

CONTABILIDAD

**CONSECUENCIAS DE LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS ADICIONALES:
ESPECIAL REFERENCIA A SU INFLUENCIA EN LA INDEPENDENCIA DEL
AUDITOR.**

Rosario López Gavira (lgrosa@us.es)
José Angel Pérez López (jangel@us.es)

Universidad de Sevilla
Dpto Contabilidad y Economía Financiera

RESUMEN

En la actualidad, la prestación por parte de los auditores de múltiples y variados servicios a sus clientes constituye, entre otros, un aspecto tremendamente polémico que esta azotando permanentemente a la profesión auditora.

Según la opinión de diversos autores (Bartlett, 1993; Canning y Gwilliam, 1999, entre otros), de entre todos los factores identificados en la literatura que podrían suponer amenazas para la independencia del auditor, la provisión de servicios adicionales a clientes de auditoría ha sido el asunto que mayor debate ha suscitado.

Pero en la literatura de investigación no sólo se señalan efectos negativos, la prestación conjunta de servicios de auditoría y otros trabajos por parte de los auditores también tiene como resultado consecuencias positivas.

El objetivo del presente trabajo es analizar los posibles efectos que la prestación conjunta de servicios adicionales a la auditoría puede tener en la labor y en la imagen de las firmas de auditoría. En concreto hemos dividido nuestro análisis en dos grandes bloques (trabajos que resaltan sus efectos positivos y los que enfatizan los efectos negativos) que nos permite obtener una visión clara de la cuestión, así como extraer valiosas conclusiones.

PALABRAS CLAVES

AUDITORIA, INDEPENDENCIA, OUTSOURCING

1. Introducción.

En la actualidad, la prestación por parte de los auditores de múltiples y variados servicios a sus clientes constituye, entre otros, un aspecto tremendamente polémico que esta azotando permanentemente a la profesión auditora.

Según la opinión de diversos autores (Bartlett, 1993; Canning y Gwilliam, 1999, entre otros), de entre todos los factores identificados en la literatura que podrían suponer amenazas para la independencia del auditor, la provisión de servicios adicionales a clientes de auditoría ha sido el asunto que mayor debate ha suscitado.

Pero en la literatura de investigación no sólo se señalan efectos negativos, la prestación conjunta de servicios de auditoría y otros trabajos por parte de los auditores también tiene como resultado consecuencias positivas. Por ello, hemos dividido el análisis efectuado sobre el conjunto de estas consecuencias en nuestro trabajo en dos grandes bloques: aquellos trabajos que analizan los efectos positivos y los que estudian los efectos negativos que provocan.

2. Efectos positivos de la prestación conjunta.

En primer lugar vamos a analizar los trabajos que encuentran consecuencias positivas a la prestación conjunta de otros servicios de no auditoría. De entre los autores que han estudiado el tema, existe un gran número que está de acuerdo con la idea de que la situación actual de las empresas auditoras, prestando múltiples y diversos servicios a sus clientes, conlleva numerosas ventajas.

En esta línea se encuentran, entre otros, los siguientes trabajos: Simunic (1984), Parkash y Venable (1993), Davis et al. (1993), López Casuso (1995), Gigler y Penno (1995), Firth (1997), Arruñada (1998a, 1998b, 1999a, 1999b, 2000), Lizcano (1999), Canning y Gwilliam (1999), Hatherly (1999), Richard y Vanstraelen (1999), Windmüller (2000), Malley (2000), Melancon (2000), Herrador (2001), Houghton e Ikin (2001), Maines (2001), Abbott et al. (2001), Scott et al. (2002), Ruiz (2002).

No obstante, nos gustaría aclarar que aunque todos los autores anteriores reconocen que la prestación conjunta puede conllevar exclusivamente efectos positivos. La mayoría de ellos, como veremos más adelante, también señalan que es posible la existencia de implicaciones negativas.

Los argumentos proporcionados por la literatura sobre consecuencias favorables que conlleva la realización de múltiples actividades por parte de los profesionales de la auditoría suelen referirse a los siguientes aspectos:

2.1. Incremento del conocimiento sobre el cliente (“*spill overs*”)

La utilización de información adicional a la contable es el punto clave del trabajo de la auditoría, por lo que desde el lado profesional debe exigirse que el auditor sea una persona experimentada en trabajos de auditoría, pero además, bien informada en diferentes áreas de conocimiento de organización de empresas, sistema fiscal, control financiero, etc. que le permita cumplir adecuadamente con los objetivos de su labor auditora (Gallizo y D’Silva, 1996).

Por lo tanto, el auditor debe ser un profesional tremendamente cualificado, no sólo en el campo de la contabilidad y auditoría, sino en muchas otras áreas relacionadas con el funcionamiento y gestión de las organizaciones. Ante esta realidad, existe una corriente de pensamiento que argumenta que la provisión de servicios adicionales puede contribuir a elevar la competencia de los auditores en el desempeño de su profesión.

Por ello, se defiende la idea de que la prestación de servicios de asesoría incrementa el conocimiento del auditor sobre la entidad auditada, facilitándole opinar sobre la representatividad de la imagen fiel en las Cuentas Anuales. En definitiva, amplían y mejoran el conocimiento sobre el cliente, permitiendo realizar una mejor planificación del trabajo que redundará en una mayor calidad y que puede implicar la reducción de costes al disminuir la extensión del proceso de auditoría (Herrador 2001).

En este mismo sentido se manifiesta Lizcano (1999), estableciendo que en el actual contexto de las operaciones relacionadas con los negocios y las empresas, se hace cada vez más necesario un conocimiento y una

participación de los auditores en materias relacionadas con otras disciplinas más o menos colindantes con el mundo de la auditoría y de la contabilidad.

Continúa el autor manifestando que hoy en día los sistemas socioeconómicos y productivos, los mercados, y la realidad en su conjunto, son cada vez más complejos, y están más estrechamente relacionados los conceptos y los métodos provenientes de distintas disciplinas.

