

LAS ACTIVIDADES REALIZADAS POR LOS AUDITORES DENTRO DEL NUEVO MARCO NORMATIVO SOBRE AUDITORÍA EN ESPAÑA

José Ángel Pérez López
M^a del Rosario López Gavira

RESUMEN

Una de las medidas adoptadas, mediante la todavía reciente modificación de la regulación de la auditoría en nuestro país, fue la introducción de nuevas actividades incompatibles con la misma. Tal medida tuvo como objetivo paliar la polémica que, la realización de múltiples y variadas tareas por parte de los auditores, provoca sobre el cumplimiento de la cualidad de independencia. El presente trabajo analiza la oferta actual de servicios en las firmas de auditoría con el objetivo de obtener evidencia empírica suficiente sobre si las medidas adoptadas por nuestra regulación han supuesto una solución al conflicto por la provisión *conjunta*.

PALABRAS CLAVE

Servicios de auditoría, Servicios adicionales a la auditoría, Independencia del auditor

ABSTRACT

One of the measures adopted by the recent modification of auditing regulations in our country was the definition of new incompatibilities with auditing. The objective of this measure was to palliate the conflict that the provision of multiple and varied tasks on the part of the auditors causes to the fulfilment of the quality of independence. This paper analyses the current offer of services by audit companies with the objective of obtaining sufficient empirical evidence on whether the measures adopted by our regulation have presented a solution to the conflict caused by the joint provision.

KEY WORDS

Audit Services, Non-audit Services, Auditor Independence

1. INTRODUCCIÓN.

El abanico de servicios ofrecidos por los profesionales de la auditoría ha sufrido una tremenda evolución a lo largo de la existencia de las firmas. En sus orígenes, los auditores prestaban casi exclusivamente servicios de auditoría legal, sin embargo, la situación actual ha pasado a ser bien distinta.

Seguendo a Windmöller (2000) existen una serie de inductores que han provocado cambios en el mercado de servicios de auditoría, los cuales son:

1. Los cambios tecnológicos han permitido la instalación de, cada vez en mayor medida, sistemas complejos para la organización de los procesos de gestión en casi todo tipo de negocios. El ejemplo más claro de esta aceleración ha sido el uso general de Internet en muchos mercados. Internet ha permitido

- no fijar límites a las posibilidades de trabajo en red entre empresas y otras instituciones y el nacimiento de sistemas e interfaces para conectar negocios, negocios con clientes, y otras posibilidades similares.
2. En el terreno político se han observado cambios en el mercado como resultado de la desregulación de áreas clave, la privatización de importantes industrias en muchos países y, en Europa, el establecimiento de un espacio europeo único.
 3. Los cambios en las bases del sistema tributario y en la provisión de pensiones públicas están permitiendo interesantes desarrollos para el mercado de la auditoría.

La consecuencia del impacto de las alteraciones anteriores sobre el mundo de los negocios ha supuesto la apertura de múltiples y novedosas oportunidades. En algunos países se ha producido una revolución comercial a través del uso del comercio electrónico y mediante la adopción de nuevas estrategias de diversificación procedentes de otras compañías. No obstante, esas oportunidades han sido cubiertas con una feroz competencia en todos los sectores del mercado.

Además, la tendencia hacia las grandes y frecuentes fusiones ha provocado una internalización de los flujos de fondos y productos.

Actualmente, los niveles de facturación de las firmas auditoras están caracterizados por un incremento explosivo en la prestación de otros servicios y por un estancamiento del negocio tradicional de auditoría financiera (Firth, 1997; Jeppesen, 1998; Turner et al., 1999; Lawrence, 2003; entre otros). Este fenómeno cobra especial importancia cuando nos referimos a las grandes multinacionales. En este sentido, Zeff (1998) señaló que las grandes firmas están promoviendo agresivamente el desarrollo de la línea de servicios de consultoría, haciendo de la auditoría un servicio relativamente marginal.

Sobre esta cuestión es preciso matizar que, en los últimos años, la tendencia general de la regulación en la mayoría de los países ha estado orientada a la restricción de las tareas que pueden realizar los auditores. No obstante, como comprobaremos más adelante en este trabajo, todavía gran parte de la facturación de las firmas de auditoría proviene de la realización de otros servicios adicionales.

