

IASC	International Accounting Standards Committee
SFAC	Statement of Financial Accounting Concepts
SFAS	Statement of Financial Accounting Standards

## BIBLIOGRAFIA

- ASB (1992), *FRS n.º 3 – Reporting Financial Performance*, ASB, Londres, Outubro.
- ASB (2000), *FRED n.º 22 – Revision of FRS n.º 3 – Reporting Financial Performance*, ASB, Londres, Dezembro.
- CCE (2001), *Directiva 2001/65/CE do Parlamento Europeu e do Conselho de 27 de Setembro de 2001, que altera as Directivas 78/660/CEE e 86/635/CEE relativamente às regras de valorimetria aplicáveis às contas anuais e consolidadas de certas forma sociedades, bem como dos bancos e de outras instituições financeiras*, CCE, Bruxelas.
- CCE (2001), *Proposta de Regulamento do Parlamento Europeu e do Conselho Relativo à Aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade*, CCE, Bruxelas.
- Cearn, Kathryn, et al. (1999), *Reporting Financial Performance: A Proposed Approach*, FASB, Connecticut.
- CEE (1978), *Quarta Directiva do Conselho – Contas Anuais de Certas Formas de Sociedades*, Jornal Oficial das Comunidades Europeias L 193/1 de 18/07/83, pp. 119-135.
- CNC (1996), *DC n.º 18 – Objectivos das Demonstrações Financeiras e Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites*, CNC, Lisboa, Dezembro.
- CNC (1997), *DC n.º 20 – Demonstração dos Resultados por Funções*, CNC, Lisboa, Junho.
- FASB (1978), *SFAC n.º 1 – Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*, FASB, Connecticut, Novembro.
- FASB (1980), *SFAC n.º 3 – Elements of Financial Statements of Business Enterprises*, FASB, Connecticut, Dezembro.
- FASB (1984), *SFAC n.º 5 – Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*, FASB, Connecticut, Dezembro.
- FASB (1985), *SFAC n.º 6 – Elements of Financial Statements*, FASB, Connecticut, Dezembro.
- FASB (1997), *SFAS n.º 130 – Reporting Comprehensive Income*, FASB, Connecticut, Junho.
- FASB (2001), “Proposal for a New Agenda Project – Reporting Information about the Financial Performance of Business Enterprises Focusing on the Form and Content of Financial Statements”, www.fasb.org, December.
- IASC (1989), *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, IASC, Londres.
- IASC (1993), *IAS n.º 21 – The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates*, IASC, Londres.
- IASC (1993), *IAS n.º 8 – Net Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies*, IASC, Londres.
- IASC (1997), *IAS n.º 1 – Presentation of Financial Statements*, IASC, Londres.
- IASC (1998), *IAS n.º 16 – Property, Plant and Equipment*, IASC, Londres.
- IASC (1999), *G4+1 Position Paper: Reporting Financial Performance (A Discussion Paper Issued for Comment by the Staff of the IASB)*, IASC, Londres, August.
- IASC (2000), *IAS n.º 39 – Financial Instruments: Recognition and Measurement*, IASC, Londres.
- Johnson, L. Todd, Lennard, Andrew, et al. (1998), *Reporting Financial Performance: Current Developments and Future Directions*, FASB, Connecticut.
- Linsmeier, Thomas J., Gribble, John, Jennings, Ross G., Lang, Mark H., et al. (1997), “An Issues Paper on Comprehensive Income Accounting Horizons”, Sarasota, vol. 11, n.º 2, pp. 120-126.
- Lipe, Marlys Gascho (1998), “Discussion of Comprehensive Income Reporting and Analysts’ Valuation Judgments”, *Journal of Accounting Research*, Chicago, vol. 36, pp. 77-83.
- Luecke, Randall W., Meeting, David T. (1998), “How Companies Report Income”, *Journal of Accountancy*, Nova Iorque, May, vol. 185, pp. 45-52.
- Machado, José Rita Braz (1998), *Contabilidade Financeira da Perspectiva da Determinação dos Resultados*, Protocontas, Lisboa.
- Portugal, Ministério das Finanças (1989), *Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro – Plano Oficial de Contabilidade*, Diário da República Série n.º 268 – Suplemento, (e subsequentes revisões).
- Riahi-Belkaoui, Ahmed Riahi (2000), *Accounting Theory*, 4.ª edição, The Dryden Press, Londres.
- Strickland, S. G., Carter, C. P. (1997), “Reporting Comprehensive Income: Statement of Financial Accounting Standards n.º 130”, *National Public Accountant*, Washington, November, vol. 42, n.º 9, pp. 20-23.
- Wilson, Arlette C., Waters, Gary (1998), “Reporting Comprehensive Income”, *The National Public Accountant*, Washington, January-February, vol. 43, n.º 1, pp. 43-46.

