

## CO-24. HACIA UN NUEVO ENFOQUE EN LA PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES

María Santa María Pérez, Manuel Orta Pérez y José Ángel Pérez López

Msanta@cica.es

Morta@cica.es

Jangel@cica.es

Universidad de Sevilla

Departamento de Contabilidad y Economía financiera

Avda Ramon y Cajal, 1. 41018 Sevilla (España)

**PALABRAS CLAVE:** Auditoría Financiera, Planificación de la Auditoría, Consejo Consultivo, Modelo de riesgo del negocio.

**ABSTRACT:** Numerosos autores han criticado la falta de una teoría sólida y consistente de planificación en auditoría. Los intentos desde el mundo académico por mejorar la situación han sido numerosos pero no han encontrado modelos aceptados por parte de la profesión porque no consideran apropiadamente la situación actual de las empresas. Todo ello hace que la planificación del trabajo del auditor constituya una tarea cada vez más complicada por la dificultad que éstos encuentran a la hora de identificar las áreas que presenten los riesgos potenciales más significativos. En nuestra opinión, tal medida podría venir desde un doble camino: 1) mediante el desarrollo de órganos de colaboración entre la empresa, el auditor y otros agentes implicados e interesados y, 2) a través del desarrollo de estudios dirigidos a mejorar el propio enfoque de riesgo.

### 1. INTRODUCCIÓN.

La planificación de la Auditoría Financiera es una tarea que se está complicando cada vez más en los últimos años debido a la complejidad de las empresas: por su tamaño y por la diversidad de sus actividades de negocio. Esto hace que sea una tarea cada vez más importante dentro del proceso completo de un trabajo, dada la dificultad que encuentran los auditores a la hora de identificar las áreas que presenten riesgos potenciales más significativos, ya que el conocimiento de la realidad de la empresa se configura como una cuestión cada vez más difícil.

Por otro lado, las propias empresas encuentran muchas veces un escaso valor añadido en el trabajo que realizan los auditores, puesto que su labor se resume básicamente en un informe que se realiza en una fecha muy posterior a la de las Cuentas Anuales (Sierra; Nuñez y Orta, 1999). Además, es ciertamente escaso el *feed-back* que se recibe de los conocimientos que los auditores adquieren sobre ellas a lo largo del tiempo.

A los problemas anteriormente descritos, relacionados con la identificación de las áreas de riesgo, se unen otros que hacen referencia a la propia inconsistencia del modelo de riesgo (Almela y Viedma, 1996) y aquellos referidos a la creencia, aún generalizada, de que el auditor es alguien extraño a la compañía, cuya labor no supondrá ningún tipo de mejora.

El objetivo del presente trabajo es mostrar algunas de las vías fundamentales de solución de los problemas descritos, desarrollando propuestas que consideren nuevos modelos para la planificación de la auditoría de Cuentas Anuales. En nuestra opinión, tales medidas podrían venir desde una doble vertiente: una referida al desarrollo teórico - práctico de este enfoque bajo el modelo de riesgo y, otra relacionada con la introducción de instrumentos de mejora en la colaboración entre la compañía auditada y el auditor.

Este trabajo se enmarca dentro de una línea de investigación abierta en el Departamento de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Sevilla, cuyo objetivo es buscar mecanismos de optimización del modelo de riesgo, tanto desde una perspectiva teórica - revisando la literatura científica y profesional para estudiar la posible incorporación y ponderación de nuevas variables -, como desde la realización de trabajos empíricos dirigidos a conocer la opinión y la posible utilidad de herramientas de colaboración entre auditores y empresas auditadas que permitan dar un mayor valor añadido al trabajo del auditor.

Utilizaremos la siguiente estructura para el desarrollo del trabajo: en el segundo apartado, realizaremos una breve descripción de la perspectiva que vamos a seguir en nuestra comunicación. A continuación, examinaremos

los nuevos planteamientos sobre planificación en Auditoría, haciendo hincapié entre la relación entre la Auditoría Interna y Externa. En el cuarto apartado, realizaremos una descripción de los objetivos perseguidos por los sistemas de colaboración propuestos para mejorar la eficacia y eficiencia de la planificación, terminando con una serie de reflexiones y comentarios, a modo de conclusión, que se derivan del desarrollo de este trabajo.

### 2. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA: LA IDENTIFICACIÓN DE LAS ÁREAS DE RIESGO

En los últimos años, numerosos autores han criticado la falta de una teoría sólida y consistente para la planificación en auditoría (Bedard et al. 1999). El modelo de Riesgo preconizado por el SAS nº 47, y adaptado por el resto de normativas profesionales, se ha puesto en duda desde una perspectiva tanto práctica como teórica. Los intentos teóricos por mejorar esta situación han sido numerosos (Caster y Pincus, 1996; Gillet, 1993; Srivastava y Shafer, 1992) pero no han encontrado aceptación por parte de la profesión.

Los profesionales, por su parte, demandan mejoras para hacer frente a la complejidad de las actuales empresas, derivada de aspectos tales como el enorme tamaño, la gran diversidad de actividades de negocio, etc. Esto hace que la planificación del trabajo del auditor constituya una tarea cada vez más complicada por la dificultad que encuentran a la hora de identificar aquellas áreas que presenten los riesgos más significativos. Muestra de este interés, puede ser la reciente publicación por parte de KPMG de un documento donde se proponen alternativas a modelo de riesgo de 1987.

La cuestión a resolver es encontrar vías de solución de los problemas descritos tanto desde el desarrollo teórico - práctico del modelo de riesgo como con la introducción de instrumentos de mejora en la colaboración entre la compañía auditada y el auditor. Por lo que respecta al primero de ellos, se trata de promover estudios dirigidos a perfeccionar el enfoque de riesgo. En este sentido, una de las versiones más recientes incorporase una visión más progresista a los componentes del riesgo de auditoría, añadiendo los riesgos del negocio, es decir, incluyendo elementos de riesgo empresarial. Las Cuentas Anuales auditadas deberían proporcionar a la empresa la identificación y el control del riesgo de la información financiera, que permanece constante a pesar de los cambios tecnológicos, políticos, económicos y sociales, y que definimos como la probabilidad de que los hechos económicos no encuentren reflejados de forma apropiada en las Cuentas Anuales de la organización.

Con relación al segundo, hemos de hacer referencia a un trabajo anterior (Sierra y otros, 1999) donde proponen la creación de un órgano similar al Comité de Auditoría; pero al que podrían incorporarse otros agentes implicados (clientes, proveedores, entidades financieras, etc.) con objeto de aportar información útil para que el auditor pueda planificar de una forma más eficaz y eficiente.