En este contexto, resulta cada vez más importante que los auditores participen en equipos multidisciplinarios en relación con muchas de las operaciones, negocios y empresas con las que están involucrados. De esta forma, numerosas materias jurídicas, tecnológicas, de ingeniería, de los sistemas de información, etc., son cuestiones que cada vez han de quedar menos distantes y ajenas al trabajo de los auditores.

López Casuso (1995), centrándose igualmente en la importancia del resultado final de la actividad de verificación de cuentas, también considera positiva la prestación conjunta debido a que puede ser beneficioso ya que incrementará el entendimiento del auditor del negocio del cliente y ello puede resultar en una mejor auditoría.

La información útil que puede obtenerse por la prestación conjunta, que incrementa la competencia técnica del auditor para el posterior desempeño de la auditoría, según Arruñada (1999a), puede proceder, por ejemplo, de los siguientes aspectos sobre el cliente:

- Información requerida para evaluar el sistema de control interno.
- Capacidad de la empresa para hacer frente a sus obligaciones tributarias.

Por su parte, Windmöller (2000) establece como un inductor de la calidad de la auditoría, que las firmas cuenten con un adecuado sistema de formación y competencia que asegure que el profesional está perfectamente cualificado para la realización del trabajo. Para ello, los socios y el personal de la firma requieren una combinación de experiencia práctica, obtenida por la realización de su trabajo; y de conocimientos teóricos, obtenidos a través de su cualificación profesional. Es decir, cada auditor necesita una comprensión suficiente del negocio de las empresas que está auditando. Dada la complejidad y los numerosos negocios actuales, hay que cultivar la presencia de especialistas en productos e industrias particulares. En definitiva, el autor establece que los servicios de no-auditoría contribuyen a la mejora de la calidad de la auditoría.

En el trabajo de Gigler y Penno (1995) se afirma que las compañías de auditoría citan la posibilidad de obtener sinergias de conocimientos como la razón por la cual proporcionan conjuntamente otros servicios y auditoría.

Houghton e Ikin (2001) señalan que existen teorías acerca del conocimiento que predicen que hay eficiencias en la provisión conjunta de auditoría y otros servicios a un cliente por un único proveedor. Esos beneficios pueden incluir ahorro en costes, incremento de la calidad y una mayor eficacia y eficiencia en la realización del trabajo.

Algunos autores más radicales llegan hasta el punto de afirmar que prohibir estrictamente los servicios de no-auditoría tendría como consecuencia una disminución de la calidad de la auditoría (Arruñada, 1999b, Melancon, 2000 y Maines, 2001).

Por último, en el trabajo de Scott et al. (2002) se resumen los efectos positivos que puede conllevar el incremento del conocimiento sobre el cliente:

- Mejor monitorización que ayudará en el posterior desempeño de la actividad de auditoría.
- Posibilidad de exigir menores honorarios a sus clientes.

2.2. Mejora de la competencia dentro del mercado de las empresas de auditoría.

Según la opinión de algunos autores, la realización de múltiples actividades por los auditores es beneficioso para el mercado de servicios de auditoría, en concreto, puede conllevar los siguientes beneficios (Arruñada, 1998):

1. Reduce los costes en los que incurren las empresas de auditoría.
2. Favorece la competencia en los mercados de servicios. Las empresas pueden actuar más eficientemente y ofrecer una mayor calidad.

Vamos a distinguir a la vez dos tipos de consecuencias que pueden producirse y que pueden favorecer a la estructura del mercado de servicios de auditoría:

◆ Supervivencia en el mercado.

La situación actual, donde el crecimiento de la facturación por servicios de auditoría se encuentra prácticamente estancado, hace necesario que las firmas auditoras busquen otros nichos de mercado donde competir (Firth, 1997). Así lo manifiesta Ruiz (2002), señalando que los servicios de asesoramiento legal y fiscal de las auditoras han conllevado un crecimiento y una facturación que la auditoría, un mercado más maduro, no aportaba.

Houghton e Ikin (2001) afirman que para las firmas de auditoría, los ingresos procedentes de los servicios de no-auditoría son fundamentales para la rentabilidad y viabilidad de la profesión en general.

Esta cuestión cobra especial relevancia en el caso de las pequeñas empresas de auditoría, las cuales afirman que ante la prohibición estricta de prestar otros servicios se verían abocadas al fracaso empresarial.

Sobre esta cuestión se manifiesta Matthew Gray, socio de Grant & Co, afirmando que sin el trabajo de consultoría, el futuro de muchas pequeñas firmas estará en peligro (Malley, 2000). Así, señala que: “Nuestro principal negocio en crecimiento es la consultoría antes que la auditoría porque nuestros clientes tienden a ser más pequeños”.

Por último, la oferta de servicios diversos en las empresas de auditoría puede evitar la aparición de una consecuencia negativa que perjudique a su competitividad. Arruñada (1999b) argumenta que las firmas que proporcionen una única línea de servicios a sus clientes, tales como auditoría, tendrán grandes dificultades para reasignar los recursos. Los auditores que únicamente suministren servicios de auditoría serán menos capaces de diversificar sus recursos ante la pérdida de una operación de auditoría.

◆ Diversificación del riesgo.

Otro aspecto positivo que puede provocar la prestación conjunta es la mejora de la competitividad por la diversificación del riesgo a través de la participación en varios negocios versus la dependencia exclusiva del área de auditoría. El Center for Accounting Ethics Workshop (2000) señala que los servicios adicionales pueden convertirse en un vehículo para diversificar el riesgo, lo cual parece ser deseable en la mayoría de los modelos económicos.

2.3. Beneficia la independencia de los auditores.

Continuando con el razonamiento de Arruñada (1999b), los auditores, mediante el suministro diversificado de líneas de producto, contribuyen adicionalmente a incrementar sus incentivos de compromiso con independencia. Si una firma pierde un cliente de auditoría, la reasignación de recursos es probable que sea menos costosa para los que tienen una mayor diversificación en sus actividades. En la práctica, las grandes firmas generalmente proporcionan un rango de servicios más amplio y, como consecuencia, sufren una menor inmovilización de los recursos. Así, puede predecirse que es menos probable que los grandes auditores comprometan su independencia en casos de auditorías conflictivas.