El presente estudio tiene como objetivo recopilar evidencia empírica sobre la composición actual del abanico de servicios ofrecidos por las firmas de auditoría después de las modificaciones introducidas mediante la reforma de la Ley de Auditoría²⁴⁴. En concreto, pretendemos realizar una reflexión sobre si las nuevas incompatibilidades introducidas por la legislación contribuyen a paliar el conflicto por la provisión conjunta de la auditoría junto con otros múltiples servicios.

2. LAS NUEVAS INCOMPATIBILIDADES EN LA LEY DE AUDITORÍA.

En la modificación de la Ley de Auditoría se han introducido los siguientes servicios y situaciones incompatibles con la auditoría:

1. La prestación a un cliente de auditoría de servicios de diseño y puesta en práctica de sistemas de tecnología de la información financiera, utilizados para generar los datos integrantes de los estados financieros de dicho cliente, salvo que el cliente asuma la responsabilidad del sistema global de control interno o el servicio se preste siguiendo las especificaciones establecidas por el cliente, el cual debe asumir también la responsabilidad del diseño, ejecución, evaluación y funcionamiento del sistema.

²⁴⁴ A través de la Ley de Medidas de Reforma del Sistema Financiero Español.

2. La prestación al cliente de auditoría de servicios de valoración que conduzcan a la evaluación de cantidades significativas en los estados financieros de dicho cliente, siempre que el trabajo de valoración conlleve un grado significativo de subjetividad.
3. La prestación de servicios de auditoría interna al cliente, salvo que el órgano de gestión de la empresa o entidad auditada sea responsable del sistema global de control interno, de la determinación del alcance, riesgo y frecuencia de los procedimientos de auditoría interna, de la consideración y ejecución de los resultados y recomendaciones proporcionados por la auditoría interna.
4. El mantenimiento de relaciones empresariales con el cliente de auditoría, a menos que la relación se ajuste a la actividad empresarial normal, y no sea significativa para el auditor de cuentas o persona con capacidad para influir en el resultado de la auditoría, ni para la entidad auditada.
5. La prestación de servicios de abogacía simultáneamente para el mismo cliente o para quienes lo hubiesen sido en los tres años precedentes, salvo que dichos servicios se presten por personas jurídicas distintas y con Consejos de Administración diferentes.
6. La participación en la contratación de altos directivos o personal clave para el cliente de auditoría, cuando se trate de entidades sujetas a supervisión pública o de entidades emisoras de valores admitidos a cotización en un mercado secundario oficial.
7. La prestación por el socio firmante del informe de servicios distintos del de auditoría a la entidad auditada.
8. La percepción de honorarios derivados de la prestación de servicios de auditoría y distintos del de auditoría a un solo cliente, siempre que éstos constituyan un porcentaje indebidamente elevado del total de los ingresos anuales del auditor de cuentas, considerando la media de los últimos cinco años.

Así, aunque se han incrementado las incompatibilidades con la auditoría respecto a la situación anterior, los auditores, dentro del nuevo marco legal, pueden seguir prestando múltiples servicios a sus clientes, puesto que no se prohíben todos y además se establecen múltiples excepciones a las incompatibilidades establecidas. No obstante, como señala Gutiérrez (2003), tendremos que permanecer atentos al desarrollo reglamentario y a la labor interpretativa de dicha ley.

Pasamos a continuación en el siguiente apartado a analizar la oferta actual de servicios en las firmas de auditoría después de la introducción de todas las incompatibilidades anteriores.

3. LA OFERTA DE SERVICIOS EN LAS FIRMAS DE AUDITORÍA.

Antes de analizar las diferentes tareas que, en la actualidad, realizan las empresas de auditoría queremos señalar que para nosotros es preciso distinguir a priori dos grandes bloques de servicios radicalmente distintos:

- *Los servicios de auditoría*

En este bloque se integran únicamente aquellos servicios que presta el profesional en su función como auditor. Así, de acuerdo con la definición adoptada por la International Federation of Accountants²⁴⁵ (IFAC), “La auditoría de cuentas es el examen independiente de los Estados Financieros o de cualquier otra información financiera de una entidad, tenga o no ánimo de lucro y al margen de su tamaño o forma jurídica, cuando tal examen se orienta a expresar una opinión al respecto”.