### 3. NUEVOS ENFOQUES DE LA PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA

El modelo de riesgo de auditoría, como enfoque de planificación, considera que la valoración del riesgo general de auditoría, en sus tres componentes<sup>187</sup>, determina el programa de auditoría encaminado a la obtención de la evidencia necesaria para poder emitir una opinión sobre la razonabilidad del patrimonio y el resultado de las actividades representados en las Cuentas Anuales.

Este modelo, ampliamente criticado por la literatura y práctica auditora, no contempla cómo la Auditoría encaja en el entorno económico actual, donde las nuevas condiciones exigen una gestión dirigida a una continua búsqueda de prácticas para ajustar las actividades de la organización a su entorno. ¿Cómo valora el auditor la complejidad del entorno al que se enfrenta la organización a auditar?, ¿de qué forma incluye el auditor en el modelo de riesgo de auditoría los potenciales factores de riesgo a los que se enfrenta ésta en la gestión de sus actividades?.

Bell y otros (1997, 2) abordan este planteamiento considerando un nuevo enfoque. Según estos autores, "una auditoría basada en el riesgo de los sistemas estratégicos, se centra en la valoración que el auditor hace de este concepto desde un punto de vista estratégico. Esta perspectiva funciona como una especie de lente que dirige la atención del auditor hacia los sistemas dinámicos de la organización: su estrategia de negocio y el nicho económico que ésta ha elegido ocupar, la fortaleza de sus conexiones con los agentes económicos externos, incluyendo clientes, proveedores, inversores, reguladores; y las fuerzas internas y externas que amenazan la viabilidad del nicho escogido y el alcance de sus objetivos".

<sup>187</sup> Riesgo Inherente, Riesgo de Control y Riesgo de Detección.

La aplicación de esta perspectiva considera, de alguna forma, la introducción de la planificación estratégica en la auditoría; es decir, el auditor debería centrarse en primer lugar en aquellas fuerzas externas e internas que determinan el éxito o fracaso de una organización. El auditor podría dirigir, mediante una metodología que utilice los factores de éxito empresarial, los procedimientos de auditoría sobre aquellas áreas que son importantes y cruciales en la consecución del éxito de la organización y que están reflejadas en las Cuentas Anuales.

La planificación de la Auditoría Externa consiste básicamente en la identificación de unos objetivos básicos que están relacionados con las afirmaciones contenidas en las Cuentas Anuales y en el diseño de los procedimientos necesarios para probarlos de una manera eficaz y eficiente. El documento donde se concretan esos objetivos y procedimientos es el programa de Auditoría. Cook y Winkle (1987, 429), opinan que la planificación y la ejecución de la Auditoría es el ejercicio de *definir, perseguir y alcanzar objetivos*, y para realizar este ejercicio los auditores deben organizar la aparente nebulosa tarea de auditar una empresa para definir con claridad los objetivos y procedimientos.

Por ello, hay que desarrollar un enfoque de actuación lógico en función de las características propias de la empresa, teniendo siempre presente el entorno en el que lleva a cabo su actividad. El resultado será disponer de un trabajo organizado correctamente, es decir, evitando posibles duplicaciones de procedimientos e intentando la realización simultánea de aquellos otros susceptibles de hacerlo. Después de todo, si seguimos los postulados propugnados por el enfoque de riesgo, no se debe malgastar tiempo en auditar un área que se considere poco prioritaria o en identificar riesgos que los gerentes aceptan a priori como sustanciales con el negocio.

La planificación de la auditoría basada en el riesgo exige que se utilice toda la información disponible para decidir si los errores podrían ser más probables en ciertas empresas auditadas y en ciertas partidas y tipos de transacciones, y tiene que ver con la modelización del proceso de auditoría. Estos argumentos se ven avalados por la opinión de la doctrina (Turley y Cooper, 1991, 55; Cosserat, 1989,190; Gwilliam, 1987,90 o Piquet, 1990,17). De este modo, el *Riesgo de Auditoría* se define como: la probabilidad de que la opinión de Auditoría no sea correcta por errores importantes no detectados o por valoraciones incorrectas efectuadas por parte del auditor. Por lo tanto, el objetivo del auditor es conseguir el mayor nivel de certeza posible de que su opinión es correcta con el menor coste posible, lo que implica restringir el Riesgo de Auditoría al menor nivel relativo.

Como en el caso de la importancia relativa, deberá existir una evaluación inicial del riesgo de auditoría. El SAS núm. 53 (AU 316. 1 0) indica que deberán considerarse factores sobre las características de la administración como: la reputación de los administradores, si su rotación es elevada, si se está dando un énfasis inadecuado para alcanzar los objetivos previstos, o si una sola persona es la que domina el proceso de toma de decisiones de la administración. También debe tenerse en cuenta si son inadecuadas o inconsistentes las características operativas y de la industria con respecto a la entidad; si los resultados son muy sensibles a condiciones económicas cambiantes y existen muchos fracasos de negocios dentro de la industria, o si se tienen presentes características de trabajo como: problemas contables de incertidumbre, dificultad para auditar transacciones o saldos, etc. Por último, el tamaño de la entidad podrá tener una influencia significativa en estos factores. Por ejemplo, un Comité de Auditoría dentro de una corporación grande podría reducir el riesgo de autoritarismo por parte de un ejecutivo superior.

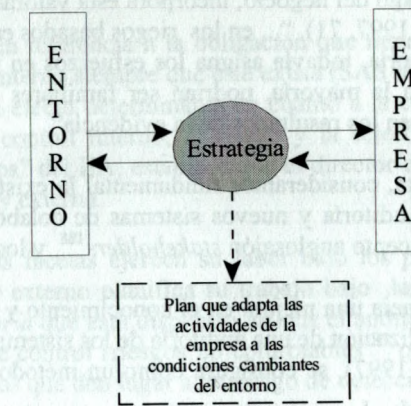
En la consideración de estos factores, parece lógica la consideración de colaboración por parte de la dirección de la empresa. Por otro lado, el auditor también deberá evaluar el riesgo de que la administración presente información falsa en las Cuentas Anuales, de esta forma la sección AU 316.12 sugiere que deberán considerarse asuntos como: La existencia de circunstancias conocidas que puedan indicar que existe una predisposición de la administración a distorsionarlas; La existencia de condiciones que indiquen falta de control de actividades; por ejemplo, constantes crisis en las áreas operativa y contable, y muy mal control sobre el procesamiento; La existencia de indicaciones sobre los posibles fracasos de la administración en el establecimiento de procesos que proporcionen seguridad razonable de estimaciones contables.