No obstante, bajo nuestro punto de vista, lo establecido por el anterior autor no tiene un reflejo real en la práctica. Si bien es cierto que, en los casos de firmas multidisciplinarias, es más posible una reasignación de los recursos, dudamos que esto motive realmente al profesional y contribuya a un comportamiento final del auditor más objetivo e independiente.

En esta misma línea, Lennox (1998) afirma que en los casos donde se presten ambos servicios, pero se produce una revelación de honorarios tanto de auditoría como de no-auditoría, pueden producirse percepciones positivas hacia el fortalecimiento de la independencia.

2.4. Mejora la satisfacción de los clientes de las empresas de auditoría

Como hemos señalado anteriormente en este trabajo, los clientes tienen motivaciones para demandar a los auditores estos servicios. Por tanto, si las firmas no ofertaran estas tareas, podría tener como consecuencia una peor satisfacción de las necesidades de los clientes.

En el trabajo realizado por García et al. (1999a) sobre qué cualidades apreciaban los clientes de sus auditores para calibrar la calidad de su servicio se obtuvo que los entrevistados deseaban que las firmas de auditoría fueran más internacionales, más modernas y estuvieran más orientadas hacia la actividad del consulting.

Malley (2000) presenta los resultados de una investigación llevada a cabo por analistas del London Economics sobre la actividad actual realizada por los profesionales de la auditoría donde señala que:

- a. Nueve de cada diez pequeñas y medianas empresas se encuentran satisfechas con esta actuación de los auditores.
- b. Un 94 % de las compañías analizadas no está de acuerdo con que sólo debieran ofrecer servicios de auditoría.
- c. Un 76 % de las firmas piensa que este comportamiento no tiene porque perjudicar la independencia del auditor.

3. Efectos negativos de la prestación conjunta.

Después de analizar el conjunto de repercusiones positivas que puede tener la prestación conjunta pasamos a estudiar también los efectos negativos que pueden conllevar. Lo cierto y verdad, es que es muchísimo más frecuente escuchar voces de alarma y preocupación sobre este tema, que otras elogiando sus consecuencias positivas.

En primer lugar señalar que las leyes españolas establecen una serie de incompatibilidades¹ con la auditoría, pero no prohíben en ningún momento que los auditores realicen otros servicios adicionales.

Con respecto a las incompatibilidades en el ejercicio de sus funciones, la Norma Técnica de Carácter General, en su apartado tercero, también se pronuncia al respecto refiriendo que: “Se considerará que existe falta de independencia cuando el auditor sea el ejecutor material de la contabilidad o asuma funciones ejecutivas en la entidad auditada. El resto de los servicios que el auditor puede prestar a su cliente, como **consultoría y asesoramiento fiscal, no provocan**, en principio, **incompatibilidad** en este sentido. Sin embargo, el auditor debe permanecer alerta a situaciones en las que su identificación con el cliente o la gestión de los negocios de éste menoscaben su imagen de independencia, haciéndola incompatible con la labor del auditor de cuentas”. La misma Norma se remite a la Ley de Auditoría de Cuentas para indicar otras situaciones de incompatibilidad en el ejercicio de las funciones establecidas en el artículo octavo de dicha ley.

Por lo tanto, tal como se señala en el párrafo anterior, la única actividad que está expresamente prohibida² puede encontrarse en las Normas Técnicas de Carácter General en su apartado tercero en cuanto a la ejecución material de la contabilidad o la asunción de funciones ejecutivas en la entidad auditada.

A continuación, la Norma Técnica aclara que: “Para ser independiente el auditor no debe tener intereses ajenos a los profesionales, ni estar sujeto a influencias susceptibles de comprometer tanto la solución objetiva de los problemas que puedan serle sometidos, como la libertad de expresar su opinión profesional”.

En el artículo 36º del Reglamento que desarrolla nuestra actual Ley de Auditoría de Cuentas, se advierte sobre la posibilidad de que el auditor realice otras tareas, cuando se afirma que: “Para apreciar la falta de independencia, se tomará en consideración, entre otras circunstancias, la realización para la Empresa o Entidad auditada de otros trabajos que puedan limitar la imparcialidad del auditor. En todo caso, se considerará que no existe independencia cuando el auditor de cuentas haya realizado trabajos durante los tres ejercicios anteriores a aquél a que se refiere la auditoría, relativos a la ejecución material de la contabilidad de la Empresa o Entidad auditada”.

¹ Artículo 8º de la Ley de Auditoría de Cuentas y Artículo 37º del Reglamento que desarrolla la Ley de Auditoría.

² Nuestra actual normativa sobre auditoría se encuentra pendiente de modificación y se prevé que uno de los cambios que se produzcan sea un incremento de las incompatibilidades con la auditoría (*Expansión*, 11 de mayo de 2002).

No obstante, debemos afirmar que las normas anteriores no resultan lo suficientemente clarificadoras para alcanzar un consenso sobre qué situaciones exactamente puede provocar peligro para el desempeño correcto de la profesión auditora. Lo que sí queda patente es la existencia de un riesgo sobre la independencia del auditor, cuyo origen es la realización de otros trabajos diferentes de la auditoría de cuentas tradicional, aunque no se encuentren expresamente prohibidos.

Sobre la efectividad de la normativa que regula la actividad de auditoría de cuentas, Pereda y Alvarado (2000) afirman que nuestro marco legal ha sido incapaz de impedir, en no pocas ocasiones, que el auditor se aleje de los objetivos a los que debe servir buscando casi exclusivamente fines lucrativos y viéndose además involucrado en sonados escándalos financieros. Dado el alcance social de esta actividad, es necesario cubrir las lagunas existentes con una normativa específica que asegure la máxima calidad en el servicio prestado.