No obstante, a la definición anterior se le podrían añadir elementos objetivos que ayuden a delimitar el concepto de esta disciplina frente a otras: (Grajal y Gutiérrez, 1997)

²⁴⁵ COMISIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA (1996): “Libro Verde: función, posición y responsabilidad civil del auditor legal en la Unión Europea”

- Actividad consistente en la revisión y verificación de documentos contables.
 - Realizada mediante técnicas acordes con las normas de auditoría.
 - Realizada por un profesional cualificado e independiente.
 - Que tenga por objeto la emisión de un informe en el que conste su opinión profesional que pueda tener efectos sobre terceros.
- *Los servicios de no-auditoría.*

Numerosos autores (Mautz y Sharaf, 1961; Flint, 1988; Pany y Reckers, 1988; Power, 1997) definen los servicios adicionales a la auditoría como todos aquellos servicios que no son auditoría. Similar tratamiento realiza la Securities Exchange Commission (SEC) al definir en su WEB el concepto de servicio de auditoría, asumiendo que todo lo demás son servicios de no-auditoría (Abbott et al., 2001).

En este sentido, nos gustaría subrayar esta diferenciación ya que, como más adelante veremos, existen muchas firmas de auditoría que están aplicando lo que podríamos llamar una definición amplia de lo que constituyen los servicios de auditoría. Para nosotros, la actividad de auditoría es únicamente aquella encaminada a la revisión de las Cuentas Anuales de las compañías, siendo todo lo demás servicios adicionales. Aunque, sin lugar a dudas, hemos de reconocer que, en numerosas ocasiones, dichos servicios guardan una estrecha relación con la actividad de verificación.


Por otro lado, es preciso señalar que los servicios de no-auditoría están constituidos por una amplia gama de servicios, entre ellos: diseños de sistemas, servicios de consultoría y asesoría, servicios fiscales y legales, etc. En este sentido, siguiendo a Beattie y Fearnley (2004), dentro de la denominación “servicio de no-auditoría” se puede incluir cualquier servicio proporcionado por el auditor de forma adicional a la actividad de auditoría financiera. No obstante, tales servicios, en ocasiones, se identifican en la prensa académica o profesional con la Consultoría o el Asesoramiento a la Gestión, pero es preciso matizar, como más adelante comprobaremos, que los mismos están constituidos por muchos más tipos de servicios.

La anterior división del trabajo de los auditores puede parecer sencilla, pero sin embargo aporta un detalle primordial para nuestro estudio. Estamos de acuerdo con Jeppesen (1998), en que la diferencia fundamental entre los dos bloques de servicios anteriormente establecidos es la imprescindible independencia que se le exige al primer conjunto de ellos. En el caso de los servicios de no-auditoría, normalmente los consejos del auditor son para llevar a cabo decisiones empresariales, los cuales no están sujetos a la necesaria cualidad de independencia que sí requiere la actividad de verificación.

A continuación, y con el objetivo de obtener evidencia empírica suficiente sobre la situación del mercado de auditoría²⁴⁶, hemos analizado las diferentes tareas ofrecidas por los auditores a sus clientes en la actualidad (Cuadros 1-6). Para obtener una visión general de la situación hemos analizado los servicios prestados tanto por “Cuatro Grandes” empresas de auditoría, como por otras firmas de menor tamaño.

²⁴⁶ Toda la información sobre servicios ofrecidos ha sido obtenida a través de la página WEB de cada una de ellas.

Cuadro 1. Servicios ofrecidos por la firma Deloitte²⁴⁷.