Ante estas cuestiones nuestras reflexiones son: ¿Puede aportar algo la Auditoría Interna? y, en su caso, puede el auditor buscar otras fuentes de colaboración que le ayuden a esa determinación inicial del riesgo de auditoría al que antes hacíamos referencia.

### 3.1. NECESIDADES DEL ANÁLISIS ESTRATÉGICO.

Para llegar a formular un juicio profesional sólido sobre las afirmaciones contenidas en las Cuentas Anuales, el auditor necesitará obtener un conocimiento general de la actual estrategia (como plan que la organización tiene a largo plazo para adaptar sus actividades a la evolución esperada en el entorno y siempre de forma que satisfaga

las expectativas de sus propietarios) y sus procesos para adaptar ésta a las condiciones cambiantes del entorno y de los riesgos emergentes.



Para poder conocer y opinar sobre la posibilidad de que la empresa encaje en su entorno económico, es necesario la introducción de métodos estratégicos. Para Bell y otros (1997), una de las formas de conocer la actual posición de la entidad, su estrategia, sus procesos, riesgos y controles, es a través del modelo de negocio. Este modelo se establece como una especie de plan estratégico que proporciona una valoración conjunta de aquellos procesos y factores potenciales en los que la organización centra la consecución de sus objetivos y, también, de los riesgos potenciales a los que se enfrenta la misma.

Otra posible vía de obtener información sobre la posición estratégica de la organización es utilizando las técnicas de dirección estratégica para valorar los puntos fuertes y débiles de la organización, así como las amenazas y oportunidades que ofrece el entorno a la que ésta se enfrenta.

¿Cómo puede el auditor incluir en el modelo de riesgo, los riesgos inherentes a la organización y a su entorno?, ¿Cómo podemos definir los riesgos estratégicos de la organización? Como opinan Johnson y Scholes (1996), las decisiones estratégicas se caracterizan por ser complejas, poseer un alto grado de incertidumbre y además se realizan bajo un enfoque integrado. La estrategia de una organización tiene el propósito general de orientar las actividades de una organización a largo plazo de manera que éstas se ajusten a su entorno cambiante y a la capacidad de generación de recursos de la organización.

Una parte importante del riesgo al que se enfrenta la organización dependerá de los factores críticos de éxito del entorno económico donde la empresa desarrolla sus actividades, así como de la capacidad estratégica de la empresa y de los procesos de adaptación previstos para los cambios en el entorno.

Un análisis estratégico de la empresa permitiría al auditor una valoración de las influencias del entorno en términos de:

1. Clarificar la naturaleza del entorno en términos de su nivel de incertidumbre.
2. Revisar las fuerzas actuantes identificando aquellas que resultan clave en la consecución de objetivos y los cambios significativos.
3. Considerar el posicionamiento de la empresa en relación con sus competidores.

Igualmente la valoración de la capacidad estratégica es importante para saber qué actividades generan valor. Para ello, el concepto de cadena de valor (Porter, 1985) es útil para conocer las actividades claves y los vínculos entre ellas y las actividades de proveedores, distribuidores y clientes.

De lo anterior se desprende que los auditores deberían poseer, además de una formación en materia de Contabilidad y Auditoría, conocimientos generales de cómo una organización puede crear valor para sus propietarios, de cómo encaja dentro de su sector y entre sus competidores y, además, de cómo dirige estratégicamente la organización todos sus riesgos críticos. Este conocimiento de la gestión estratégica de la organización y del posicionamiento de ésta, ayudaría al auditor a:

1. La identificación y valoración de aquellos riesgos que pueden amenazar a los objetivos de la organización.
2. La centralización del trabajo de auditoría en aquellas áreas y procesos que considera críticos para el éxito empresarial; y

3. La evaluación del control del entorno pudiendo recomendar posibles vías de mejora en el rendimiento obtenido.

Una vez que el auditor ha valorado el riesgo del negocio, incorpora esta valoración a la determinación del riesgo de auditoría. Como afirman Bell y otros (1997, 71), "... en los riesgos basados en el sistema estratégico, el auditor adopta aún el modelo de riesgo de auditoría, todavía asigna los esfuerzos en función de los riesgos valorados, todavía realiza procedimientos que, para la mayoría, podrían ser familiares o convencionales y formula una opinión sobre las cuentas anuales basada en los resultados de la evidencia".

Por lo tanto, desde nuestro punto de vista, consideramos fundamental la existencia de un nexo de unión entre esta visión estratégica del enfoque de Auditoría y nuevos sistemas de colaboración entre la organización, en referencia a la idea que subyace en el concepto anglosajón *stakeholders*<sup>188</sup>, y los auditores externos.

Esta visión estratégica, que va dirigida hacia una mejora en el conocimiento y en la comprensión de la empresa por parte del auditor, no representa la realización de una auditoría de los sistemas estratégicos de la organización, sino más bien, y como expresa Kinney (1997), se configura como un método que proporcione a los auditores una guía para obtener la información.

### 3.2. LA BUSQUEDA DE COLABORACIÓN DENTRO DE LA ORGANIZACIÓN.

Según Almela (1987), la etapa actual de la evolución de la moderna concepción de la Auditoría Interna comienza con la creciente responsabilidad asignada a la alta dirección empresarial respecto a la confiabilidad de los estados financieros publicados por sus empresas. Esto contribuye a que las empresas no sólo necesiten los servicios de auditores externos sino que muchas de ellas reconocen la necesidad de efectuar exámenes para complementar los trabajos de los auditores externos con personal de la propia entidad, los auditores internos. Éstos utilizan los mismos métodos que los primeros y, en muchos casos, fueron formados por los propios auditores externos contratados por las empresas. Esto contribuyó al desarrollo de la Auditoría Interna; pero sin duda la causa fundamental de su rápida evolución ha sido el reconocimiento y la aceptación de su función dentro del sistema de control interno.

La Auditoría Interna es una función independiente, ubicada dentro del organigrama empresarial, con la finalidad de verificar si las actividades se están realizando de acuerdo con las normas y procedimientos establecidos por los niveles de dirección y si responden a los mejores métodos de operación y control.

Por lo tanto, entendemos que la función de la Auditoría Interna debe realizarse tanto en el área contable, como en la organización empresarial, exista o no esta unidad, lo cual asegura la confiabilidad de la información para la toma de decisiones y que la empresa cuente con los controles administrativos indispensables para saber si los procedimientos, instrucciones y políticas emanadas de la dirección se cumplen.

