Prieto Moreno (1994) «los derivados de la divergencia de intereses entre las diferentes partes del conjunto de contratos, que en el seno de la empresa rigen el complejo entramado de relaciones contractuales (costes de agencia, de información, de renegociación de contratos, costes derivados de decisiones inadecuadas, costes políticos), como consecuencia de los problemas de información e incertidumbre mencionados».

Así, para conseguir la reducción de los costes contractuales es necesario que la información que genera el sistema contable cubra una serie de necesidades que los distintos agentes contratantes tienen, debido fundamentalmente, como vimos anteriormente, a la existencia de incertidumbre, de información asimétrica y a la racionalidad limitada de los agentes económicos.

De esta manera, nos encontramos con que el sistema de información contable se muestra como un elemento fundamental de control de la actuación de las partes contratantes, reduciendo la asimetría informativa existente entre ellas, mitigando de esta manera los costes contractuales derivados de decisiones disfuncionales de vigilancia y de garantía (costes de supervisión y de fianza). Igualmente, para Arruñada (1990a, p. 294), la contabilidad satisface parte de la demanda para el control del cumplimiento contractual ya que facilita la vigilancia y fiscalización de las relaciones de agencia siendo, de esta manera empleados los números contables para condicionar a los agentes, de tal modo que su conducta se mantenga dentro de los términos estipulados en el contrato. Para Prieto Moreno (1994), “la utilidad de la información como instrumento de control se reorienta hacia el conocimiento del porqué las empresas optan, en momentos concretos, por la elección de un determinado procedimiento contable. De esta manera, la utilidad de los mismos adquiere una potencialidad hasta ahora desconocida”. Abundando en esta idea, Arruñada (1990, p. 293) pone manifiesto como los usos contables son mejor explicados basándose en su función contractual que atendiendo a su papel puramente financiero o de suministro de información.

Junto con esta importante función de control que cumple la información contable para las distintas partes contratantes, y teniendo en cuenta, de acuerdo con Del Brío González (1995), que también “el valor de la información se deriva de su capacidad para reducir la incertidumbre en la que se desarrolla la toma de decisiones gracias a la descripción de los hechos pasados y a su contribución a la predicción de acontecimientos futuros”, la propia reducción de la incertidumbre y de la información asimétrica que la publicación de la misma genera, provoca que cada individuo se encuentre en una mejor situación a la hora de elegir entre las distintas estrategias que puede plantear frente al resto del entramado contractual. En este sentido la información contable facilita la toma de decisiones a los usuarios de la misma en los dos entornos en los que se relacionan con la empresa: en el ámbito interno sirve para facilitar a la

dirección la información con base en la cual esta va a sustentar sus decisiones de gestión, mientras que en el ámbito externo será utilizada por los agentes contratantes con objeto de tomar aquellas decisiones que maximicen su utilidad en sus relaciones contractuales.

En tercer lugar, hay que tener en cuenta que la finalidad última que persiguen todos los participantes en esa coalición de intereses que forma la empresa dentro de esta teoría, es la de repartirse el excedente generado por esta. Dicho excedente se manifiesta a través de las cifras contables, por lo que la contabilidad cumple también con la función de servir de base para la determinación de las retribuciones que corresponden a cada uno de los diversos agentes contratantes que intervienen en la coalición empresarial en función de los resultados generados por cada uno de ellos, así como para determinar el valor presente y futuro de los derechos de propiedad que les corresponden (Mallo, 1998); reconociéndose, de esta manera, desde la teoría positiva de la contabilidad al sistema de información contable como parte de la tecnología contractual eficiente de la empresa, que regula no sólo el organigrama de la misma, sino también la evaluación y remuneración de los diferentes agentes (Watts y Zimmerman, 1990).

Así, tres serán las finalidades que se espera cumpla la información contable a la luz de la teoría positiva de la contabilidad<sup>40</sup>:

---

40. Desde un punto de vista amplio, y de acuerdo con Blanco Dopico y Gago Rodríguez (1992), los diferentes papeles asignables a los sistemas de información contables serían los siguientes:

1. El de servir de soporte y coordinación de los procesos de gestión para tomar decisiones a todos los niveles.
2. El de servir como vehículo de comunicación en el interior de la empresa.
3. El de servir de medio de conocimiento de los individuos.
4. El de servir de nexo de conexión con el entorno, ya que la empresa elabora información internamente con datos procedentes del exterior, y de manera inversa, el entorno empresarial recibe información procedente de la propia empresa.

Para el ASOBAT de la AAA, los objetivos de la contabilidad consisten en el suministro de información con los siguientes propósitos:

1. Toma de decisiones relativas al uso de los recursos limitados, incluida la identificación de las áreas cruciales de decisión y la determinación de objetivos y fines.
2. La dirección y el control efectivos de los recursos humanos y materiales de la organización.
3. La evaluación y control de la utilización de los recursos confiados a la entidad.
4. Facilitar las funciones y controles sociales.