Además de numerosos organismos reguladores, diversos autores han puesto de manifiesto su preocupación por el asunto de la prestación tanto de auditoría como de otros servicios adicionales, entre otros: Shockley (1980), Simunic (1984), Pany y Reckers (1988), Dopuch y King (1991), Parkash y Venable (1993), Davis et al. (1993), Prado et al. (1995), Gonzalo (1995), Gallizo y D'Silva (1996), Lora y Serrano (1996), Grajal y Gutiérrez (1997), Firth (1997), Klarskov (1998), Zeff (1998), Lennox (1998), Pereda y Alvarado (1998, 2000, 2001a, 2001b), Cañibano y Castrillo (1999), Richard y Vanstraelen (1999), Canning y Gwilliam (1999), Malley (2000), Windmöller (2000), Van der Plaats (2000), Melancon (2000), Caplan y Kirschenheiter (2000), Shankar (2001), Abbott et al. (2001), Houghton e Ikin (2001), Herrador (2001), Maines (2001), Bastante (2001), Swanger y Chewing (2001), Del Cid (2002), Ruiz (2002), Ruddock et al. (2002), Callaway et al. (2002), Scott et al. (2002) y Ashbaugh et al. (2002).

Todos los trabajos anteriormente señalados tratan de las posibles consecuencias negativas que puede ocasionar la prestación conjunta de servicios de auditoría y no-auditoría pero, nos gustaría volver a aclarar, que algunos de ellos también indican posibles efectos positivos, los cuales fueron estudiados en el apartado anterior. No obstante, hemos de afirmar que son más numerosos los estudios que apuntan resultados negativos que aquellos otros que también añaden efectos favorables por la provisión conjunta de ambas tareas.

La controversia que estamos analizando también se puso de manifiesto en el Libro Verde de Auditoría de Cuentas (1996): "La cuestión sobre si el auditor debe prestar otros servicios a su cliente de auditoría ha sido objeto de mucho debate. Se ha defendido que el suministro de otros servicios a un cliente de auditoría probablemente aumenta el conocimiento del auditor de los negocios y operaciones del cliente, resultando, por lo tanto, una mejor auditoría. También se ha argumentado que no hay evidencia de que la proporción del volumen de los honorarios por otros servicios en comparación con los de auditoría constituya una amenaza a la objetividad. No obstante, igualmente, hay una fuerte creencia que el suministro de una amplia gama de servicios, que no son de auditoría, a un cliente actual puede perjudicar la objetividad de auditoría. Son necesarias medidas de salvaguarda para responder a estas preocupaciones".

Los efectos negativos de la provisión conjunta de auditoría junto con otras tareas por parte de los auditores se centran fundamentalmente en el deterioro real y/o aparente de la independencia del auditor y en la pérdida de calidad de la auditoría. Pasamos a estudiar cada uno de los elementos que pueden aparecer y que pueden provocar situaciones que amenacen el correcto funcionamiento de la actividad de auditoría financiera:

3.1. Incremento de la dependencia económica del cliente.

El auditor de cuentas ha sido considerado tradicionalmente dependiente de la entidad auditada debido a los honorarios cobrados por la actividad de auditoría. En nuestra opinión, ante esta realidad, es totalmente lógico pensar que el hecho de que los auditores hayan pasado a realizar otros múltiples trabajos hace que la vinculación económica con el cliente sea aun mayor.

Diversos organismos reguladores e investigadores sobre el tema han denominado a la existencia de este tipo de situación como: "Riesgo o amenaza del propio interés" (FEE, 1995, 1996³; Pereda y Alvarado, 1998, 2001; Comisión de la UE, 2000a; IFAC, 2001b).

³ En López Casuso (1995, 1996a, 1996b)

Gonzalo (1995) al abordar el tema de la realización de otros servicios por parte de los auditores establece que el problema, como es lógico, no consiste en que pueda hacer mal alguno de sus cometidos, sino que subordine sus propios intereses a la independencia con la que tiene que examinar las cuentas y emitir su opinión, e incluso que pueda llegar a ser cómplice del empresario en la comisión de irregularidades o en comportamientos que atenten contra la legalidad.

El Informe MARC señaló que la principal preocupación con respecto a la provisión conjunta, es que si una compañía auditora suministra tanto servicios adicionales como servicios de auditoría a un cliente determinado, esto puede crear problemas de independencia por el temor de perder los otros servicios prestados al cliente como consecuencia de un trabajo de auditoría “fuerte”.

De la misma forma, las Normas Técnicas de Carácter General, en su apartado tercero, ponen de manifiesto esta cuestión al afirmar que: “Debe cuidarse especialmente la independencia cuando la percepción de honorarios *por cualquier concepto* de un cliente represente una proporción importante de los ingresos brutos totales del auditor de cuentas o sociedad de auditoría”.

Mautz y Sharaf (1961) apuntan a que la provisión conjunta de ambos servicios puede incrementar los intereses mutuos entre el auditor y el cliente, de forma que el auditor comienza a depender del desenlace de los sucesos financieros del cliente, todo ello basado en el prestigio de su éxito como consultor. En consecuencia, aparece en las firmas de auditoría un interés económico en la entidad auditada (Klarskov, 1998).

Por este motivo, Van Der Plaats (2000) señaló que habrá que estar atentos a los valores que alcance el ratio honorarios de servicios de auditoría en relación con honorarios de otros servicios ya que será un posible indicador de dependencia económica y, por tanto, del deterioro de la independencia del auditor.

Houghton e Ikin (2001) afirman que existe un soporte en las preocupaciones de los reguladores sobre este respecto, ya que el aumento de los vínculos económicos y, por ende, el temor a la pérdida de clientes, puede dañar la independencia de los auditores.

Algunos autores, aunque están de acuerdo con la prestación de ambos servicios, advierten que hay que controlar permanentemente dicha situación. Por ello, Bastante (2001) señala que la prestación de servicios a un cliente (de auditoría y otros) no debiera permitir la creación de una dependencia económica, ni de hecho ni en apariencia. Además, propone cuantificarla estableciendo que se produce cuando, la facturación al cliente constituye un porcentaje exageradamente elevado del total promedio de ingresos de los últimos cinco ejercicios.

El mismo autor establece algunas características que deberán tenerse en cuenta para evaluar la dependencia del cliente. En concreto apunta que el nivel que pondría en peligro la independencia del auditor dependerá del tamaño de la firma, de si ya está bien consolidada o es de nueva creación, si funciona sólo a nivel local, a nivel nacional o a escala internacional, así como de la situación general en que se hallan los mercados en los que opera. Igualmente, la independencia del auditor se podría ver afectada o amenazada en el caso de que la mayoría de los servicios que prestara al cliente fueran distintos de la actividad de auditoría.