TIPO DE SERVICIO	
Asesoramiento Corporativo	<p>Alpha Corporate presta los servicios de asesoramiento corporativo de la firma Deloitte en España. Su servicio de asesoramiento especializado se adapta a las necesidades de cada proyecto y cada empresa para los siguientes tipos de operaciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Fusiones & Adquisiciones (M&A): adquisiciones, desinversiones y fusiones. • Incorporación de socios financieros: análisis capital riesgo y financiación estructurada. • Otras operaciones empresariales: alianzas estratégicas y procesos de externalización.
Assurance & Advisory²⁴⁸	<p>El área de Assurance & Advisory presta un servicio integral a cada cliente. Deloitte en virtud de su independencia, calidad y rigor en la revisión de los estados financieros no sólo emite una opinión sobre las cuentas anuales sino que aporta valor añadido al servicio, utilizando sistemas de información únicos, desarrollados por nuestra propia firma para agilizar los procesos de auditoría.</p> <p>Entre los servicios que presta la auditora, además de la auditoría tradicional, se encuentran los siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Asesoramiento en Transacciones (TAS): servicios de valoración empresarial, Raising Finance, Due Diligence y Forensic. • Asesoramiento Financiero Permanente: sistemas de información y análisis sobre mercados financieros, gestión de riesgos financieros y optimización de la organización y gestión de tesorería y finanzas. • Enterprise Risk Services: servicios para mejorar el control, la eficiencia y la seguridad de los sistemas de información. • Normas Internacionales de Contabilidad: diagnóstico, preparación, conversión y mantenimiento.
Asesoramiento de Negocio	<p>Se ofrecen una amplia gama de servicios para asesorar a las empresas a generar más valor para su negocio y sus stakeholders.</p> <p>Existe un grupo de profesionales que está especializado en prestar asesoramiento en prácticamente todos los campos del negocio, compartiendo un objetivo común: ayudar a comprender las necesidades del negocio de sus clientes y ofrecer las mejores soluciones alcanzables.</p>
Business Process Outsourcing	<p>Deloitte pone a disposición de sus clientes un grupo de profesionales especializados, que tienen capacidad de:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ayudar a analizar, diseñar y ejecutar estrategias de externalización de procesos administrativos, financieros, contables y de gestión de recursos humanos. • Convertirse en aliado de las empresas que apuesten por una externalización de dichos procesos, asumiendo la total responsabilidad de operar y supervisar los mismos.


²⁴⁷ Consultado en la página WEB: <http://www.deloitte.es> (mayo, 2004)

²⁴⁸ Este grupo de actividades constituye un claro ejemplo de lo que anteriormente hemos denominado una definición amplia de servicio de auditoría.

CITIES IN COMPETITION

<p>Asesoramiento Jurídico y Tributario</p>	<p>El área de Asesoramiento Jurídico y Tributario de Deloitte cuenta con profesionales especialistas en identificar oportunidades que son clave para la rentabilidad de los proyectos empresariales.</p> <p>Los profesionales de Deloitte ayudan a sus clientes, además, a cumplir con sus obligaciones tributarias y a lograr el mayor beneficio, según la normativa local e internacional.</p> <p>Se pueden distinguir las siguientes áreas:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Áreas de servicio Jurídico: el área de Asesoramiento Jurídico ofrece a las empresas y organizaciones un asesoramiento legal específico para el desarrollo de sus actividades industriales, comerciales e institucionales. Además la red internacional de oficinas nos permite, además, coordinar o dirigir procedimientos que impliquen la intervención de distintas jurisdicciones nacionales. Dentro de esta área se incluyen: Derecho Contencioso, Derecho de las Nuevas Tecnologías y e-business, Derecho Europeo, Derecho Financiero y de Seguros, Derecho Inmobiliario y Urbanismo, Derecho Laboral, Derecho Laboral, Derecho Mercantil, Derecho Público y Fusiones y Adquisiciones. • Áreas de servicio Tributario: el área de Asesoramiento Tributario ofrece a las empresas y organizaciones un asesoramiento fiscal de carácter integral y permanente, en el desarrollo de sus actividades industriales, comerciales e institucionales. Dentro de esta área se incluye: Asesoramiento y Planificación Fiscal de Empresas, Fusiones y Adquisiciones, Impuestos indirectos, Impuestos Personales e International Assignment Services, Private Clients y Transfer Pricing.
---	---

Cuadro 2. Servicios ofrecidos por la firma PricewaterhouseCoopers²⁴⁹.