## CF-21. LA PRESTACION DE SERVICIOS ADICIONALES POR PARTE DE LAS EMPRESAS DE AUDITORÍA: UN NUEVO NEGOCIO. ANÁLISIS DE LOS POSIBLES EFECTOS NEGATIVOS EN LA INDEPENDENCIA DEL AUDITOR

Aurora Virginia Pérez López (aurovir@hotmail.com)

María del Rosario López Gavira (lgrosa@us.es)

Universidad de Sevilla

Departamento de Contabilidad y Economía Financiera

## RESUMEN

En los últimos años estamos asistiendo a un fuerte incremento de la oferta de trabajos que realizan las empresas auditoras. Éstas han pasado de realizar auditorías exclusivamente, a ampliar su abanico de servicios ofertados: como por ejemplo consultoría y asesoría. En definitiva, en muchas ocasiones el objetivo perseguido por las mismas es ofrecer un servicio integral a sus clientes. A esto se une, además, la existencia de una preferencia por parte de las empresas usuarias a demandar estas tareas a los auditores.

Este trabajo pretende analizar dicha situación y, en concreto, intentar estudiar si el hecho de que los auditores oferten otros servicios a sus clientes, puede afectar a su necesaria cualidad de profesionales independientes. Finalmente, tomaremos una visión crítica ante el problema para intentar proponer algunas soluciones.

## PALABRAS CLAVE

Auditor, Auditoría, Servicios adicionales a la auditoría, Independencia del auditor.

## 1. INTRODUCCIÓN

En los últimos años hemos presenciado un importante incremento en los servicios que una empresa auditora puede prestar a sus clientes. La importancia de dicho incremento ha sido tan elevada, que incluso se escuchan opiniones como la de Lucio Torres, representante español en el IAPC (Comité de Normas Técnicas de Auditoría Internacionales), en la que afirma que dicho organismo se está planteando “cambiar el nombre de auditoría por el de assurance, mucho más amplio”.

La búsqueda de nuevos mercados por parte de dichas firmas ha levantado numerosas controversias referidas a si la prestación de estos servicios adicionales puede perjudicar la realización del trabajo del auditor en base a su Independencia, Integridad y Objetividad. Por este motivo, vamos a realizar un análisis de cómo dichos servicios pueden provocar situaciones inadecuadas en el trabajo realizado por las empresas auditoras. Asimismo, pretendemos llegar a establecer posibles soluciones intermedias al conflicto.

Para ello, comenzaremos definiendo de forma generalizada, cuáles son los servicios que ofrecen las auditoras, y en particular, los que ofrecen las cinco grandes.

Una vez aclarado los diferentes tipos de servicios que prestan las firmas de auditoría, procederemos a definir cuándo se considera que un auditor actúa en el ejercicio de sus funciones con independencia. En definitiva, consideramos primordial delimitar cuándo un auditor realiza su trabajo correctamente, ya que esto nos dará la clave sobre si la prestación de determinados servicios va en detrimento del desarrollo adecuado de la función auditora.

Por último, proponemos una serie de soluciones intermedias que podrían ayudar a compatibilizar la prestación de dichos servicios adicionales con la Independencia del auditor. En este momento, nos gustaría señalar que, ante esta situación polémica, pueden existir, y de hecho existen, entre los diferentes investigadores sobre el tema dos posturas. Unos autores tienen una posición totalmente liberal al respecto, piensan que, la prestación de este tipo de servicios adicionales, no tiene por qué ocasionar ningún tipo de problema de Independencia en el trabajo realizado por los auditores, salvo en los casos contemplados por la normativa. En cambio, existe una postura intermedia que defiende que ambas actividades pueden ser llevadas a cabo por las firmas de auditoría, pero con muchas matizaciones que veremos más adelante y sobre todo bajo un adecuado control en la realización de este tipo de servicios.



En los últimos años, hemos presenciado una eclosión de servicios ofertados por las empresas auditoras con independencia de los trabajos de auditoría tradicionales. Estos es debido a la existencia de factores como la creciente globalización de la economía y la progresiva divulgación de nuevas tecnologías.