Para Arruñada (1990, p. 293), los números contables desempeñan dos funciones principales:

1. Servir como herramienta para vigilar el cumplimiento contractual.
2. Determinar el precio de los títulos valores en el mercado de capitales.

1. Como instrumento de control<sup>41</sup>.
2. Como instrumento útil para la toma de decisiones<sup>42</sup>.
3. Como medio para determinar las prestaciones económicas de cada contrato<sup>43</sup>.

#### **4.2.1 El rol de la auditoría dentro de la teoría positiva de la contabilidad**

Establecida la importancia y los objetivos de la información contable dentro del entramado contractual en el que se configura la empresa dentro de la teoría positiva de la contabilidad, volvemos a prestar nuestra atención al principal mecanismo de control de la misma: la auditoría, ya que, de acuerdo con Prieto Moreno (1994), los sistemas de información no son neutros respecto de las personas que los usan, y que, puesto que los individuos no reaccionan pasivamente a estímulos informativos, el diseño del sistema de información es un factor de influencia decisivo en la consecución de los objetivos propuestos. De esta manera, en función del diseño del mencionado sistema y de la forma de utilización del mismo, la información puede estar sirviendo a unos u otros intereses, puede llegar a ser manipulada y convertirse en instrumento de legitimación (Carmona Moreno, 1989).

Abundamos en este punto, que entendemos crucial, con opiniones que, haciendo referencia expresa al sistema de información contable, se encuentran en la misma línea que los anteriores. Así el Profesor Gonzalo Angulo (1980), ya afirmaba en referencia al mencionado sistema de información, analizado desde la óptica de la teoría de sistemas, "que su misión no se limita a recoger información, sino a planificarla, elaborarla e, incluso, crearla". La imagen de un sistema de información contable adaptándose a las necesidades de los decisores y siendo pretendidamente neutral en las decisiones, es falsa, errática y profundamente peligrosa. El sistema de información contable impone su propia visión de la realidad y condiciona (en un sentido amplio, tanto positiva como negativamente) el proceso de decisión y control (1992, p. 82).

---

41. Algunos autores sitúan esta concepción, incluso, en el origen de la contabilidad.

42. Esta concepción de la contabilidad se encuentra explícitamente en la definición que de la misma efectúan diversos autores entre los que figura el Profesor Cañibano.

43. Ver Pina Martínez, V. 1988, p.13.

En resumen y de acuerdo con las consideraciones anteriores, concluimos que la información que suministra el sistema contable, y que los usuarios van a utilizar con las finalidades definidas en el capítulo anterior, no es un resultado dado y exacto al que se llega después de aplicar unas normas concretas, sino que por el contrario, el responsable del sistema de información contable elige las alternativas más adecuadas para obtener dicho resultado<sup>44</sup>. Si esta situación la circunscribimos en un marco de separación entre propiedad y control, frecuente en las empresas societarias modernas, estaremos de acuerdo con Arruñada (1990, p. 308) en que la necesidad de auditoría independiente se deriva de que son los propios directivos los encargados, aunque no con completa independencia, de producir la información contable utilizada en las relaciones externas<sup>45</sup> con objeto de controlar a estos últimos.

Así, Antle (1982), autor pionero junto con Wallace (1980 y 1984) en aplicar al campo de la auditoría la teoría positiva de la contabilidad desarrollada previamente por Watts y Zimmerman, explica la demanda del servicio de auditoría independiente de la información financiera por la necesidad que tienen los accionistas de confirmar la información de esta naturaleza que elabora el agente (la dirección de la empresa), ya que tal evaluación directamente por los propios accionistas es costosa.

La manipulación, y la consiguiente falta de neutralidad, del sistema de información contable por parte de la gerencia de la empresa para alcanzar sus propios objetivos puede llevarse a cabo y manifestarse de tres formas distintas. La primera de ellas se origina por la posibilidad de evitar incluir en la información contable aquellos hechos que no fueran de interés para el responsable del sistema contable, y siempre y cuando la debilidad de los controles internos de la empresa y la naturaleza del hecho en sí misma lo permitiesen.

En segundo lugar, mediante la alteración de las normas que regulan la aplicación del método contable. Así, el mencionado método con base en el

---

44. Tua Pereda (1983, pp. 946-947), realiza esta afirmación referida a la posibilidad de manipular el beneficio contable, nosotros entendemos que también es válida para el conjunto de los estados financieros.