En la medida que la Auditoría Interna ha evolucionado adquiriendo nuevas responsabilidades y un mayor alcance, la capacidad profesional que se exige de los auditores internos ha crecido significativamente, así como su independencia, dos factores que influyen positivamente en el establecimiento de una estrecha cooperación entre auditores internos y externos.

Hay que tener en cuenta que en el alcance de sus funciones, con vista a cumplimentar los objetivos propuestos, la Auditoría Interna debe basarse en normas y procedimientos de auditoría de general aceptación que tienen gran similitud con las que utiliza la auditoría externa. Sin embargo, existen divergencias entre ambas.

La diferencia esencial entre una y otra radica en que el auditor interno es empleado de la entidad que audita, lo que limita su independencia. Además, el alcance de la auditoría también es diferente. Al interno le corresponde auditar todas las fases de la actividad de la empresa, lo que implica ir más allá de los informes contables o financieros, mientras que el externo expresa su opinión acerca de la razonabilidad con que han sido presentados los estados financieros y aunque evalúa el cumplimiento del sistema de control interno, no valora ni expresa su opinión sobre la economía, eficiencia y eficacia en el uso de los recursos de la empresa, ni si ésta cumple con los objetivos que se había propuesto.

Briston (1980) decía que era más difícil definir el papel del auditor interno que el del externo, debido a que las responsabilidades básicas del auditor externo son definidas por ley, mientras que la Auditoría Interna difiere en

<sup>188</sup> Un *stakeholders* es cualquier individuo o grupo que puede afectar o verse afectado por la consecución de los objetivos o fines de una organización (Clarkson, 1995).

cierto grado de una organización a otra. Sin embargo, a pesar de esta afirmación debemos señalar que los objetivos profesionales de ambos colectivos en el desarrollo de sus respectivos trabajos son, en sí mismos, complementarios.

De hecho las propias normas hacen referencia a la obligación que tiene el auditor externo de evaluar y, en su caso, en confiar en la función del interno siempre que éste exista (SAS núm. 65, AU322.05), lo que conlleva que la Auditoría Interna debe tener un efecto determinante en cuanto a la comprensión que sustente a la Auditoría Externa a la hora de evaluar el control interno, el riesgo y la selección de pruebas sustantivas. La norma específica 550, "Auditores Externos" del IIA, establece que el director de auditoría interna deberá coordinar los esfuerzos de las auditorías interna y externa.

De hecho, entendemos que ambas facetas ejercen su labor bajo los postulados del mencionado Enfoque de Riesgo. De esta forma, el auditor externo planifica su trabajo bajo las siguientes pautas: en primer lugar, se decide *el riesgo general de auditoría* que está dispuesto asumir el auditor, posteriormente hay que determinar y valorar los riesgos inherentes y de control (riesgos no controlables<sup>189</sup> por el auditor externo), y, finalmente, se diseñan una serie de procedimientos que den lugar a un riesgo de detección o riesgo controlable<sup>190</sup>, de tal manera que no se supere el nivel de riesgo admitido y, de los cuales, se pueda obtener la evidencia mínima necesaria que soporte una opinión responsable de Auditoría.

Según nuestra opinión, es en la detección de los riesgos no controlables por parte del auditor independiente, donde la colaboración entre Auditoría Externa e Interna se hace más necesaria, sobretodo para un mejor conocimiento de los sistemas de control interno diseñados por la empresa, aunque también debe existir interacción en cuanto al conocimiento y cuantificación del riesgo inherente, las causas que lo han provocado y sus posibles soluciones.

Esta colaboración resulta de vital importancia porque si los factores de riesgo inherentes y el sistema de control son indicativos de que un riesgo bajo, el auditor necesitará menos procedimientos sustantivos porque está dispuesto a asumir un riesgo de detección mayor y, por tanto, será necesario menos tiempo y menos coste. Según Arens y Loebbecke (1996,996) los auditores reducen significativamente el riesgo de control si los auditores internos son efectivos, lo que ocasiona una reducción considerable de sus honorarios. Sin embargo, si las estimaciones preliminares sobre tales riesgos señalan pautas contrarias, entonces no hay razón para realizar pruebas de control, debiendo ir directos a las sustantivas con una importante intensidad, lo que traerá consecuencias evidentes en el coste.

Sin embargo, los auditores externos tienen, en muchas ocasiones, un plan de trabajo preestablecido, donde se cuenta con problemáticas generales y no se asienta en la realidad particular de la empresa a auditar; por lo cual, a veces, se termina simplemente auditando aspectos equivocados. Los auditores pueden evitar tales problemas, si su diseño del programa de auditoría se apoya sobre un cuerpo de experiencias procedentes de la información suministrada por la propia organización, incluyéndose aquí los auditores internos.

El modelo tradicionalmente seguido para realizar esta colaboración ha sido a través de los Comités de Auditoría. No obstante, pueden existir otras iniciativas al respecto. En el resto de este trabajo vamos a esbozar las líneas generales, no sólo del Comité de Auditoría, sino también de una experiencia realizada en Estados Unidos que hemos denominado Consejo Consultivo.

#### 3.2.1. El Comité de Auditoría.

El IIA recomienda que las compañías que coticen en Bolsa deben tener un Comité de Auditoría organizado como comité permanente del Consejo de Administración. La composición de sus miembros dependerá de cada empresa, dependiendo del tamaño de la compañía y del Consejo de Administración, pero lo ideal es que su cifra oscilara entre 3 y 5 miembros, debiendo ser consejeros o vocales independientes de la organización, que asegure una perspectiva libre en cuanto a la redacción de sus informes y sobre las recomendaciones que establezcan. Por su parte, también establece un número de reuniones mínimas recomendables (3 o 4 anuales) para el buen funcionamiento de sus funciones. Entre las mismas, como señala este organismo, podemos destacar tres áreas bien diferenciadas: Información Financiera, Gobierno Corporativo y Control Corporativo.

<sup>189</sup> Aquéllos sobre los que lo único que puede hacer es evaluarlos o estimarlos, pero no reducirlos ni modificarlos.

<sup>190</sup> Aquél que el auditor puede controlar modificando la naturaleza, el momento de aplicación y la amplitud de las pruebas sustantivas.

Las principales responsabilidades del Comité de Auditoría son: la asistencia al Consejo de Administración en la realización de sus responsabilidades referidas a las políticas contables de la organización, control interno y métodos de información financiero; establecer y mantener las líneas de comunicación entre la dirección financiera de la compañía y los auditores, tanto externos como internos, entre otras.