Todo ello ha provocado, que la mayoría de las empresas auditoras centren sus ofertas en la prestación de servicios distintos a la auditoría tradicional. Debemos aclarar, que aunque la auditoría sigue siendo la principal fuente de ingresos, ésta es el área que menos ha aumentado en los últimos ejercicios. En este sentido, las firmas de auditoría prevén un fuerte estancamiento del mercado de auditoría en el ejercicio 2002, que esperan salvar a través de la consolidación de nuevos servicios relacionados con la consultoría especializada y el asesoramiento en auditoría interna (Fernández, 2002).

El enorme incremento de la competencia en el mercado de servicios de auditoría ha conducido a que las firmas que operan en él busquen nuevos nichos en dicho mercado. El hecho de que estas nuevas relaciones entre las empresas auditoras y sus clientes haya tenido éxito se debe a la motivación que han tenido ambas partes para demandar y ofrecer este tipo de servicios. Pasamos a continuación a analizar las razones que han motivado estas nuevas relaciones:

**\* Motivos de las empresas de auditoría para ofertar servicios adicionales:**

- Incremento de la competencia. Gran rivalidad entre las grandes empresas de auditoría.
- Búsqueda de economías de escala.
- Mejor conocimiento del cliente.
- Posibilidad de ofrecer a sus clientes un servicio integral.
- Captación de clientes potenciales o retención de clientes actuales.
- Estrategia de crecimiento. Pasar de ser una de las pequeñas a ser una de las grandes.

**\* Motivos de las empresas clientes para demandar servicios adicionales:**

- Insuficiencia de capacidades y recursos internos.
- Son servicios demasiado especializados que requieren personal muy cualificado.
- Percepción de la figura del auditor como el profesional más cualificado y adecuado para la realización de estos servicios.
- Existe una tendencia en el mercado ya iniciada por otras empresas desde hace algunos años. Se trataría de la estrategia de competencia de imitación de lo que otras hacen bien (Benchmarking).
- Posibilidad de tener acceso a los últimos avances tecnológicos sin realizar elevadas inversiones.

Una vez subrayada la importancia de los servicios adicionales a la auditoría, pasamos a describir las clases de servicios que puede desarrollar un profesional contable en base a los servicios que reconocen el American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) en sus normas profesionales:

- **Actuaciones como fedatario (Attestation Engagements):** En estos servicios el fedatario es contratado para emitir una comunicación escrita que contenga una conclusión sobre la fiabilidad de una declaración. Esta declaración tiene que ser escrita y la responsabilidad de su contenido es de otra persona diferente del fedatario.

- **Servicios de elaboración y revisión de estados financieros (Compilation and Review Services):** Entendido por:

\* **Servicios de elaboración de estados financieros:** Son los consistentes en presentar la información proporcionada por la gerencia de una entidad en forma de estados financieros, sin expresar ningún juicio sobre la fiabilidad de dichos estados.

\* **Servicios de revisión:** Consisten en la realización de preguntas y procedimientos de revisión analítica para obtener una base razonable que permita emitir un juicio, limitado a los procedimientos realizados, sobre la existencia, o no, de modificaciones significativas a los estados revisados de acuerdo con unos principios prefijados de valoración y presentación.

- **Consultoría (Consultations):** El objetivo es suministrar consejos sobre temas determinados en un periodo de tiempo breve.

- **Asesoría (Advisory services):** El objetivo del servicio es desarrollar hallazgos, conclusiones y recomendaciones para que el cliente tome sus decisiones.

\* **Servicios de implantación (Implementation services):** El objetivo del servicio es llevar a cabo una acción planificada.

\* **Servicios sobre transacciones (Transaction services):** El objetivo del servicio es desarrollar trabajos en relación a una transacción específica del cliente.

\* **Servicios sobre productos (Product services):** El objetivo es suministrar al cliente un producto y servicios profesionales de apoyo relacionados con su instalación, uso o mantenimiento.

- **Servicios de plantilla y otros servicios de apoyo (Staff and other support services):** El objetivo es suministrar el personal adecuado para realizar tareas específicas en el cliente.