<p>TIPO DE SERVICIO</p>	
<p><i>Auditoría</i></p>	<p>El servicio de auditoría financiera de PwC está diseñado para ofrecer valor añadido al cliente y no se limita a emitir una opinión sobre las cuentas anuales de la empresa, proporciona además otros servicios:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ Assurance: auditoría estatutaria, evaluación de riesgos de negocio y diagnóstico económico financiero, revisión y asistencia en la preparación de presupuestos, actuación como expertos independientes, procedimientos concursales y peritajes contables, asesoramiento sobre políticas y sistemas de consolidación, auditorías operativas y asistencia en la preparación y revisión de información financiera. ◆ Transaction Services: se trata de un grupo de profesionales con amplia experiencia en compraventa de empresas, especializados en todas las facetas del análisis financiero, fiscal, etc. En función de que su cliente sea el comprador o el vendedor, sus objetivos son: <ol style="list-style-type: none"> 1. Minimizar el riesgo y maximizar las oportunidades. 2. Identificar las opciones estratégicas. 3. Colaborar en la transacción a través de: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Due Diligence de adquisición. ▪ Identificación y asesoramiento en la implantación de medidas que incrementen el valor del negocio, una vez realizada la transacción (servicios post-transacción). ▪ Diseño de la estructura fiscal y legal de la operación. ▪ Servicios estratégicos y desinversiones complejas. ▪ Otros instrumentos de colaboración: due diligence de Mercado y estratégico, due diligence de venta, etc.

²⁴⁹ Consultado en la página WEB: [http:// www.pwcglobal.com/es/](http://www.pwcglobal.com/es/) (mayo, 2004)

ACCOUNTING TRENDS


Consultoría de Negocio	La consultoría de negocio de PwC ofrece al mercado soluciones específicas que ayudan a los clientes en la gestión de su negocio. Las soluciones que se ofrecen abarcan distintos ámbitos de la gestión y todas ellas cuentan con especialistas organizados por competencias o perfiles profesionales y por sectores de mercado. Estas soluciones son las siguientes: seguridad y tecnología, mejora de procesos y gestión del cambio, diseño de controles y auditoría interna, gestión de aspectos regulatorios y gobierno corporativo, sostenibilidad (medioambiental, social y financiera), gestión del riesgo y creación de valor.
Corporate Finance	Esta división proporciona servicios de asesoramiento financiero, económico y estratégico especializado a compañías, instituciones financieras y gobiernos, a través de un abanico de servicios que permite ofrecer soluciones e ideas creativas que afectarán al futuro del negocio, así como en momentos críticos y en situaciones que requieren una rápida toma de decisiones. El trabajo llevado a cabo se define en cinco grandes áreas con soluciones específicas: Asesoramiento en Fusiones y Adquisiciones, Reestructuración Empresarial, Valoración y Estrategia, Infraestructuras, Gobiernos y “Utilities” y Apoyo en Litigios e Investigaciones.
Asesoramiento Fiscal y Legal	Landwell es el despacho de abogados de PwC. Ofrece una amplia gama de servicios en materia legal y fiscal con equipos de trabajo multidisciplinarios especializados en las distintas áreas del Derecho. Landwell forma parte de la red mundial de servicios legales y fiscales de PwC. Landwell Abogados y Asesores Fiscales ofrece los siguientes: <ul style="list-style-type: none"> • Asesoramiento Legal: derecho mercantil, derecho laboral, derecho procesal, derecho administrativo, derecho financiero, bancario y mercado de valores, derecho comunitario, derecho civil, derecho inmobiliario y de la construcción, propiedad intelectual e industrial y derecho de las tecnologías de la información, derecho deportivo, derecho marítimo, grandes patrimonios y empresa familiar, derecho aeronáutico, oil & mining y energía. • Asesoramiento Fiscal: imposición indirecta, imposición local y autonómica, procedimiento tributario y otros servicios. • Latin American Business Center: proporcionar soluciones a los problemas que las empresas europeas encuentran para el desarrollo de sus negocios en Latinoamérica.
Japan Business Development	PwC dispone de una red a nivel mundial de profesionales especializados en prestar servicios a las entidades japonesas.
Human Resource Services	Se trata de la división especializada en consultoría de Recursos Humanos y trabaja bajo la premisa de ayudar al cliente a crear valor, alineando sus recursos humanos y la estrategia del negocio. Presta soluciones de alta calidad técnica, adaptadas a cada necesidad concreta, y con una visión global de los problemas. Existen diez áreas de colaboración profesional: Eecutive Search & Selection, Consultoría de Formación, E-learning.es, Organizational effectiveness y Gestión del Cambio, Desarrollo y Gestión del Talento, Compensación Total Flexible, Previsión Social Complementaria, Plan de Compensación Flexible y soluciones Tecnológicas e-RH.
Gestión Integral de Empresas	El departamento de Company Administration Services (CAS) presta servicios de gestión integral de empresas. Mediante la subcontratación de las funciones administrativas, las compañías pueden centrar los recursos en la actividad principal de su negocio. Las principales áreas son: Administración Contable y Fiscal, Administración Laboral y de RRHH, System Users Report, Servicio de Traducción y Desarrollo y Acción Social (EDAS)