Por tanto, la gravedad del problema será mayor cuando más importantes sean los niveles de facturación por otros servicios. De esta forma, habrá que permanecer alerta por la existencia de casos donde el nivel de honorarios por otros servicios sea desproporcionado en comparación a los obtenidos por auditoría (Center for Accounting Ethics Workshop, 2000)⁴.

En definitiva, estamos de acuerdo con otros muchos investigadores que afirman que los auditores pueden mostrarse reacios a criticar objetivamente al cliente cuando realizan la auditoría financiera por miedo a perder los ingresos procedentes de los servicios de no-auditoría (Simunic, 1984; Dopuch y King, 1991; Gallizo y D’Silva, 1996; Firth, 1997; Canning y Gwilliam, 1999; Richard y Vanstraelen, 1999; Herrador, 2001; Callaway et al. 2002, Ashbaugh et al., 2002; Ruddock et al., 2002; Del Cid, 2002; entre otros).

Es interesante señalar la justificación que aportan Johnson y Lys (1990) a la polémica sobre la dependencia económica del cliente. Dichos autores establecen que las firmas de auditoría tienen incentivos para luchar por una mayor ventaja competitiva a través de la obtención de economías de escala. De esta forma usan a los clientes de auditoría como base para la venta cruzada de otros múltiples servicios.

⁴ Enron Corporation pagó a Arthur Andersen 25 millones y 27 millones de dólares, respectivamente, por servicios de auditoría y no auditoría durante el año 2000 (Scott et al., 2002).

Por tanto, el problema de la dependencia económica puede situar a los auditores en una posición de subordinación hacia el cliente, donde los mismos, conscientes de su poder, pueden imponerles las decisiones con respecto a la emisión del informe de auditoría, u otras que condicionen directamente la obtención de la evidencia necesaria para la auditoría (Gonzalo 1995).

3.2. Pérdida de calidad de la auditoría financiera.

En el Libro Verde se puso de manifiesto que el intenso crecimiento de competencia por el “negocio” de auditoría y, en especial, por la auditoría de grandes empresas de “prestigio” es también causa de preocupación. Ante esta situación los auditores pueden ofrecer sus servicios de auditoría a bajo costes, para luego compensarlos con la prestación de otros servicios. Dicha reducción de honorarios, en ocasiones, es asociada con una pérdida de calidad de auditoría debido al menor esfuerzo que el equipo de auditores dedica a dicha actividad. El problema, además, puede deberse tanto a una falta de competencia como de independencia de los profesionales de la auditoría.

Gonzalo (1995) señala que en los últimos años se ha producido una importante dislocación en el mercado de servicios de auditoría, donde los profesionales y las firmas son capaces de bajar mucho los precios por conseguir un cliente, sabiendo que luego recuperarán con creces las posibles pérdidas con la facturación que consigan en los otros servicios.

Estamos de acuerdo con el autor en que el problema no es, desde luego, el que se acaba de describir, sino la irremisible pérdida de calidad en el servicio de control de cuentas, puesto que el profesional o firma, generalmente, se dedicarán con más ahínco a esas otras actividades que les reportan más ganancias, en detrimento de las horas y la atención debida a la auditoría, que sólo ha sido la puerta de entrada en la entidad.

3.3. Incremento de la familiaridad y confianza con el cliente.

Cuando el auditor pasa a incrementar la prestación de servicios a sus clientes, empiezan consecuentemente a acentuarse las relaciones existentes entre ambos. Tal circunstancia puede provocar situaciones donde una excesiva confianza o familiaridad con el cliente perjudique su capacidad para actuar como un profesional independiente.

Diferentes organismos reguladores y autores que han estudiado el tema han denominado a esta situación como: “Riesgo o amenaza de familiaridad o confianza” (FEE, 1995, 1996⁵; Comisión de la UE, 2000a; IFAC, 2001b).

3.4. Situaciones conflictivas por auto-revisión.

En nuestra opinión, puede aparecer un importante conflicto profesional ante situaciones donde el auditor tenga que juzgar su propio trabajo o el de otros miembros de su equipo. El informe MARC manifestó la misma inquietud al afirmar que la provisión conjunta a los clientes, puede resultar en una situación donde el auditor tenga que auditar su propio trabajo. Esto podría, por ejemplo, ocurrir cuando el auditor suministra servicios de consultoría sobre controles internos.

La aparición de este tipo de conflictos ha sido denominada por diferentes organismos reguladores e investigadores sobre el tema como: “Riesgo o amenaza de auto-revisión” (FEE, 1995, 1996⁶; Pereda y Alvarado, 1998, 2001; Comisión de la UE, 2000a; IFAC, 2001).

La Federación de Experto Contables, al manifestarse sobre la cuestión, estableció que puede existir un temor de re-evaluar o criticar un trabajo de consultoría desempeñado por el auditor que tienen un efecto en partidas de las Cuentas Anuales (López Casuso, 1996a).

Herrador (2001) también hace referencia a la misma situación señalando que hay que considerar lo paradójico de aquellas situaciones en las que el auditor sea a la vez asesor y evaluador del asesor, como sucedería en el caso de

⁵ En López Casuso (1995, 1996a, 1996b).

⁶ En López Casuso (1995, 1996a, 1996b).

que el auditor, en el desarrollo de los servicios de asesoría, aconsejase sobre el sistema de control interno de la empresa cliente y, en su función de auditor, evaluase si el sistema de control interno de la empresa es adecuado.

Como señalan Pereda y Alvarado (2001b), existe un riesgo aparente para mantener la objetividad al enjuiciar algún producto, situación o decisión previamente llevada a cabo por la misma persona. Los motivos de amenaza sobre la imparcialidad son fundamentalmente dos:

- a. Al diseñar los procedimientos de auditoría se corre el riesgo de depositar una confianza excesiva en el trabajo anteriormente realizado por el mismo auditor que pueda ocasionar no detectar errores significativos.
- b. Si al realizar las pruebas se descubriesen errores significativos en el trabajo previamente desarrollado, el auditor se enfrentará a una situación difícil al tener que contradecir un juicio anteriormente formulado o reconocer los defectos de un trabajo precedente.