A continuación, presentamos una relación detallada de los distintos servicios que ofrecen las “Cinco Grandes” en el ámbito español, obtenidos a través de la página WEB de cada una de ellas:

SERVICIOS	Ernst & Young
Auditoría y Asesoramiento	Análisis de los Sistemas y Procesos de Control, Auditoría de la Calidad, Auditoría Cuentas Anuales, Auditoría Interna, Auditoría Medioambiental, Gestión del Riesgo, Transaction Support, Prevención de Riesgos Laborales, Seguridad y Control de los Sistemas de Información y Servicios Actuariales.
Corporate Finance	Asesoramiento en Fusiones y Adquisiciones, Capital Markets, Valoraciones y Planes de Negocio, Privatizaciones y Servicios Complementarios.
Abogados	Competencia, Distribución, Transaction Support, E-Commerce, Expatriados, Financiero, Incentivos Empresariales, Inmobiliario, Internacional, Laboral, Medio Ambiente, Mercantil, Planificación Patrimonial, Procedimientos Administrativos, Procesal, Propiedad Industrial, Sanidad/Farmacia, Seguros, Telecomunicaciones, Tributación Indirecta y Tributario General.

SERVICIOS	Deloitte & Touche
Auditoría	Revisión de Estados Financieros, prestando, además, asesoramiento y asistencia continuada a los clientes en la mejora del control de operaciones. Servicios: Auditoría de Estados Financieros, Análisis de Información Financiera, Colaboración en la preparación de Información Financiera, Auditoría de Cumplimiento, Procedimientos Acordados/Revisión Limitada, Revisión de Control Interno, Adaptación de Principios Contables Nacionales a U.S. GAPP y Adaptación de Principios Contables Nacionales a I.A.S.
Estudio Jurídico y Fiscal	Servicios de asesoramiento jurídico y tributarios como Derecho Mercantil, Derecho Público, Derecho Laboral, Inmobiliario, Fiscalidad Internacional/Inversiones en el Exterior, Derecho Constitucional, Fusiones y Adquisiciones, Derecho Comunitario, Derecho Tributario y Nuevas Tecnologías y e-Business.
Corporate Finance	Servicios de asesoramiento financiero en todos los sectores: Compra/Venta de Empresas, Consultoría Estratégica, Corporate Recovery, Due Diligence, Estructuración Financiera, Estudios de Viabilidad, Fusión/Escisión de empresas, Gestión Inmobiliaria, Litigation Support, Private Equity, Project Finance, Shareholder Value Analysis, Valoración de Activos y Valoración de Empresas.
Management Solutions	Especializados en áreas como el Área de Operaciones, Business Technology y Turismo.
ERS (Enterprise Risk Services)	Determinar niveles aceptables de riesgo de negocio e implantar sistemas de control dentro de la compañía. Servicios: Auditoría Informática, Seguridad en e-Business (FireWall, Auditoría de Hits, ataques de Penetración, Certificados de identidad en e-Business (PKI) y Comercio Electrónico), Políticas de Seguridad, Planes de Contingencia y de Negocio, Protección de Datos, Auditorías de Licencias, Arquitectura de Redes, Integración de Ficheros, Estudios estadísticos, Seguridad de ERP'S y Due Diligence Tecnológica.
Human Capital	Especialización en la gestión integral de recursos humanos. Servicios: Búsqueda y Selección, Estudios de retribución, Sistemas de información para la gestión de recursos humanos, Evaluación, Desarrollo y Formación.



Auditoría y Asesoramiento Empresarial	Asesoramiento en gestión empresarial y financiera, en gestión estratégica del riesgo y en cambios legislativos y reglamentarios, mediante los servicios de Assurance, Global Risk Management Solutions y Transaction Advisory Services.
Management Consulting Services	Ofrece los profesionales y herramientas que ayudarán a un negocio alcanzar sus objetivos gracias a Strategic Change, Process Improvement, Technology Solutions y E-Business.
Corporate Finance	Prestación de asesoramiento financiero especializado en operaciones corporativas, prestando servicios de Business Recovery Services, Corporate Finance & Investment Banking, Dispute Analysis & Investigations, Project Finance & Privatization, Valuations and Strategy.
Human Resource Consulting	Asesoramiento en todas las áreas de la gestión de recursos humanos. Servicios: Procesos Estratégicos de Recursos Humanos, Procesos de Gestión de Recursos Humanos y Soportes y Tecnología.
Servicios Fiscales y Legales	Asesoramiento jurídico y fiscal mediante la Landwell Abogados y Asesores Fiscales y soluciones a problemas de empresas europeas que se encuentran desarrollando sus negocios en Latinoamérica mediante la Latin American Business Center.