45. El propio Arruñada (1990, p. 308) justifica esta situación por ser menos costosa que la alternativa, consistente en que la información contable sea formalizada por un tercero, debido al aprovechamiento de economías de producción conjunta de la información empleada para la gestión y el control externo.

cual se elabora la información consta, básicamente, de cuatro etapas: observación, cuantificación, registro y agregación de la información<sup>46</sup>, que se encuentran reguladas por normas dictadas por organismos e instituciones, gubernamentales y/o privados, formando los denominados “Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados” (PCGA). Al emitir los PCGA los organismos e instituciones antes mencionadas, deben elegir entre diversas alternativas que, a su vez, van a producir efectos distintos sobre la información contable, y a través de sobre la riqueza y/o el comportamiento de los afectados y de los usuarios de dicha información. Dado que los directivos son a la vez, responsables de su elaboración y afectados de la misma al ser frecuentes los contratos que fijan su remuneración, al menos en parte, con base en los números contables, la situación planteada en estos términos puede llevarles a ser beligerantes con dichas normas, elaborando e implantando estrategias y alternativas contables más acordes con sus intereses, que permitan mitigar, si no anular sus efectos bajo la excusa de la divergencia de criterios.

En tercer lugar, las normas citadas pueden otorgar un grado de discrecionalidad, más o menos elevado, al responsable de la utilización del método contable<sup>47</sup>. Esto quiere decir que una misma realidad económica puede observarse, cuantificarse, registrarse de diversas maneras, lo que significaría que pueden existir distintos agregados que la representen. Esta realidad, que se ha venido denominando “contabilidad creativa<sup>48</sup>” y a la que dedicaremos en otro capítulo una atención especial, es reconocida tanto por el “Libro Verde” de la Comisión Europea, como por el denominado Informe Cadbury, en el que quedó reflejada de la siguiente manera: “Una debilidad básica del sistema actual de información financiera es la posibilidad de aplicar tratamientos contables distintos a los mismos hechos básicos, con la consecuencia de que se pueden

---

46. Una exposición mas detallada del método puede verse en Castrillo Lara.

47. Precisamente, una de las justificaciones de la regulación en materia de contabilidad y auditoría se encuentra en la menor libertad que la misma deja a la gerencia para manipular el resultado en el marco de los PCGA (Apellániz Gómez y Labrador Barrafón, 1995).

48. La contabilidad creativa es definida por Naser (1993, p. 59) como “el proceso de manipulación de la contabilidad para aprovecharse de los vacíos de la normativa contable y de las posibles elecciones entre diferentes prácticas de valoración y contabilización que ésta ofrece, para transformar las cuentas anuales de lo que tienen que ser a lo que, quienes las preparan, prefieren que sean, y el proceso por el que las transacciones se estructuran de forma que se produzcan los resultados contables preferidos, en lugar de reflejar esas transacciones de forma neutral y consistente”.

declarar resultados o posiciones financieras distintas, cada uno de los cuales cumple aparentemente la exigencia primordial de ofrecer una visión exacta e imparcial<sup>49</sup>.

Por lo tanto, de las situaciones anteriores que, en resumen, se traducen en ocultar o maquillar la realidad económica, se pueden derivar cambios en los procesos contables que utilizan las empresa, haciendo necesario el empleo de mecanismos que garanticen que la información que nos proporciona el sistema contable cumpla unos requisitos mínimos que la hagan útil a sus usuarios y pueda satisfacer, de esta manera, los fines que en su momento le reservamos a la luz de la teoría positiva de la contabilidad. Dichos requisitos se concretarían para el ex-director del desaparecido IPC, Cubillo Valverde, y para el Profesor Álvarez López (1991), en que la misma sea pura, comparable y fiable.

Que la información contable sea pura significa para los mismos autores que esté elaborada con base en principios contables generalmente aceptados. Que sea comparable implica que la misma pueda contrastarse tanto con la emitida por otras empresas como respecto de la generada por la misma en ejercicios anteriores; lo que a su vez obliga a preparar dicha información dentro de un marco adecuado de normalización contable. Y, por último, que sea fiable, hace que la misma deba ser sometida a auditoría externa, para de esta manera poder ser aceptada y utilizada por todos los usuarios potenciales de la misma, alcanzando así, en palabras del propio Álvarez López, la "credibilidad social" necesaria.

La propia teoría positiva de la contabilidad, nos sirve para explicar el porqué contabilidad y auditoría han caminado juntas a lo largo de la historia durante varios siglos<sup>50</sup>, lo que evidenciaría para Watts y Zimmerman (1983) el importante papel, por no decir crucial, que ha jugado la supervisión en la

---

49 El mismo informe del comité citado, consciente de la trascendencia de este punto en relación con la mala concepción de la actuación de los auditores, vuelve sobre él de la siguiente manera: «A veces los procedimientos y las normas contables dejan demasiado espacio a los consejos para presentar los hechos y las cifras derivadas de los mismos de varias maneras distintas. Los auditores no pueden ponerse firmes contra un tratamiento contable concreto si entra dentro de lo permitido por las normas.... Su posición será más fuerte si las normas no permiten tratamientos contables alternativos».