En definitiva, coincidimos con aquellos autores que han señalado la advertencia de que, ante situaciones donde el auditor tenga que verificar su propio trabajo, pueda verse en la tesitura de adoptar un comportamiento no acorde con su obligación de ser un profesional independiente (Firth, 1997; Caplan y Kirschenheiter, 2000; Center for Accounting Ethics Workshop, 2000; Bastante, 2001; Ruddock et al., 2002; entre otros).

3.5. Desprestigio de la profesión auditora.

Como se ha puesto de manifiesto en esta investigación, la profesión auditora está en la actualidad bajo el punto de mira de la sociedad, la cual duda en numerosas ocasiones de su independencia, al menos, en apariencia.

Por tanto, estamos de acuerdo con la Securities Exchange Commission (SEC) cuando afirma que, además de por otros motivos, es de “sentido común” considerar que la prestación de servicios adicionales a los clientes puede motivar daños en la independencia del auditor (Waxman, 2000).

Además, consideramos que los profesionales de la auditoría debieran reflexionar sobre la inevitable pérdida de reputación que están sufriendo debido a su actual forma de operar en el mercado de servicios de auditoría.

Sobre esta realidad, Gonzalo (1995) afirma que la prohibición de servicios adicionales no sólo estaría relacionada con el refuerzo de la independencia, sino que también jugaría un gran papel en la dignificación del cometido del auditor en nuestro país.

La profesión auditora ha llegado en la actualidad a una situación, en la que necesita una inyección de prestigio enorme para volver a recuperar la credibilidad del conjunto de los usuarios de la información financiera auditada por ellos. Por tanto, consideramos totalmente imprescindible que los auditores tomen conciencia de su situación y lleven a cabo actuaciones que le ayuden a mejorar su imagen ante la sociedad.

Sobre esta misma cuestión, Pereda y Alvarado (2001b, p. 36) afirman que: “En los últimos años hemos oído y leído, de forma reiterada, que la profesión auditora necesita cambiar si quiere potenciar la utilidad de este servicio y su credibilidad social”

En este sentido, Cañibano y Castrillo (1999) se preguntan por qué los auditores se dejan someter a esa constante presión para satisfacer las demandas de sus clientes, si son conscientes de que arriesgan su independencia, al menos en la percepción de ésta. Los autores concluyen que “el auditor deberá poner en un platillo de la balanza el coste que para su reputación puede suponer el llevar a cabo esa actividad, y, en el otro platillo, la contribución que prestar el servicio supone para elevar la calidad del servicio de auditoría”.

Ante esta situación, donde se llega a la conclusión de que los servicios adicionales perjudican como mínimo la apariencia de independencia del auditor y, en ende, su reputación ante la sociedad, cabe preguntarse qué ocurre con todos los incentivos que motivaban a los profesionales para mantener dicha cualidad.

Las consecuencias negativas en términos de pérdida de independencia del auditor (real o aparente) y, por tanto, de disminución de la calidad del servicio de verificación de Cuentas Anuales hacen que la auditoría no cumpla efectivamente con su función social de añadir valor a la información financiera publicada por las compañías y que es la base para la toma de decisiones de una multitud de miembros de la sociedad. Es necesario, por tanto,

reflexionar sobre las posibles soluciones que podrían implantarse para cambiar la situación actual del mercado donde las firmas auditoras desempeñan su actividad.

4. CONCLUSIONES.

El objetivo planteado al inicio de este trabajo de investigación fue estudiar cuales son los diferentes efectos que puede provocar la provisión conjunta de auditoría junto con otros múltiples servicios por parte de las propias firmas auditoras.

Para ello, observamos que los diversos trabajos sobre el tema dividen el conjunto de consecuencias que pueden conllevar en dos grandes grupos: sus efectos positivos y sus consecuencias negativas. No obstante, en la mayoría de los casos, se estudian ambas tendencias para después decantarse en un sentido u otro.

Si partimos de la premisa de que la de auditoría financiera es una actividad que cumple una importante función en nuestra sociedad, ya que proporciona valor, en el sentido que aporta mayor fiabilidad, a la información que publican las entidades auditadas que sirve de base para la toma de decisiones por parte de numerosos usuarios. Consideramos que aunque, es cierto, que la prestación de múltiples servicios por parte de los auditores puede conllevar efectos positivos, también puede ocasionar numerosas consecuencias negativas que provoquen una pérdida de calidad de la auditoría y, por tanto, impidan el adecuado cumplimiento de la función social de dicha actividad.

Por ello, aunque parece claro que las firmas de auditoría han apostado fuertemente por la implantación de estos servicios en su negocio, amparándose que no contraviene en ningún sentido su cualidad de independencia, bajo nuestro punto de vista, y al menos en cuanto a la independencia aparente, la visión del mercado es completamente diferente.