En cuanto a su relación con los dos tipos de auditoría que nos ocupa, podemos señalar las siguientes:

1. Con la Auditoría Externa, el Comité de Auditoría tiene entre sus funciones la recomendación de los auditores independientes, la supervisión del alcance de la auditoría incluyendo: las cartas de compromiso del auditor, sus honorarios, su secuencia de visitas, la coordinación con la auditoría interna, la vigilancia de los resultados de la auditoría, la revisión del trabajo del auditor y de los servicios no auditados.

2. Con la Auditoría Interna, el Comité deberá contar con ella para examinar y evaluar la adecuación y efectividad de los sistemas de control interno y la calidad de realización que se tiene al llevar a cabo las responsabilidades asignadas a cada área de la empresa. Asimismo, el Comité de Auditoría deberá revisar y aprobar, si fuera el caso, el estatuto o carta de auditoría<sup>191</sup>, por lo que se asume que el director de auditoría interna deberá informar periódicamente de los resultados de las auditorías, incluso teniendo que asistir a las reuniones del comité por lo menos una vez al año.

Los Comités de Auditoría juegan un importante papel, junto a los gestores, el equipo de dirección y el auditor independiente, en el alcance de controles internos financieros e informes financieros de alta calidad. Sus miembros deberían estar familiarizados con el enfoque de auditoría externa y esperar que el mismo esté centrado en el negocio y en el riesgo, de acuerdo con las necesidades de la empresa y de su entorno económico cambiante.

En febrero de 1999, el comité Blue Ribbon, sobre la mejora de la efectividad de los Comités de Auditoría Corporativos, emitió una serie de recomendaciones. Según el mismo, los Comités de Auditoría deberían considerar las implicaciones de estas recomendaciones, las cuales se dirigen al:

1. Fortalecimiento de la independencia.
2. Aumento de la efectividad.
3. Incremento de la responsabilidad social de los gestores, los Comités de Auditoría y los auditores.

Los auditores externos y los miembros del comité deberían discutir el riesgo empresarial y sus implicaciones para el negocio. Estas discusiones podrían centrarse en los efectos de la competencia, los cambios tecnológicos, las adquisiciones, la composición de las inversiones u otros riesgos empresariales significativos.

### 3.2.2. El Consejo Consultivo.

Otro modelo que puede ser utilizado para mejorar la eficacia de la planificación de la Auditoría Externa es el desarrollado en el trabajo de Carlson (1998): "EL Consejo Consultivo". En su artículo, este autor analiza el plan de auditoría interno de Travelers Group, donde se desarrolla esta herramienta, y cuyo planteamiento se basa en aprovechar el conocimiento corporativo del grupo para ayudar en su tarea al auditor externo. De esta forma, se posibilita un conocimiento profundo y rápido de la empresa que está siendo revisada, asegurando que los auditores externos enfoquen perfectamente su trabajo desde el principio y permitiéndoles corregir las posibles desviaciones que pudieran producirse durante el transcurso del mismo, es decir, lo que debe mejorar la calidad y la productividad del trabajo de auditoría. Como señalan Sierra, Orta y Pérez (1999) esta técnica puede ser fácilmente adaptable a una gran cantidad de ambientes y necesidades.

Para ello, esta empresa reorganiza el departamento de Auditoría Interna a través de las líneas de negocios que ya existían, con equipos integrados de economistas, y de forma subsidiaria auditores asignados a cada unidad de negocio. Un auditor responsable conjunta cada equipo y otorga responsabilidades para todas las actividades de auditoría relativas a las unidades de negocios de los equipos particulares. En suma, la misión de este departamento es suministrar órdenes con el objetivo de alcanzar mejoras significativas tanto en la productividad como en la calidad<sup>192</sup>.

<sup>191</sup> Documento aprobado por la dirección donde se declara el propósito, autoridad y responsabilidades de la Auditoría Interna.

<sup>192</sup> Por ejemplo, establecer objetivos ambiciosos, como disminuir el tiempo medio de las auditorías de 13 semanas a 6 u 8 semanas, incluyéndose en este cómputo la realización de la emisión del informe. Una reducción de esta índole, sin que mermarse su calidad, sólo puede realizarse mediante cambios de tipo organizativos, metodológicos, etc.

La idea subyacente en la constitución de esta figura es la de incluir a todas aquellas partes que puedan proporcionar señales significativas de una determinada operación que está siendo auditada y el riesgo que ello conlleva, los *stakeholders*. De esta forma, el Consejo Consultivo debe incluir, con carácter general a:

1. Todos los miembros del equipo asignado para la realización de la auditoría.
2. Los programadores informáticos del equipo auditor.
3. Los auditores *seniors* del departamento de auditoría.
4. Los auditores jefes para todos los demás negocios de la compañía.
5. Y a los representantes de los auditores externos de la empresa.

No obstante, ésta no es una participación cerrada. Por ejemplo, se puede dar el caso que, para un pequeño número de revisiones sensibles o de alto riesgo, se incluyan dentro del Consejo Consultivo a los representantes de la gestión de nuestros clientes, puesto que sus opiniones y comentarios pueden presentar gran utilidad para alcanzar los objetivos perseguidos con el establecimiento de esta institución. De hecho, aun cuando nuestros clientes no participen, nosotros solicitaremos datos sobre los mismos, previos a las negociaciones y adjudicación de la auditoría, con el fin de determinar los objetivos de control claves antes de que el trabajo de auditoría comience.

De esta forma, cada grupo realiza una serie de tareas y aporta una serie de información derivadas de las características propias de cada uno de ellos, que podemos esbozar de la siguiente manera (Sierra, Orta y Pérez, 1999):

- a. Las investigaciones internas que presenten ciertos niveles de significatividad, representatividad y coherencia, atestiguan los resultados de los análisis de control y, a menudo, pueden proporcionar señales gráficas sobre las causas de problemas en ambientes similares. De esta forma, su realización no es una tarea baladí, puesto que uno de los objetivos para su ejecución es ayudar a que los controles claves sean efectuados.
- b. Los auditores externos proporcionan información en el Informe de Auditoría para la cual han necesitado revisar áreas específicas, ofrecer guías sobre materia contable y hasta servir como recurso experto y/o suplementario para el equipo.
- c. La gestión de clientes, en el caso de que participen en el proceso, lleva a cuestiones específicas concernientes con su inclusión como objetivo en el trabajo de auditoría. Bajo nuestra filosofía de trabajo lo ideal sería pedirles su asistencia, aún cuando sus opiniones sean contrarias al objetivo propuesto por el equipo de auditoría; tales críticas nunca deben ser consideradas como un reto, todo lo contrario, ya que nuestro propósito debe ser clarificar y hacer efectiva la multitud de sugerencias que los mismos nos realicen.
- d. Los programas informáticos utilizados por el staff amplían la visión del negocio que tienen los miembros del Consejo. Gracias a ellas, se pueden sugerir métodos alternativos para automatizar el trabajo donde el objetivo se encuentra en la mayor claridad, o señalar las complicaciones en la aplicación del sistema, lo cual podría tener su impacto en la capacidad del equipo auditor de conseguir sus objetivos.
- e. El personal *junior* del departamento de auditoría, que se encuentra localizado en la rotación de tareas, como parte de su programa de enseñanza sobre la gestión de la compañía, trae perspectivas desde las áreas de la empresa en las que trabajaron en rotaciones anteriores.
- f. Los *seniors* del departamento de auditoría ayudan a evaluar el trabajo del equipo, analizando esta tarea de acuerdo con las normas departamentales y la utilización de los recursos apropiados para alcanzar sus objetivos.