<b>SERVICIOS</b>	<b>Arthur Andersen</b>
Auditoría	Incluye la emisión de informes de opinión con respecto a la fiabilidad de la información financiera y no financiera, a los controles y procesos de negocio, así como con respecto al cumplimiento de regulaciones en operaciones estratégicas.
Business Consulting	Mejorar el rendimiento de los clientes y crear cambios perdurables.
Corporate Finance	Crear, realizar y maximizar el valor de la empresa cliente.
e-Business	Transformación de negocio de la empresa cliente que exige el e-Business, área de estrategia, su interacción con usuarios, modelos de negocios y desarrollo de su actividad.
Human Capital	Ayudar al cliente a descubrir e incrementar el capital humano de su organización, aportando soluciones en áreas como la gestión de estrategias de personal y de recursos humanos, selección de personal, sistemas de incentivos, servicios actuariales, etc.
Outsourcing	Diseñar, implantar y poner en marcha ciertos procesos de contabilidad y finanzas.
Consultoría de Riesgos	Ayudar al cliente a entender y gestionar los riesgos de negocio que pueden influir en los rendimientos y resultados financieros, incluidos riesgos relacionados con los procesos de negocio, la tecnología, el cumplimiento de regulaciones, la contratación con el gobierno, el fraude y las actividades de comercio y tesorería.

<b>SERVICIOS</b>	<b>KPMG</b>
Auditoría	Auditoría de Cuentas Anuales, Auditoría de Gestión, Organización de divisiones de Auditoría Interna y Comités de Auditoría, Emisión de dictámenes de la fiabilidad de información financiera y no financiera, Revisión Interna y Análisis de los Sistemas de Control y Procesos de Negocio, y Cumplimiento de Regulaciones e Información utilizada en Operaciones Estratégicas.
Management Assurance Services	Servicios para ayudar a las empresas a transformar su función de auditoría interna. Servicios: CBRA (Evaluación de Riesgos), Revisiones Diagnóstico de Auditoría Interna, Evaluación de Sistemas de Control Interno, Análisis de Procesos, Outsourcing con KPMG, Co-outsourcing con KPMG y Buen gobierno de las Sociedades.
IRM (Riesgos de la Información)	Servicios integrados y específicos para la gestión de riesgos derivados del uso de Sistemas de Información como: Euro, Protección de Datos Personales (LOPD), Seguridad en Internet, Integración de Sistemas, Project Risk

	Management, Planes de Continuidad de Negocio, Certificación ISO 17799 y Auditoría de procesos y datos.
Seguridad y M. Ambiente	Servicios de Seguridad y Riesgos Laborales y de Medio Ambiente.
Calidad	Servicios y asesoría completa y global que van desde el diagnóstico de la situación de la empresa hasta la completa implantación del Modelo de Calidad desarrollado.
Seguros	Servicios especializados para el sector de seguros: Auditoría, Servicios fiscales y legales, Asesoramiento de naturaleza actuarial, Planes de pensiones, Asistencia en las transacciones corporativas, Mejora en los procesos organizativos y de gestión, Herramienta SOCK, Herramienta ABC y e-Business.

### 3. INDEPENDENCIA DEL AUDITOR

La auditoría puede definirse como un proceso lógico basado en la Evidencia dirigido a que una persona experta ajena a la empresa emita una opinión sobre la razonabilidad de las Cuentas Anuales, de acuerdo a los Principios y Normas de Contabilidad generalmente aceptados (Sierra y Orta, 1996).

Debido a su finalidad divulgativa y a su trascendencia social, ésta debe ser realizada por persona ajena a la entidad a auditar, y la opinión merecida del auditor debe ser emitida con imparcialidad. Por tanto, un auditor debe mantener una actitud mental independiente a la hora de realizar su trabajo.

La cualidad de "Independencia" ha sido identificada en las distintas regulaciones por la gran importancia de su vinculación al trabajo del auditor y su relación con la existencia de Integridad y Objetividad en su labor.

De esta manera, en la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, en su artículo octavo, se expresa la necesidad de que el auditor sea independiente en el ejercicio de su función de las empresas o entidades auditadas, y se enumeran una serie de incompatibilidades en relación al ejercicio de la función del auditor:

- Quienes ostenten cargos directivos o de administradores o sean empleados de dichas empresas o entidades.
- Los accionistas y socios de las empresas o entidades en las que posean una participación superior al 0.5 por 100 del nominal del capital social o que aquella represente más del 10 por 100 del patrimonio personal del accionista o socio.
- Las personas unidas por vínculos de consanguinidad o afinidad hasta el segundo grado, con los empresarios o con los directivos o administradores de las empresas o entidades.
- Quienes resulten incompatibles de acuerdo con lo establecido en otras disposiciones legales.