BIBLIOGRAFIA

- ABBOTT, L. PARKER, S. PETERS, G. y RAGHUNANDAN, K. (2001): "An investigation of the Impact of Audit Committee Characteristics on the Relative Magnitude of Non-Audit Service Purchases". *Working Paper*. <http://papers.ssrn.com>
- ARRUÑADA, B. (1998a): "Non-Audit Services: Let an Informed Decide". *Accountancy*, April 1998, N°. 63.
- ARRUÑADA, B. (1998b): "El auditor y la prestación de otros servicios". *Partida Doble*, n° 87, marzo, p. 68-73.
- ARRUÑADA, B. (1999a): "The Provision of Non-Audit Services by Auditors: Let the Market Evolve and Decide". *International Review of Law and Economics*, 19(4), December, p. 513-531.
- ARRUÑADA, B. (1999b): "The economics of audit quality: Private Incentives and the regulation of audit and non-audit services". Ed. Kluwer. Dordrecht.
- ARRUÑADA, B. (2000): "Audit Quality: Attributes, Private Safeguards and the Role of Regulation". *The European Accounting Review*, Vol. 9: 2, p. 205-224.
- ASHBAUGH, H., LAFOND, R. y MAYHEW, B. (2002): "Do Non-Audit Services Compromise Auditor Independence? Further Evidence. *Working Paper*, University of Wisconsin, april. <http://papers.ssrn.com>
- BARTLETT, R. (1993): "A scale of perceived independence: New evidence on an old concept". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Bradford, Vol. 6. p. 52-68.
- BASTANTE, V. (2001): "La independencia de los auditores legales en la UE: un conjunto de principios fundamentales". *Revista Técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas*, n° 18, p. 58-74.
- CALLAWAY, C.; LULSEGED, A. y NOWLIN, T. (2002): "Earnings Quality and Auditor Independence an examination using non-audit fee data". *Working Paper*, january. <http://papers.ssrn.com>
- CAÑIBANO, L. y CASTRILLO, L.A. (1999): "La independencia de los auditores: un nuevo enfoque". *Actualidad Financiera*. Año IV. Monografía 3/99, p. 21-39.
- CANNING, M. y GWILLIAM, D. (1999): "Non-audit services and auditor independence: some evidence from Ireland". *The European Accounting Review*, 8:3, p. 401-419.
- CAPLAN, D.H. y KIRSCHENHEITER, M (2000): "Outsourcing and Audit Risk for Internal Audit Services". *Contemporary Accounting Research*, Vol. 17, N°. 3, Fall, p. 387-428.
- CENTER FOR ACCOUNTING ETHICS WORKSHOP (2000): "Ethics, Independence and the Practice of Public Accounting". *Working Paper*, University of Waterloo, Ontario (Canada). <http://www.arts.uwaterloo.ca/ACCT/ethics/Workshop2000.html>
- DAVIS, L., RICCHIUTE, D. y TROMPETER, G. (1993): "Audit Effort, Audit Fees, and the Provision of Nonaudit Services to Audit Clients". *The Accounting Review*, Vol. 68, n° 1, january, p. 135-150.
- DEL CID, J.M. (2002): "La independencia de los auditores de cuentas en el contexto de la globalización". *Revista del Instituto Mexicano de Contadores Públicos* Enero.
- DOPUCH, N. y KING, R. (1991): "The impact of MAS on Auditor's Independence: An Experimental Markets Study". *Journal of Accounting Research*, Vol. 29, Supplement, p. 60-98.
- FIRTH, M. (1997): "The provision of nonaudit services by accounting firms to their audit clients". *Contemporary Accounting Research*, summer, Vol. 14, p. 1-21.
- GALLIZO, J.L. y D'SILVA, A. (1996): "Diferencia de expectativas en auditoría: Medidas a adoptar". *Partida Doble*, n° 65, marzo, p. 43-54.
- GARCÍA, M.A. et. al. (1999a): "La calidad del servicio de auditoría: los auditores vistos por sus clientes". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXVIII, n° 102, octubre-diciembre, p. 1005-1041.