En la fase de planificación, los auditores reúnen información relativa a la próxima revisión desde un conjunto de fuentes previas que van desde los papeles de trabajos de Auditorías anteriores hasta las entrevistas con los gerentes y el personal operativo. Con esta información en las manos, el equipo se encuentra preparado para empezar a evaluar el riesgo y determinar los objetivos específicos que deben probarse.

Bajo este enfoque, se trata de identificar las áreas de control que fuesen realmente importantes para la empresa, de manera que pudieran enfocar en ellas su trabajo casi con exclusividad. Las demás áreas recibirían solamente una atención limitada durante la auditoría, puesto que, desde ese momento, pasaban a no ser consideradas áreas claves en el proceso auditor<sup>193</sup>.

<sup>193</sup> Esto es un gran ajuste, un gran cambio en la mentalidad y forma de trabajo del staff auditor, acostumbrado a desarrollar su trabajo con objetivos globales, "mirando debajo de cada roca y cada árbol" para estar seguros de que no han pasado nada por alto (Sierra, Orta y Pérez, 1999).

La forma de funcionar de este organismo es muy sencilla. El equipo auditor es el encargado de convocar las reuniones. Su objetivo es presentar a su cliente la visión que se tiene de la empresa a auditar a partir de la información obtenida de la revisión del negocio realizada para planificar la Auditoría. Esta sesión debe ser simplemente informativa, es decir, no se trata de una presentación formal que requiera varias horas de preparación. Sin embargo, para que sea realmente efectiva, en la misma se debe establecer una discusión abierta y sincera sobre el negocio, sus principales procesos y cualquier otra información necesaria para determinar los objetivos de la auditoría.

En esta reunión, el equipo de auditoría debe sugerir también una lista de objetivos de control claves para ser discutidos por el grupo. La filosofía de trabajo del Consejo Consultivo debe ser examinar la información previa suministrada por los auditores, discutiendo y poniendo en duda las hipótesis sobre los objetivos de control y planes que el equipo auditor pudiera haber trazado.

El diseño de varias perspectivas ayuda a asegurar que, establecido un conjunto concreto de objetivos, se maximizarán los beneficios de las tareas especificadas en cada visión. Los miembros del Consejo Consultivo son, por ello, escogidos razonadamente gracias a la información previa existente sobre los mismos. El Auditor Responsable debe tener detalles de procesos similares en otras partes de la organización, así como de sus experiencias, tanto positivas como negativas. De esta manera se pueden tener técnicas e indicaciones que pueden ser de utilidad en otras tareas, además de describirse dificultades potenciales.

Todas estas consideraciones, nos presentan el funcionamiento del Consejo Consultivo como una gran variedad de aspectos que analiza la auditoría de una empresa desde una perspectiva mucho más amplia que la simple ida hacia las señales que nos posibilitaban la revisión del plan de auditoría y, una vez concluidos todos los pasos, la aprobación mecánica de la misma.

#### 4. CONSIDERACIONES FINALES.

Unos de los principales problemas con que se enfrenta la profesión auditora son las críticas que determinados sectores, tanto sociales como empresariales, le realizan en torno a su contribución a la generación de valor añadido para las empresas que auditan.

En este sentido, la metodología empleada por los auditores está progresando en los últimos tiempos para acomodarse y reflejar las condiciones cambiantes de las empresas. Desde esta perspectiva, como señala Marrs (1996), "la Auditoría puede hacer... más que confirmar los estados financieros de la empresa; ésta puede ser una herramienta de gestión para (ayudando a las valoraciones de la gestión) valorar dónde están sus compañías, dónde quieren ellos estar y por qué no están en ese punto".

Una vez que el auditor ha identificado, documentado y valorado el riesgo empresarial y cómo éste afecta a las Cuentas Anuales, desarrollará un programa de auditoría para obtener evidencia necesaria y suficiente que apoye la opinión emitida. Desde nuestro punto de vista, además de la opinión, otros aspectos deben de tenerse en cuenta, entre los que podemos señalar los siguientes:

1. Su independencia.
2. Su competencia.
3. El conocimiento adquirido con su trabajo proporcionan un alto valor sobre el estado del negocio, la tendencia del sector y los riesgos a los que se enfrenta la organización proporcionando una base para valorar si las Cuentas Anuales reflejan la imagen fiel de los resultados de la actividad.

Por ello, la valoración independiente del riesgo de negocio y el conocimiento adquirido sobre los factores claves de la organización y su entorno permite al auditor llegar a ser un recurso de alto valor para la organización y ofrecer observaciones sobre la eficacia y eficiencia con la que éstos están dirigidos.

De esta forma, la Auditoría se puede considerar, en muchas formas, un recurso sin explotar. En opinión de Marrs (1996), pocos profesionales tienen tanta información secreta como un auditor. Con la información obtenida e incluyendo a la dirección de la organización en su interpretación se ofrece conseguir adquirir un mayor y mejor conocimiento del entorno en el que el cliente opera, dónde se encuentran los riesgos y cómo pueden mitigarse.

En nuestra opinión, si los auditores aplicaran plenamente un enfoque basado en el sistema de riesgos estratégicos, ganarían una amplia perspectiva y un mejor conocimiento de la empresa, siguiendo

proporcionando, a su vez, tanto una opinión independiente sobre las Cuentas Anuales, como incrementando sus servicios al poder suministrar aquellas observaciones o recomendaciones objetivas sobre algunos temas empresariales.