50. Watts y Zimmerman (1983), sitúan el origen de la auditoría hacia el año 1200 a partir de los gremios de mercaderes de Ipswich.

formación de empresas, concluyendo que la larga supervivencia de la auditoría sugiere que la misma forma, junto con la contabilidad, parte de la tecnología eficiente para la organización de empresas<sup>51</sup>. Así, de la misma manera que la contabilidad, la teoría positiva de la contabilidad contempla la auditoría como un mecanismo reductor de costes contractuales al garantizar la fiabilidad de la información con base en la cual se van a formular los distintos contratos, de esta manera para Arruñada (1990b, p. 79) “la auditoría garantiza que los números contables elaborados por los directivos representen fielmente la realidad patrimonial y que sean respetadas las cláusulas de contratos con agentes externos y basadas en tales números”. En definitiva, la auditoría es un coste de supervisión mediante el cual el principal se satisface de que la actuación del agente se produce dentro de los términos del contrato de agencia. De este modo, como dice Vico Martínez (1997a), el auditor se convierte en un agente que controla a otro agente.

También entendemos que, de la misma manera que se puede explicar la elección de prácticas contables a la luz de la teoría positiva de la contabilidad (Watts y Zimmerman, 1983), mediante la misma sería posible explicar y predecir qué empresas y en qué circunstancias someterán voluntariamente sus cuentas anuales a auditoría externa independiente, o al contrario, en que casos esta práctica no actuaría como un mecanismo eficiente de reducción de costes contractuales, sino como un coste añadido más, y por lo tanto, las empresas tratarán de esquivarla aun cuando la misma les sea impuesta por la regulación contable.

## **5. Principales características contractuales que han salvaguardado a la auditoría**

Para terminar el análisis de la auditoría desde la óptica de la teoría positiva de la contabilidad haremos un somero repaso de aquellas características contractuales que, según Watts y Zimmerman (1986)<sup>52</sup>, la auditoría ha debido

---

51. Jensen y Meckling (1976) ya lanzaron la hipótesis de que la auditoría incrementaba el valor de la empresa.

52. “Ya que la auditoría voluntaria de las sociedades ha sobrevivido durante 600 años, deben existir instituciones y disposiciones contractuales que den al auditor incentivos para ser independientes, para resistir las presiones de los managers”, Watts y Zimmerman (1986).

desarrollar para que se haya mantenido como un mecanismo eficiente de reducción de costes contractuales a lo largo de su dilatada existencia temporal. Dichas características que han salvaguardado su utilidad para conseguir el objetivo anteriormente expuesto, han hecho de ella una actividad creíble a pesar de que su propia estructura de costes parece, en principio, incompatible con la idea de independencia que la misma transmite<sup>53</sup>. A su vez, salvaguardar la utilidad de la auditoría, supone la salvaguarda de las dos características más importante del auditor, sin las cuales esta práctica sería inconcebible: su independencia y su competencia profesional; ya que, para que la auditoría sea reconocida como una actividad útil por aquellos agentes externos a la empresa, será necesario que el auditor envíe al mercado una señal creíble de que está dispuesto a informar de los incumplimientos contractuales, lo que, a su vez, supone tener la suficiente competencia para detectarlos<sup>54</sup>.

Estas características y mecanismos son también explicables a la luz de la teoría positiva de la contabilidad y, en principio, serían para Watts y Zimmerman (1986): la reputación del auditor, las corporaciones de profesionales, la organización de las firmas de auditoría y las propias firmas de auditoría en sí mismas.

- a) La reputación del auditor, de la que depende la demanda de servicios futuros, respecto de la cual Watts y Zimmerman (1986, pp. 315-316) afirman que “Es costoso establecer una trayectoria y una reputación de descubrir e informar sobre incumplimientos de contratos, pero una vez establecida la reputación incrementa la demanda de los servicios de los auditores y sus honorarios”. En la misma línea se sitúa Benston (1975b), para quien es precisamente la reputación la que da incentivos a los auditores para ser independientes, actuando, de esta manera, como una

---

53. Un análisis de la estructura de costes de la auditoría puede verse en Watts y Zimmerman (1986) y Arruñada (1990).

54. Watts y Zimmerman consideran que la auditoría únicamente será valorada por el mercado si este percibe que la probabilidad de que el auditor informe de las irregularidades, si es que existen, sea no cero. A su vez la probabilidad que tiene un auditor de informar sobre dichas irregularidades o sobre incumplimientos por parte del agente de los términos del contrato, condicionada a que dicho incumplimiento exista dependerá:

1º De la probabilidad del auditor de descubrir un incumplimiento dado, es decir de su competencia, y

2º De la probabilidad de que el auditor informe del incumplimiento observado, esto es, de su independencia.

fianza colateral de la propia independencia del auditor (Watts y Zimmerman, 1986, p. 316). En esta situación nos encontramos que es el auditor quien tendrá incentivos para mantener su reputación y, por lo tanto, su independencia, ya que él será quien soporte los costes en caso contrario, por lo que el efecto que tiene su reputación en la marcha de sus negocios hacen que traten de resguardarla escrupulosamente<sup>55</sup>.