- GIGLER, F. y PENNO, M. (1995): "Imperfect Competition in Audit Markets and its Effect on the Demand for Audit-Related Services". *The Accounting Review*, Vol. 70, nº2, abril, p. 317-336.
- GONZALO, J.A. (1995): "La Auditoría, una profesión en la encrucijada de los noventa". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXIV, nº 84, abril-junio, p. 595-629.
- GRAJAL, P. y GUTIERREZ, C. (1997): "El libro verde: el auditor en el Mercado Único". *Partida Doble*, nº 80, julio -agosto, p. 58-71.
- HATHERLY, D.J. (1999): "The future of auditing: the debate in the UK". *The European Accounting Review*, 8:1, p. 51-65.
- HERRADOR, T.C. (2001): "Algunos temas a debate sobre la independencia en auditoría financiera: la opinión de los auditores de Madrid". *Revista Técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas*, nº 19, p. 16-28.
- HOUGHTON, K.A. y IKIN, C.C. (2001): "Auditor provided non-audit services: Modelling Fees and Willingness to Buy". *Working Paper*, University of Melbourne, december.
<http://accounting.rutgers.edu/raw/aaa/audit/midyear/02midyear/papers/APNAS14Dec.pdf>
- JOHNSON, B. y LYS, T. (1990): "The market for audit services". *Journal of Accounting and Economics*, 12, p. 281-308, en Canning y Gwilliam (1999).
- KLARSKOV, K. (1998): "Reinventing auditing, redefining consulting and independence". *The European Accounting Review*, Vol. 7:3, p. 517-539.
- LENNOX, C. (1998): "Non-Audit Fees, Disclosure and Auditor Independence". *Working Paper*, Hong Kong University of Science & Technology. <http://papers.ssrn.com>
- LIZCANO, J. (1999): "Diecinueve aspectos clave y asignaturas pendientes de la auditoría en España". *Actualidad Financiera*, nº Monográfico/Tercer Trimestre, p. 127-135.
- LÓPEZ CASUSO, A. (1995): "Auditoría, independencia y objetividad. Documento de opinión de la FEE". *Revista Técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas*, nº 7, p. 68-75.
- LÓPEZ CASUSO, A. (1996a): "El auditor estatutario en la Unión Europea. Un análisis del documento de opinión de la FEE". *Partida Doble*, nº 71, octubre, p. 50-56.
- LÓPEZ CASUSO, A. (1996b): "El papel, la posición y la responsabilidad del auditor estatutario en la Unión Europea (Documento de opinión de la FEE)". *Revista Técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas*, nº 8, p. 66-96.
- LORA, B. y SERRANO, F. (1996): "La auditoría a debate: presente y futuro". *Partida Doble*, nº 65, marzo, p. 55-59.
- MAINES, L. (2001): "SEC auditor independence requirements". *Accounting Horizons*, Sarasota, Vol. 15, december, p. 373-386.
- MALLEY, M. (2000): "The war of Independence". *Accountancy*, December, p. 70-71.
- MAUTZ, R. y SHARAF, H. (1961): "*The philosophy of Auditing*". Monograph nº 6, Evanston, IL: American Accounting Association, en Klarskov (1998).
- MELANCON, B. (2000): "The proposed SEC rule on auditor independence and its consequences". *Journal of Accountancy*, New York, october, Vol. 190, p. 26-28.
- PANY, K. y RECKERS, P. (1988): "Auditor Performance of MAS: A Study of Its Effects on Decisions and Perceptions". *Accounting Horizons*, June, p. 31-38.
- PARKASH, M. y VENABLE, C. (1993): "Audit Incentives for Auditor Independence: The Case of Nonaudit Services". *The Accounting Review*, Vol. 68, nº 1, january, p. 113-133.
- PEREDA, J.M. y ALVARADO, M. (1998): "La independencia del auditor y la prestación de servicios adicionales en la UE". *Técnica Económica*, nº 165, diciembre, p. 33-38.
- PEREDA, J.M. y ALVARADO, M. (2000): "La independencia del auditor: Propuestas de modificación de la normativa". *Partida Doble*, nº 110, abril, p. 80-91.
- PEREDA, J.M. y ALVARADO, M. (2001a): "La dimensión real de la independencia del auditor". *Técnica Contable*, Vol. 53, nº 627, p. 237-240.
- PEREDA, J.M. y ALVARADO, M. (2001b): "La independencia del auditor: propuestas de reforma en los ámbitos español y europeo". *Revista Técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas*, nº 18, p. 36-47.
- 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, nº 84, abril-junio, p. 631-666.
- RICHARD, C. y VANSTRAELEN, A. (1999): "Renewable long-term audit mandates and audit quality: a qualitative and quantitative analysis". 22º *European Accounting Association Congress*, Bordeaux, mayo.
- RUDDOCK, C., TAYLOR, S. y TAYLOR, S. (2002): "Non-Audit Services and Earnings Conservatism: Is Auditor Independence Impaired?". *Working Paper*, University of Technology, Sydney, february. <http://papers.ssrn.com>
- RUIZ, G. (2002): "La crisis internacional de la auditoría potencia su papel en España. Sin nombres ni apellidos". *Emprendedores*, Mayo, p. 2-6.
- SCOTT, J., SANKARAGURUSWAMY, S. y RAGHUNANDAN, K. (2002): "Evidence on the Joint Determination of Audit and Non-Audit Services". *Working Paper*, University of Houston. <http://papers.ssrn.com>
- SHANKAR, D. (2001): "The Association Between Non-Audit Services and the Propensity of Going Concern Qualifications: Implications for Auditor Independence". *Journal of Accounting & Economics*, december, p. 143-155.
- SHOCKLEY, R. (1980): "Independence y MAS: Four Basic Questions". *Ohio CPA Journal*, autumn, p. 157.
- SIMUNIC, D. (1984): "Auditing, Consulting y Auditor Independence". *Journal of Accounting Research*, autumn, Vol 22, p. 679-703.
- SWANGER, S. y CHEWNING, E.G. Jr. (2001): "The effect of Internal Audit Outsourcing on Financial Analysts' Perceptions of External Auditor Independence". *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 20, nº 2, september, p. 115-129.
- VAN DER PLAATS, E. (2000): "Regulating auditor independence". *The European Accounting Review*, 9:4, p. 625-638.
- WAXMAN, R. (2000): "Who needs facts when you have common sense? Thoughts on the SEC's proposal on auditor independence". *The CPA Journal*, New York, august, Vol. 70, p. 10-13.
- WINDMÖLLER, R. (2000): "The auditor market and auditor independence". *The European Accounting Review*, 9:4, p. 639-642.
- ZEFF, S.A. (1998): "Independence and Standard Setting". *Critical Perspectives on Accounting*, 9, p. 535-543.

LEGISLACIÓN CONSULTADA

- COMISIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA (1996): "Libro Verde: función, posición y responsabilidad civil del auditor legal en la Unión Europea". Bruselas. BOICAC nº 27, p. 23-48.
- COMISIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA (2000a): "Consultative Paper on Statutory Auditors' Independence in the EU: a Set of Fundamental Principles". Bruselas. http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/company/audit/news/independence_en.pdf
- COMISIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA (2002): "Commission issues Recommendation on independence of statutory auditors". Bruselas. http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/company/audit/official/index.htm
- FEDERACIÓN DE EXPERTOS CONTABLES (2001a): "Proposal on International Standards on Auditing in the EU". November. <http://www.fee.be/secretariat/Positionpaper.htm>

FEDERACIÓN DE EXPERTOS CONTABLES (2001b): “The conceptual approach to protecting auditor independence”. http://www.fee.be/press_release_pages/_vti_cnf/pr6.htm

FEDERACIÓN DE EXPERTOS CONTABLES (2001c): “A letter commenting on the recent Exposure Draft from the International Standards Board (ISB)– Statement of Independence Concepts – A Conceptual Framework for Auditor Independence”. <http://www.fee.be/issues/ethics.htm>

INDEPENDENCE STANDARDS BOARD (2000): “Exposure Draft of Conceptual Framework for Auditor Independence”. New York, november. <http://www.cpaindependence.org>

INSTITUTO DE AUDITORES-CENSORES JURADOS DE CUENTAS DE ESPAÑA (1997): “*Libro Blanco de la Auditoría de Cuentas en España*”. IACJCE, Madrid.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (2001a): “IFAC Code of Ethics for Professional Accountants”. New York. <http://www.ifac.org/Store/Details.tml?SID=9560085866929>

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (2001b): “Outsourcing: Proposed International Guideline on Information Technology”. New York. <http://www.ifac.org>

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (2001c): “Review of the Operations of the IFAC International Auditing Practices Committee”. <http://www.ifac.org>

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (2001d): “A Profession Transforming: From Accounting To Management”. <http://www.ifac.org>

LEY 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (1998): “Informe Olivencia: Comisión especial para el estudio de un Código ético de los Consejos de Administración de las sociedades”. Madrid. <http://www.cnmv.es/delfos/Tendencias/govsocot.htm>

SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION (2000): “Revision of the Commission’s Auditor Independence Requirements”. <http://www.sec.gov/rules/final/33-7919.htm>

SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION (2001): “Policy Statement: Establishment and Improvement of Standards Related to Auditor Independence”. <http://www.sec.gov/rules/policy/33-7993.htm>