Queda pues reflejada la importancia de la existencia de dicha cualidad. Ahora bien, no encontramos en el texto de dicha Ley una definición del concepto, por ello, recurrimos al Reglamento que desarrolla dicha Ley y a las Normas Técnicas sobre Auditoría Financiera que si se pronuncian al respecto.

En concreto, el Reglamento establece en su artículo 36 lo siguiente: "Se entiende por independencia la ausencia de intereses o influencias que puedan menoscabar la objetividad del auditor". Además, en el mismo artículo especifica que: "Para apreciar la falta de independencia, se tomará en consideración, entre otras circunstancias, la realización para la Empresa o Entidad auditada en 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".

Encontramos, pues, en el Reglamento que desarrolla la Ley de Auditoría de Cuentas una referencia clara al conflicto entre la necesaria cualidad de Independencia de los Auditores y la realización de otros trabajos. Pero tenemos que señalar que lo que se establece en dicho texto resulta insuficiente para clarificar situaciones donde el auditor puede no estar actuando correctamente en el ejercicio de su profesión mediante la realización de estos servicios adicionales a lo que es la propia actividad de auditoría.



Por otro lado, la Norma Técnica referida a la Independencia, Integridad y Objetividad, establece: "El auditor de cuentas durante su actuación profesional mantendrá una posición de absoluta independencia, integridad y objetividad", definiendo cada término de la siguiente forma:

**Independencia:** supone una actitud mental que permite al auditor actuar con libertad respecto a su juicio profesional, para lo cual debe encontrarse libre de cualquier predisposición que limite su imparcialidad en la consideración objetiva de los hechos, así como en la formulación de sus conclusiones.

**Integridad:** debe entenderse como la rectitud intachable en el ejercicio profesional que le obliga, en el ejercicio de su profesión, a ser honesto y sincero en la realización de su trabajo y la emisión de su informe. En consecuencia, todas y cada una de las funciones que ha de realizar han de estar presididas por una honradez profesional irreprochable.

**Objetividad:** implica el mantenimiento de una actitud imparcial en todas las funciones del auditor. Para ello, deberá gozar de una total independencia en sus relaciones con el cliente. Debe ser justo y no permitir ningún tipo de influencia o prejuicio.

A continuación, la Norma 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.

La misma Norma se remite a la Ley de Auditoría de Cuentas para indicar las situaciones de incompatibilidad en el ejercicio de las funciones del auditor mencionadas anteriormente.

Tenemos que señalar, de nuevo, que simplemente definir dichos conceptos no nos va a ayudar a solucionar el problema, ya que existen situaciones en que la prestación de otros servicios y el cumplimiento de la labor del auditor con Independencia, Integridad y Objetividad no queda nada clara.

En este sentido, la citada Norma de Auditoría también se pronuncia al respecto estableciendo 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 estar alerta a situaciones en las que su identificación con el cliente o la gestión de los negocios de éste menoscaban su imagen de independencia, haciéndola incompatible con la labor del auditor de cuentas".

Lo establecido en dicha Norma, por una parte, no esclarece cuáles son esas situaciones que "menoscaban" la imagen de Independencia de auditor. Y por otra, en nuestra opinión cuando se redactó ésta, no se preveía el gran incremento que se iba a producir en el "Nuevo Negocio de las empresas de auditoría" y sus tremendas consecuencias en la labor independiente de los auditores.

Una vez que hemos analizado el concepto de Independencia pasamos a observar qué factores pueden provocar la falta de dicha cualidad. Siguiendo a Pereda J.M. y Alvarado M. (2000), "El actual sistema de relaciones económicas cliente-auditor fomenta un escepticismo inherente en la percepción de la independencia del auditor por los distintos grupos de interés debido a la interacción de distintos factores que pueden resultar parcialmente antagónicos con el objetivo de lograr la utilidad pública del servicio prestado y la defensa de los derechos de todas las partes implicadas. Estos son:

\* Los objetivos de auditor como unidad económica-privada en un mercado con alta presión competitiva. Aspecto éste muy conflictivo si partimos de la idea de que el bien general no es un bien negociable y, por tanto, no debe estar sujeto a las leyes del mercado.

\* La dependencia económica del auditor con la entidad auditada, la existencia de clientes dominantes y la prestación de servicios adicionales.

\* La dependencia del auditor sobre la dirección de la entidad auditada, dado que ella es la principal fuente de los recursos documentales y de información necesarios para el normal desarrollo de la auditoría, además sobre ella recae, en muchas ocasiones, la facultad real de nombrar y destituir a los auditores, negocia las minutas, selecciona los principios contables, realiza las estimaciones necesarias, prepara los estados financieros y de ella suele depender la decisión de contratar servicios adicionales, como de consultoría".