- b) La existencia de corporaciones profesionales: Respecto a la primera de las circunstancias citadas por Watts y Zimmerman, las corporaciones profesionales, ambos autores opinan que su existencia es beneficiosa al objeto de facilitar a los auditores la competencia e independencia requeridas para el desarrollo de su trabajo, ya que de otra manera sería muy costoso para un auditor individual conseguirlas y mantenerlas<sup>56</sup>.

Si tenemos en cuenta que, tanto la contabilidad como la auditoría, se han desarrollado en los países anglosajones a partir de asociaciones profesionales, a las que la legislación les ha reconocido capacidad para emitir normas y pronunciamientos en sus ámbitos respectivos, no es de extrañar que las mismas se hayan preocupado por conservar un elevado nivel formativo entre sus miembros de cara a mantener la reputación de las corporaciones y, de esta manera, a la de las personas que las integran.

---

55. Un ejemplo de la preocupación de los auditores por su reputación aparece en los primeros días de la U.S. professional auditing. En el pasado siglo XIX, Price, Waterhouse and Company (ya prominente en Inglaterra) envió dos representantes (no socios) (Jones y Caesar) para establecer oficinas en los Estados Unidos. Sin embargo no permitieron a Jones y Caesar usar el nombre de la firma explícitamente por temor al perjuicio de Price Waterhouse. (Demond, 1951)

56. En los grandes mercados de capitales puede ser muy costoso para un auditor individual establecer una reputación de independencia y competencia. Un mecanismo alternativo para reducir los costes de proporcionar a los inversores la información acerca de la independencia y competencia de los auditores es una corporación de auditores profesionales que acredite a los auditores. Tales sociedades (e.g. el Institute of Chartered Accountants in England and Wales) aparecen en Inglaterra en la segunda mitad del siglo XIX al mismo tiempo que se reemplazaban los comités de accionistas auditores por firmas de auditores profesionales (ver Stacey, 1954; Watts y Zimmerman, 1983).

Las corporaciones profesionales desarrollaron distintas marcas comerciales. Dieron a sus miembros nombramientos (e.g. «Chartered Accountant») que fueron utilizados para indicar un nivel mínimo de competencia e independencia en auditoría. Para mantener sus marcas comerciales, las sociedades estimularon la competencia al requerir exámenes y períodos de formación con un miembro («articles») antes de su admisión en la sociedad. Y mantuvieron comités éticos que retiraban la acreditación de los auditores que desarrollaban la ejecución por debajo de los estándares de la sociedad. El número de socios de la sociedad servía de garantía colateral a la reputación del auditor. Menos miembros conducía a menores honorarios de auditoría.

- c) La forma que adoptan las empresas de auditoría: La forma que adoptan las firmas de auditoría, como sociedades con una responsabilidad ilimitada por parte de los socios<sup>57</sup>, aporta, a juicio de Watts y Zimmerman (1986), dos incentivos a los auditores para ser competentes e independientes, el primero de ellas es la propia responsabilidad ilimitada como una especie de fianza respecto del resultado de sus actuaciones. El segundo se basa en la mutua supervisión del trabajo que efectúa cada uno de los socios por parte de los restantes, lo que incrementa la competencia y reduce la probabilidad de que los managers puedan presionar al auditor, por lo que concluyen que “ceteris paribus” las firmas que adoptan la forma de responsabilidad ilimitada dan más confianza con respecto a la competencia e independencia de sus miembros.

En relación con la responsabilidad podemos decir que es una característica del auditor que puede observarse, a los efectos que aquí nos ocupa, bajo dos puntos de vista. El primero, siguiendo a Tua Pereda y Gonzalo Angulo (1987), pone el énfasis en la responsabilidad social del auditor en relación con el deber de publicar información económico-financiera que tienen las empresas. El segundo haría hincapié en las responsabilidades de naturaleza jurídica que se derivarían de su actuación. Un punto de unión entre ambos puntos de vista lo encontramos en Pereda Sigüenza (1994), para quien “la labor del auditor tiene responsabilidad histórica, cuyo alcance es personal, corporativo y social”, lo que traducido a derecho hace que esta responsabilidad sea “económica, civil y penal”.

En la misma línea que Watts y Zimmerman se expresa Cañibano Calvo (1991, p. 153), cuando escribe que “Puede sospecharse con razón que el funcionamiento de la responsabilidad de los auditores ha constituido una seguridad para los destinatarios de los servicios, al saber, que en caso de incumplimiento del compromiso adquirido por los auditores o cuando se observen actuaciones negligentes o fraudulentas por parte de estos, los usuarios del informe y la propia sociedad auditada disponen de mecanismos eficaces para exigirles responsabilidades y obtener la reparación de los daños sufridos”.