Estas observaciones y/o recomendaciones dadas por los auditores a sus clientes se fundamentan en la idea de que los negocios pueden obtener una perspectiva más amplia sobre su organización y sobre los nuevos y progresistas riesgos a los que ellos se enfrentan, si utilizan los servicios que prestan las compañías auditoras. De esta forma, serán capaces de depender de los auditores como asesores, quienes conocen sus riesgos empresariales y cómo estos están ligados a las Cuentas Anuales. Esta idea es la que se desarrolla bajo el concepto de *outsourcing*, y que puede ser una línea de investigación muy fructífera en el futuro.

Por último, desde nuestro punto de vista, la función que tradicionalmente viene desarrollando el auditor, es decir, el emitir una opinión independiente sobre la situación económico financiera de la empresa y los resultados obtenidos que se depara de lo expresado en las Cuentas Anuales, puede verse optimizada con la utilización de otros modelos u herramientas diferentes a las utilizadas habitualmente por el auditor, por ejemplo, potenciando la interrelación entre auditores externos e internos.

Instituciones, como el Comité de Auditoría o/y el Consejo Consultivo, pueden favorecer la eficacia y eficiencia de la Auditoría a la vez que aumentar su valor añadido, complementando la opinión del auditor con unas recomendaciones profesionales sobre los riesgos observados y las oportunidades de mejora.

Pensamos que esos beneficios, que se acumulan como resultado de haber podido compartir información entre todos los *stakeholders*, probablemente pueden dar más peso a las mejoras específicas que hemos observado en nuestras auditorías. De esta forma, existirá un incremento significativo en la amplitud y profundidad del conocimiento del departamento de auditoría, optimizando, además, una mayor cooperación y espíritu de trabajo entre sus miembros.

#### BIBLIOGRAFIA

- ABDEL-KHALIK AND SOLOMON (1988): *Research Opportunities in Auditing: The Second Decade* (Illinois: American Accounting Association)
- ADAMS, R. (1991): *Audit Risk*, en *Current Issues in Auditing* 2ª Ed., Sherer, M. and Turley, Paul Chapman Publishing LTD, U.K.
- AKRESH, A.D., LOEBBECKE, J.K. Y SCOTT, W.R. (1988): *Audit Approaches and Techniques*, en ABDEL-KHALIK AND SOLOMON, *Research Opportunities in Auditing: The Second Decade*.
- ALMELA, B. (1987): *Control y Auditoría Internos de la Empresa*, Colegio de Economistas, España, p. 154.
- ALMELA, B. Y VIEDMA, J.A. (1996). "El Riesgo de la Auditoría y la Materialidad" Institut de Cultura Juan Gil-Albert (Diputació Provincial D'Alacant)
- AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANT, A.I.C.P.A. (1983): S.A.S. núm. 47 Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit, New York. SAS núm. 53, The Auditor Responsibility to Detect and Report Errors and Irregularities, New York.
- ARENS, A. y LOEBBECKE, J. (1996): *Auditoría*. Un enfoque integral. Sexta edición (Nueva York: Prentice Hall).
- BELL, T., MARRS, F., SOLOMON, I. y THOMAS, H. (1997). "Auditing Organizations Through a Strategic-Systems Lens. The KPMG Business Measurement Process". KPMG.
- BRISTON, R.,J. (1980): "The changing role of the internal auditor", *The Internal Auditor*, Febrero 1980, vol.37,núm.1.
- BUESO, P. (1986): "Interrelación de la Auditoría Interna con la Auditoría Externa", Comunicación presentada al II Jornadas Técnicas de Auditoría, p. 259-269, Jaén.
- CARLSON, R.C. (1998): "Consulting Boards". *The Internal Auditor*. Vol: 55, Iss: 6, p. 49-53.
- CASTER, P. Y PINCUS, K. (1996). An Empirical Test of Bentham's Theory of the Persuasiveness of Evidence. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol.15, p.1-22.
- CLARKSON, M.B.E. (1995). A stakeholder framework for analyzing and evaluating corporate social performance. *Academy of Management Review*, Vol. 20, p.92-117.
- COOPERS & LYBRAND (1987): *Manual de Auditoría* (Bilbao: Ediciones Deusto).
- DEFLEISE, P., JAENIKE H., SULLIVAN J. Y GNOSPELIUS R., (1991): *Auditoría Montgomery* 2ª Edición en castellano (México: Limusa).
- ELLIOT, R. K. (1995): "The Future of Assurance Services: Implications for Academia", *Accounting Horizons*, Vol. 9 núm. 4, Diciembre, p. 109-127.
- FLINT, D. (1988): *Philosophy and Principles of Auditing. An introduction* (Londres: Macmillan Education Ltd)