Se encuentra, por tanto, la prestación de servicios adicionales como una de las causas que puede provocar la falta de independencia en la relación auditor-cliente. Además, nos gustaría señalar que en los últimos años debido al

enorme incremento de la oferta de este tipo de servicios sus efectos negativos para la existencia de Independencia se han visto acusados.

En nuestra opinión hay que admitir que el auditor puede tener relaciones con cliente en las que, además, de auditar sus cuentas, realice este tipo de servicios adicionales y desempeñe adecuadamente su trabajo, pero otras veces no. Es aquí dónde debemos reflexionar y analizar cómo puede darse una solución a este tipo de situaciones conflictivas.

#### 4. POSIBLES SOLUCIONES.

Como hemos comentado con anterioridad, en la lectura de la literatura relativa al tema de este trabajo se pueden identificar dos posturas diferenciadas:

1. La primera es aquella que considera que el "Nuevo Negocio de las firmas de auditoría" no tiene por qué perjudicar el estado de Independencia del auditor. Muchos autores, afirman que la prestación de dichos servicios incluso puede provocar efectos positivos en la relación auditor-cliente. De esta forma, Arruñada, B. (1998) justifica como positivo la prestación de otros servicios, en base a sus efectos sobre los costes, la competencia y la calidad de la auditoría:

- Reducción de costes.
- Mayor competencia técnica y juicio profesional.
- No perjudica la competencia en auditoría.
- Favorece la competencia en los mercados de servicios.
- No perjudica la independencia.

2. La segunda postura propone soluciones de carácter intermedio. Éstas están basadas principalmente en matizaciones sobre qué trabajos pueden efectivamente realizar los auditores y subrayan la importancia de realizar un adecuado control sobre los mismos.

Dentro de esta línea de opinión se encuentran Pereda, J.M. y Alvarado, M. (1998) que realizan una clasificación de los servicios establecidos por la American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) en compatibles e incompatibles con la actividad auditora. Realizan también la diferenciación de si dichos servicios son prestados por un auditor individual o por un grupo de asesoría integral. De manera que, en el caso del auditor independiente concluyen que los servicios considerados incompatibles son:

- Elaboración de estados financieros.
- Servicios fiscales.
- Consultoría.
- Servicios de implantación, de transacciones y de productos.
- Servicios gerenciales y de plantilla.

Los servicios de asesoría los propone compatible bajo control en temas de contabilidad y control interno relacionado.

En el caso de grupos de asesoría integral las incompatibilidades guardan relación con los siguientes servicios:

- Servicios de protección fiscal.
- Servicios gerenciales y de plantilla.

Serán compatibles bajo control la elaboración de estados financieros, los servicios de asesoría fiscal, elaboración de impuestos, consultoría, asesoría y servicios de implantación, de transacciones y de productos.

Existen opiniones, entre ellas, la del presidente del Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de la Zona Centro, Mario Alonso, que establecen que la posible incompatibilidad entre abogados y auditores debería ceñirse únicamente a la situación que se produce cuando un auditor y un abogado de la misma firma trabajen juntos para un mismo cliente (Cuesta, 1999).

Asimismo, Alonso M. (1999) propugna una serie de medidas de salvaguarda de la independencia que también ofrecen una solución intermedia al conflicto. Estas son separación absoluta entre auditores y abogados,



participación de diferentes socios y equipos, comunicación de honorarios profesionales y consideración de agravante en la existencia de responsabilidad.

Encontramos también una postura más radical compartida por otros investigadores, en la que establecen como solución, el que no se le preste a un mismo cliente trabajos de auditoría y servicios adicionales conjuntamente. Esta idea, a nuestro juicio, podría ir en contra de la posibilidad que tiene un auditor, al prestar servicios adicionales, de un mejor conocimiento del cliente, aspecto que puede favorecer el ejercicio de la actividad auditora.