---

57. Véase el apartado destinado al análisis de la responsabilidad jurídica de los auditores.

Respecto al segundo tipo de incentivos expuesto por Watts y Zimmerman, aquellos para supervisar el trabajo del resto de los auditores de las firmas, parece claro pensar que si todos los socios y la sociedad van a responder ante la empresa y los terceros usuarios de la información contable, tendrán motivos sobrados para ejercer una labor de vigilancia respecto del comportamiento y de la actitud de los socios en el desempeño de su trabajo. “Esta mutua supervisión incrementa la competencia y reduce la probabilidad de sometimiento de los auditores a las presiones de los managers” (Watts y Zimmerman, 1986 p. 317).

- d) El tamaño de las firmas de auditoría: Watts y Zimmerman (1986), sitúan el nacimiento de las firmas de auditoría en la segunda mitad del siglo XIX, y dan dos tipos distintos de argumentos para su nacimiento. De un lado se apoyan en la economía de escala que supone la creación de firmas de auditoría al expandirse enormemente el mercado de la auditoría en aquella época. Y, en segundo lugar, dado que muchas de estas sociedades ya existían como sociedades depositarias de quiebras, tenían que soportar una serie de costes fijos, por lo que los costes marginales por acreditarse en el campo de la auditoría eran relativamente pequeños<sup>58</sup>.

De esta forma, las economías de escala favorecen la formación de grandes firmas de auditoría, cuya existencia vuelve a afianzar aún más las ventajas que vimos que presentaba la forma que adoptan estas firmas: la confianza que una gran firma da es, en principio, mayor que la que puede dar un auditor individual o una pequeña firma de auditoría; y la supervisión mutua también se supone que será mayor.

Para Watts y Zimmerman el tamaño de una firma de auditoría es una garantía añadida de competencia e independencia, argumentando que inspira más confianza una gran firma que un único auditor respaldado por una organización profesional: “El mayor grado en la confianza de las grandes firmas significa que es más verosímil que éstas resistan una presión dada de los managers para no informar sobre incumplimientos

---

58. De esta misma manera argumentan Watts y Zimmerman (1986), el retraso en la formación de sociedades de auditoría, y de la profesión en sí misma, en Estados Unidos respecto de Inglaterra, ya que en aquel país los contables no desarrollaban trabajos en relación con las quiebras.

que la simple acreditación del auditor”<sup>59</sup>. Las grandes firmas de auditoría tienen una cartera de clientes más grande, lo que hace que el valor de los honorarios perdidos en el caso de que un cliente decida cambiar de auditor, por no aceptar éste presiones para informar según sus intereses, sea más llevadero que para un auditor individual. Además, estas firmas no van a permitir perjudicar su reputación, enturbiando su propio nombre comercial por omitir informaciones sobre quebrantamientos de comportamientos o en la aplicación de las normas contables.

- e) La especialización industrial: Por último, la especialización industrial de los auditores es, para estos autores, otro factor que incrementa la confianza en los auditores y que basan en el ahorro de costes que tal especialización produce, al evitarse los grandes gastos que origina el comienzo de toda auditoría producido por tener que obtener en cada caso un gran conocimiento, no sólo del cliente, sino del marco económico en el que este opera<sup>60</sup>.
- f) Los comités de auditoría: Junto a las características anteriores expuestas por Watts y Zimmerman (1986), nos encontramos como la auditoría ha ido incorporando otras nuevas a medida que las ha ido necesitando para garantizar su función contractual, siendo una de las últimas la incorporación al organigrama de las empresas de los denominados comités de auditoría. Esta institución, que se encuentra en auge en Europa y América como fórmula para detectar incumplimientos que puedan tener relevancia para las empresas, son órganos especializados dentro de los propios consejos de administración de las sociedades, formados, normalmente, por miembros no ejecutivos<sup>61</sup> de los mismos

---

59. (i.e. es más creíble para ser independiente; ver DeAngelo, 1981b).

60. «Los mas elevados costes iniciales de comenzar una auditoría y las economías de escala en la información pueden explicar especialización observada en las firmas de auditoría para la industria (ver Dopuch y Simunic, 1980a). Por ejemplo, Arthur Andersen tiene una proporción relativamente más grande de servicios de gas entre sus clientes que otras firmas. Einchester y Danos (1981), que también encontraron una significativa especialización industrial en auditoría argumentaron para ello que los costes iniciales eran elevados debidos a la regulación». Watts y Zimmerman. «Positive Accounting Theory». Pag. 318.

61. El «informe Cadbury» aconseja que los Comités de auditoría estén formados por un mínimo de tres miembros no ejecutivos del Consejo de Administración de la sociedad, lo que les confiere una característica de independencia respecto a la gestión de la compañía. El mencionado informe contempla también la asistencia de manera regular a sus reuniones los auditores externos y el director financiero de la entidad.

que tienen como finalidad ayudar y facilitar a los consejeros y administradores con funciones ejecutivas en las misiones de vigilancia y control de determinados aspectos del comportamiento de la organización, así como ayudar a los auditores externos a mantener su independencia respecto de los miembros ejecutivos del consejo y demás directivos de la sociedad<sup>62</sup>, mejorando de esta manera la comunicación entre ambos (Fernández Fernández, 1994).