- GRAY, I. Y MANSON, S. (1989): *The Audit Process. Principles Practice and Cases* (London: Chapman & Hall)
- GARCÍA, S. (1995): *Importancia Relativa en la Planificación de Auditoría*. (Madrid: Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España).
- GARCIA, M.A. (1995): "La Auditoría y el fraude: algunas consideraciones internacionales". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXIV, núm. 84, p. 697-726.
- GILLET, P. (1993): Automated Dynamic Audit Programme Tailoring: An Expert System Approach. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol.10, p.173-193.
- GONZALO, J.A. (1995): "Presentación: La Auditoría, una profesión en la encrucijada de los noventa". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXIV, núm. 84, p. 595-629.
- HEVIA, E. (1986): "Auditoría Interna versus Auditoría Externa", Comunicación presentada al *II Jornadas Técnicas de Auditoría*, p 229-257, Jaén.
- HEVIA, E. (1996): "Manual de Auditoría Interna. Serie sobre Control Interno, Auditoría y Seguridad Informática", *Diario Expansión*, p. 10-11, España.
- INSTITUTE OF INTERNATIONAL AUDITORS (1997): "Posición del Instituto Internacional de Auditores Internos sobre los Comités de Auditoría", *Auditoría Interna*, nº 50 p. 7- 10.
- IIA de España (1998): *Codificación de las Normas para el ejercicio profesional de la Auditoría Interna*, Madrid, p. 105.
- JHONSON, G. Y SCHOLES K.(1997): *Dirección estratégica: Análisis de la estrategia de las organizaciones*. (3ª ed.) Ed. Prentice Hall.
- KELL, W., BOYNTON, W., ZIEGLER, R. (1995): *Auditoría Moderna*, 2ª edición, Editorial Continental, S. A. De C. V., México. p. 751.
- KINNEY, W.R. (1997): Prólogo BELL, T., MARRS, F., SOLOMON, I. y THOMAS, H. (1997). "Auditing Organizations Through a Strategic-Systems Lens. The KPMG Business Measurement Process". KPMG.
- KREIKEBAUM, H., (1981): "Bases Psicológicas para la Auditoría", *Revista Técnica de Instituto de Censores Jurados de Cuentas*, nº3, 36-42.
- MARRS, F.O. (1996): *Using Your Audit as a Management Tool. Leaders*, Vol. 19, núm.3.
- MARTINEZ, F.J., (1996): *Materialidad y Riesgo en Auditoría (Su análisis como factores condicionantes de la calidad técnica de la actividad de Auditoría)*, III Premio José Mª Fernández Pirla. (Madrid: ICAC).
- PEREDA, J.M., (1995): *Manual de Auditoría y Cuentas Anuales*, 2ª edición (Madrid: Centro de estudios Ramón Areces).
- PORTER, MICHAEL E. (1985): *Competitive advantage : creating and sustaining superior performance*, Ed. Free Press.
- PRADO, J.M., GONZÁLEZ, I. y MARTÍN, D. (1995): "La situación de la Auditoría en España desde la perspectiva de los auditores". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXIV, núm. 84, p. 630-666.
- PORTER, W. y BURTON, J. (1980): *Auditoría: un análisis conceptual* (México: Diana)
- RICCHIUTE, D., (1995), *Auditing* 4ª ed. (Cincinnati: South-Western College Publishing).
- SIERRA, G.J., NUÑEZ, C. Y ORTA, M. (1999): "La Evolución conceptual del enfoque de planificación de auditoría: una perspectiva de futuro", *Actualidad Financiera*, 3, p. 85 - 101.
- SIERRA, G.J., ORTA, M. Y PÉREZ, J.A. (1999): "Una Nueva Posibilidad de Relación entre la Auditoría Externa e Interna: El Consejo Consultivo", Comunicación presentada en el IX Encuentro de Profesores.
- SRIVASTAVA, R.P., Y SHAFER, G.R. (1992). Belief-Function Formulas for Audit Risk. *The Accounting Review*, Vol. 67, nº2, p. 249-283.
- TAYLOR, D. y GLEZEN, C. (1991): *Auditing: Integrated Concepts and Procedures* (Nueva York: John Wiley & Sons, Inc).
- TAYLOR, D. y GLEZEN, C. (1987): *Auditoría. Conceptos y Procedimientos* (México: Limusa)
- TURLEY, S. y COOPER, M. (1991): *Auditing in the United Kingdom*, (London: Prentice Hall).
- THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA), (1981): *Codification of Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, actualización de 1990 de Codification of Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*, Altamonte Springs, Florida, USA.
- URÍAS, J. (1993): "Nuevos desarrollos en el campo de la Auditoría: hacia una Auditoría global", Ponencia presentada en el *V Encuentro de profesores Universitarios de Contabilidad*, Sevilla.

## CO-25. EL CORPORATIVISMO CONTABLE EN ESPAÑA COMO FORMA DE INSTITUCIONALIZACIÓN

Belén Senés García

bsenes@ugr.es

Universidad de Granada

Departamento de Economía Financiera y Contabilidad

Campus de Cartuja s/n, 18011Granada (España)

**PALABRAS CLAVE:** Contabilidad, Cultura, Instituciones, Corporativismo, España, Historia Contable, Cambio Contable, Institucionalismo, Titulares Mercantiles, Cuerpos de la Contabilidad del Estado, Censores de Cuentas.

**ABSTRACT:** Este trabajo pretende aportar determinados cuestionamientos sobre los procesos de cambio experimentados en la evolución histórica de la cultura contable española, identificando una concreta forma de institucionalización como es el corporativismo. A tal fin nos ayuda la Teoría Social de Giddens ya que ésta observa los procesos sociales que cristalizan en las Instituciones y éstas entendidas, a su vez, bajo la corriente institucionalista tal como es usada por la Nueva Historia Contable. La descripción científica deja que los hechos revelen conceptos significativos en su tiempo, en la línea de los estudios "emic" del determinismo cultural. Así se evidencian las fuerzas institucionales que influyen las acciones y sus resultados, reconociendo expresamente el conflicto de poder. Las organizaciones profesionales corporativas del ámbito contable tienen un destacado papel en la estructura económico-social. Sus miembros forman un conjunto que se mueve por determinados intereses y en atención a la consecución de unos fines. Confluyen en ellas las estrategias manipuladoras que reciben del entorno o que elaboran en su proceso de acción colectiva. Son acción y a la vez producto de la acción porque se desarrollan en un proceso dinámico de cambio. Sin embargo son productos de una época y de un lugar, es decir localizables temporal y espacialmente. Todo ello converge hacia su tratamiento como instituciones sociales, como segmentos de la organización social. En el espacio español y en el tiempo demarcado por los dos últimos siglos la institucionalización corporativista revela, como agrupaciones de este tipo, a los titulares mercantiles, a los cuerpos profesionales de la contabilidad del Estado y al instituto de censores jurados de cuentas de España como instituciones históricas que han influido de forma estable y continuada a lo largo del tiempo hasta el periodo democrático.

### INTRODUCCIÓN

La vida del hombre, al transcurrir junto a la de otros hombres, se encamina por unos cauces que son consecuencia de la interacción social, manifestándose en unos concretos modos de vida, costumbres, conocimientos y grados de desarrollo.

Uno de esos quehaceres humanos se refiere a los cálculos económicos, a la forma en que se cuantifican las transacciones económicas, atribuyendo cantidades a las cualidades o a la inversa. La realización de estas operaciones lleva consigo la puesta en práctica de un determinado tipo de orden y control, manifestándose en este punto la CONTABILIDAD.

En efecto, la contabilidad constituye relaciones sociales, opera con datos cualitativos y cuantitativos que condicionan a la vez que están siendo condicionados por el modo de vida de una sociedad, contribuye a entender la actividad económica de ésta y, por tanto, asienta una determinada forma de relación entre los hombres. Siendo de este modo, la contabilidad hace posible el gobierno de los individuos y sus actividades.

Al ser el resultado de la interacción de los hombres, responde a un proceso dinámico de cambio social que queda recogido en diversas instituciones. Las instituciones quedan subsumidas en la cultura, mostrando ésta, por tanto, el estado de una sociedad. De esta manera la contabilidad es entendida en su aspecto socio-cultural.

En línea con dichos presupuestos, este trabajo pretende aportar determinados cuestionamientos sobre el desarrollo, sobre los procesos de cambio experimentados por una cultura específica como es la cultura contable española, identificando una concreta forma de institucionalización como es el corporativismo. A él se ha llegado a través de un proceso de elección de las manifestaciones contables a estudiar en su evolución histórica.<sup>194</sup>

<sup>194</sup>Otras formas fundamentales de institucionalización contable fueron expuestas en Senés(1999).