## 5. CONCLUSIONES

a) El mercado de servicios adicionales a la auditoría de cuentas tradicional ha crecido enormemente en los últimos tiempos. Las últimas tendencias indican que esto seguirá siendo así y que cada vez la cuota de mercado de las empresas auditoras estará formada en mayor proporción por este nuevo negocio. Además prevemos que la tendencia en lo sucesivo será continuar ofreciendo una mayor diversidad de servicios.

b) Como consecuencia de la gran eclosión de estos servicios adicionales, en los últimos tiempos se ha suscitado un gran debate sobre si estos pueden influir o no en la Independencia del auditor a la hora de realizar su trabajo. Existen autores que tienen una posición totalmente liberal al respecto, piensan que, la prestación de este tipo de servicios adicionales, no tiene por qué ocasionar ningún tipo de problema de Independencia en el trabajo realizado por los auditores, salvo en los casos contemplados por la normativa. En cambio, existe una postura intermedia que defiende que ambas actividades pueden ser llevadas a cabo por las firmas de auditoría, pero con muchas matizaciones y, sobre todo, bajo un adecuado control en la realización de este tipo de servicios.

c) El fenómeno relativo al "Nuevo Negocio de las firmas auditoras" no tiene retroceso, por lo que, la búsqueda de soluciones al conflicto que aparece en estas situaciones, debe ir orientada al establecimiento de soluciones intermedias. En nuestra opinión, la adopción de posturas radicales no será compatible con el escenario que se presenta en el futuro.

d) El análisis llevado a cabo ha supuesto una primera aproximación al estudio de la relación existente entre la prestación de servicios adicionales a la auditoría e independencia del auditor. La investigación sobre el tema estudiado se ampliará en nuevos trabajos, profundizando en la búsqueda de soluciones al conflicto.

## 6. BIBLIOGRAFÍA

- ALMELA, B. y GARCÍA, M.A. (1992), "La independencia del auditor", *Partida Doble*. nº 23, mayo, p. 4-12.
- ALONSO, M. (1999), "Abogados y auditores: ¿incompatibles?", *Expansión*, 24 de febrero, p. 62.
- ALONSO, M. (1999), "Abogados y auditores: ¿profesionales incompatibles?", *Partida Doble*, nº 100, mayo, p. 76-82.
- ANÓNIMO (1999), "Futuro dorado para la auditoría", *Expansión*, 10 de mayo, p. 2.
- ARRUÑANA, B. (1998), "El auditor y la prestación de otros servicios", *Partida Doble*, nº 87, marzo, p. 68-73.
- BARLAS, S. (2000), "Auditor independence rules", *Strategic Finance*, Vol. 81, Montvale.
- CUESTA, C. (1999), "El Instituto de Censores de Madrid pide que las auditoras publiquen los ingresos de asesoría legal", *Expansión*, 17 de febrero, p. 61.
- DE AGUSTIN, J.A. y GIRONELLA, E. (1997), "Otros trabajos que pueden analizar los auditores de cuentas", *Alta Dirección*, nº 196, noviembre-diciembre, p. 469-481.
- FERNÁNDEZ, M. (2002), "Las auditoras prevén un estancamiento del negocio tradicional en el año 2002", *Expansión*, 3 de enero.
- FRANCO, S. (1999), "La SEC mantendrá la prohibición de uniones de auditores y abogados", *Expansión*, 19 de mayo, p. 72.
- GARCÍA, M.A., RUIZ, E. y VICO, A. (1998), "Análisis de la estructura del mercado de servicios de auditoría en España", VI Premio de Investigación Contable "José María Fernández Pirla", Madrid.
- LEY 19/1988, de 12 de julio, de auditoría de cuentas (B.O.E. Nº. 169, de 15 de julio).
- MALLEY, M. (2000), "The war of independence", *Accountancy*, Vol. 126. London.
- MONTESINOS, V. (1991), "La auditoría en España", Ed. Col. Lección Oberta.
- Normas Técnicas de Auditoría publicadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

- 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.
- ROTHERY, B. y ROBERTSON, I., "Outsourcing", México, 1996.
- SIERRA, G.J. y ORTA, M. (1996), "Teoría de la auditoría financiera". Ed. McGraw-Hill. Madrid.
- STEVENS, M. (1986), "Las guerras de las empresas auditoras. Cómo luchan por la clientela, el dinero y la supervivencia", Ed. Planeta.
- WHITE R. y JAMES, B. (2000), "Manual del Outsourcing. Guía completa de externalización de actividades empresariales para ganar competitividad". Ed. Gestión 2000. Barcelona.
- R. D. 1636/1990, de 20 de diciembre por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla la Ley 19/1988, de 12 de julio, de auditoría de cuentas (B.O.E. Nº. 308, de 25 de diciembre).
- VERGES, E. (1998), "Servicios relacionados con la auditoría que no constituyen trabajo de auditoría de cuentas anuales a la luz de las normas internacionales de auditoría", *Revista Técnica. 3ª Epoca*, nº 13, p. 6-23.