## 6. Conclusiones

La auditoría trasciende en la actualidad el ámbito empresarial para insertarse en otro de mayor dimensión como es el ámbito de lo económico y de lo social, debido a la importancia adquirida por la información contable para la sociedad en su conjunto al ser esta, en última instancia, la que va a sufrir las consecuencias de los éxitos y de los fracasos empresariales.

Establecida con generalidad la auditoría como salvaguarda de la fiabilidad de la información contable cabe enfrentarse a su conceptualización, tanto de desde posiciones normativas como positivas. Las primeras ponen el énfasis en dos elementos fundamentalmente: en la evidencia como objetivo final del proceso, y en la interpretación de la misma por parte de la figura del auditor. A partir de ahí se trata de crear un cuerpo teórico de conocimientos que ayude a los auditores a obtener dicha evidencia. De esta forma, los procesos regulatorios de la contabilidad en general, y de la auditoría en particular, suelen cimentarse sobre este tipo de planteamientos para trasladar a los cuerpos legales sus resultados.

Por su parte los planteamientos positivos entienden la auditoría como parte de la tecnología eficiente de las empresas cuya finalidad es la de reducir los costes contractuales de las mismas, estando, desde este punto de vista, más

---

62. Para Fernández Fernández (1994), los objetivos de los comités de auditoría serían: a) Apoyar a los administradores a cumplir con sus responsabilidades, b) incrementar la credibilidad y objetividad de las cuentas anuales y la información financiera, c) establecer mejoras en la comunicación con los auditores externos, d) incrementar las funciones de los consejeros externos no ejecutivos, y e) incrementar la independencia de los auditores externos.

preocupados en analizar el comportamiento de los distintos agentes contratantes respecto de la auditoría para, de esta manera, poder explicar y predecir el mismo en distintas circunstancias, que en definir la auditoría o diseñar y establecer reglas para su práctica. Así, desde estos enfoques es posible establecer una serie de características que explican el porqué la auditoría se ha mantenido desde hace más de seiscientos años como una actividad a las que las empresas siguen recurriendo.

Esto ha provocado que en España, sobre todo, en los últimos años, haya proliferado una serie de estudios empíricos con el objetivo de analizar y explicar el comportamiento de los diversos agentes económicos ante el marco legal impuesto por la Ley 1988 de Auditoría de Cuentas. Pensamos que ante el anunciado cambio del marco regulador, el legislador debería tener en consideración los resultados de estos estudios para tratar de potenciar los aspectos positivos que la regulación de la auditoría trajo consigo, y paliar, en la medida de lo posible, aquellos más negativos de la misma.

## **Bibliografía**

AAA (1973): "A Statement of Basic Auditing Concepts". *Studies in Accounting Research* n° 6, Illinois.

AGUILAR CONDE, P. (1999): *Proyecto de Tesis Doctoral*. Universidad de Burgos.

ALVAREZ LÓPEZ, J. (1991): *Auditoría contable*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid.

ANTLE (1982): "An Agency Model of Auditing". *Journal of Accounting Research*, n° 20, pp. 356-368.

ARRUÑADA, B. (1990a): *Control y Regulación de la Sociedad Anónima*. Alianza Editorial, Madrid.

ARRUÑADA, B. (1990b): *Economía de la empresa: un enfoque contractual*. Ariel Economía, Barcelona.

BARRANTES, A. (1994): «Aspectos conceptuales de auditoría operativa». *Revista Técnica*, Instituto de Auditores-Censores de Cuentas Jurados de España, 3 Época, n° 5, pp. 36-43.

BENSTON, (1981): «Are Accounting Standards Necessary?», en R. LEACH y E. STAMP, *British Accounting Standards: The First Ten Years*, Wooldhead-Faulkner, Cambridge, pp. 210-214.

BROUSSEAU, E. (1993): «Les théories des contrats: une revue». *Revue d'Economie Politique*, n° 1, enero-febrero, pp. 1-82.

CADBURY, INF. (1994): «Informe del comité sobre los aspectos financieros del gobierno de las Sociedades». *Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas*, n° 18, pp. 93-139.

CAÑIBANO CALVO, L. (1991): *Curso de Auditoría Contable*. Pirámide.

DE BLAS VARELA (1997): “De la auditoría de cuentas a la auditoría estratégica”. *Revista Técnica del I.C.J.C.E.*, n° 10.

CHARREAUX, G. (1987): «La theorie positive de l'agence: Une synthèse de la literature». En CHARREAUX, G. et. al. (eds.): *Des nouvelles theories pour gérer l'entreprise*. Economica, Paris, pp. 19-55.

DE MIGUEL HIDALGO, A. (1994): *Proyecto Docente e Investigador*. Universidad de Salamanca.

DEL BRIO GONZALEZ, E. (1995): «La responsabilidad social de la contabilidad». *Técnica Contable*, diciembre, n° 564, pp. 801-818.

EISENHARDT, K. (1989): «Agency Theory: an Assessment and Review». *Academy of Management Review*, n° 1, pp. 57-74.

FERNANDEZ FERNANDEZ, F. (1994): «Los Comités de Auditoría». *Revista Técnica*, I.C.J.C.E. 3ª época, n° 5, pp. 26-35.

FLINT, D. (1988): *Philosophy and Principles of Auditing: An Introduction*. McMillan.

GALLEN ORTIZ, M.L. (1996): "La teoría positiva de la elección contable". *Técnica Contable*, n° 565, pp. 45-58.

GINER INCHAUSTI, B. (1995): *La divulgación de información financiera: una investigación empírica*. ICAC, Madrid.

GRINAKER, R. y BARR, B. (1982): *Auditoría, el examen de los estados financieros*. CECSA, México.

HAMMOND, P. (1987): «Uncertainty». En EATWELL, J.; MILGATE, M. Y NEWMAN, P. (eds): *The New Palgrave: A Dictionary of Economics*. MacMillan Press, Londres.

HARDMAN, G. (1951): *Revista de Ciencias Económicas*, n° 27, serie III pp. 4-5, enero-febrero, Buenos Aires.

HYAFIL, A. (1991): «Decisions stratégiques et valeur de la firme». *Revue Française de Gestion*, enero-febrero, pp. 45-46.

JENSEN, M. y MECKLING, W. (1976): «Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure». *Journal of Financial Economics*, octubre, pp. 305-360.

LARRIBA DIAZ-ZORITA, A. y GONZALO ANGULO, J.A. (1996): «La responsabilidad social del auditor». *Revista Técnica*, N° 9, pp. 5-29.

LEE, T.A. (1993): *Corporate Audit Theory*. Chapman & Hall, London.

LEY 19/1988, de 22 de julio, de auditoría de cuentas, (B.O.E. n° 169, de 15 de julio).

MALLO, C (1998): "El futuro de la auditoría de cuentas: la auditoría estratégica de gestión". *Partida Doble*, n° 94, noviembre.

MAUTZ, R.K. y SHARAF, H.A. (1961): *The Philosophy of Auditing*. American Accounting Association.

MILLAN, W. (1987): *Auditoría Empresarial*. Instituto de Planificación Contable, Madrid.

MONTERREY MAYORAL, J. (1998): "Un recorrido por la contabilidad positiva". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, N° 95, abril-junio, pp. 427-467.

PEREDA, J.M. (1994): «El auditor y la ética». *Actualidad Financiera*, n° 45, diciembre, pp. C935-C953.

PRIETO MORENO, B. y PÉREZ ARNAIZ, M.J. (1992): "La teoría de la contabilidad positiva en el transcurso de una década". *Actualidad Financiera*, N° 47, 21-27 de diciembre, pp. C645-C653.

SANZ GADEA, E. (1991): «El Secreto de la Contabilidad». *Estudios Financieros*, n° 98, pp. 69-72.

SIERRA MOLINA, G. y ORTA PÉREZ, M. (1996): *Teoría de la Auditoría Financiera*. McGraw-Hill, Madrid.

SUAREZ SUAREZ, A. (1990): *La moderna auditoría*. McGraw-Hill, Madrid.

STIGLER, G.J. (1971): "The Theory of Economic Regulation". *Bell Journal of Economics and Management Science*, vol. n° 2, pp. 3-21.

TUA, J. (1983): *Principios y normas de contabilidad*. Instituto de Planificación Contable, Madrid.

TUA PEREDA, J. y GONZALO ANGULO, J.A. (1987): «La responsabilidad social del auditor». *Técnica Contable*, BUSCAR NUMERO, pp. 435-466.

VICO MARTINEZ (1997): La independencia aparente del auditor en el contexto del gap de expectativas». *Comunicación presentada a las II Jornada de Trabajo sobre Auditoría Contable, Santander*. Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad.

WADEN-BERGHE LOZANO, J.L. y TRIGUEROS LOZANO, J.A. (1996): «Conflicto terminológico en auditoría y propuesta de clasificación». *Técnica Contable*, mayo, n° 569, pp. 327-342.

WALLACE, W.A. (1980): *The Economic Rol of the Audit in Free and Regulated Markets*. University of Rochester. New York.

WATTS, R.L. y ZIMMERMAN, J.L. (1979): «The Demand for and supply of Accounting Theories: The Market for Excuses». *The Accounting Review*, abril, pp. 273-305.

WATTS, L. y ZIMMERMAN, J. (1983): «Agency Problems, Auditing, and the Theory of the Firm: Some Evidence». *The Journal of Law and Economics*, Vol. 26, pp. 613-633.

WATTS, L. y ZIMMERMAN, J. (1986): *Positive Accounting Theory*. Prentice Hall, Englewood Cliff.

WATTS, R.L. y ZIMMERMAN, J.L. (1990): «Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective». *The Accounting Review*, Vol. 65, n°1, enero, pp.131-156.