Cuadro 3. Servicios ofrecidos por la firma KPMG²⁵⁰.

TIPO DE SERVICIO	
<i>Auditoría y Asesoramiento</i>	<p>Las profesionales de KPMG están especializados fundamentalmente en las siguientes áreas:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Contabilidad y requerimientos de información en principios nacionales e internacionales. • Revisión, diseño y mejora de los procesos de negocio y sistemas de control. • Diseño y evaluación de los sistemas de control y gestión de la información de la información. • Desarrollo de procesos para gestión de los riesgos y de mercado, de crédito y operativos de las sociedades. <p>Los principales servicios que nos podemos encontrar son los siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Auditoría de Estados Financieros. • Management Assurance Services: CBRA (Evaluación de Riesgos), Revisión Diagnóstico de Auditoría Interna, Evaluación de Sistemas de Control Interno, Análisis de Procesos, Outsourcing con KPMG, Co-outsourcing con KPMG, Buen Gobierno de las Sociedades. • Riesgos de la Información (IRM): Protección de Datos Personales, Seguridad en Internet, Integración de Sistemas, Project Risk Management, Planes de Continuidad del Negocio. • Seguridad y Medio Ambiente: Seguridad Laboral, Medio Ambiente y Responsabilidad Social, Ética y Económica. • Calidad: Sistemas de Calidad conformes a la ISO 9001: 2000, Auditorías de Calidad, Modelos de Satisfacción y Fidelización de Clientes, Mejora continua, Modelo europeo de excelencia empresarial, Premios de Calidad. • Seguros: Auditorías, Servicios fiscales y legales, Asesoramiento de naturaleza actuarial, Planes de pensiones, Asistencia en las transacciones corporativas, Mejoras de los procesos organizativos y de gestión, Herramienta SOCK, Herramienta ABC, e-Business.
<i>KPMG Abogados: El Bufete.</i>	<p>En KPMG Abogados se prestan servicios especializados en todas las áreas del derecho de la empresa, en su vertiente fiscal (Tax Services): fiscalidad nacional e internacional, banca y servicios financieros, precios de transferencia, IVA, aduanas e impuestos indirectos, empresa familiar y grandes patrimonio, fusiones y adquisiciones, Due Diligence, e-Tax y compliance; y legal (Legal Services): mercantil, laboral, procesal, concursal, administrativo, medioambiental, de la propiedad industrial e intelectual, del mercado de valores y de las telecomunicaciones.</p>
<i>FAS (Financial Advisory Services)</i>	<p>KPMG ofrece un enfoque especializado e integrado en un mercado que demanda servicios profesionales cada vez más específicos en todo lo relativo al asesoramiento en operaciones de compra-venta de empresas, análisis y reestructuración de negocios, etc.</p>
<i>Corporate Finance</i>	<p>Dentro de esta área se ofrecen los siguientes servicios: Adquisiciones y ventas, Valoraciones, Project Finance y Análisis de Viabilidad, Salidas a Bolsa y Emisiones de títulos, Servicios de Privatización.</p>
<i>Corporate Recovery</i>	<p>KPMG pone a disposición de sus clientes el conocimiento específico y la experiencia de sus profesionales para ayudar a las empresas a alcanzar los objetivos marcados. Los principales servicios ofrecidos son los siguientes: Reestructuraciones, Servicios de insolvencia, Servicios para entidades financieras, Recuperación de créditos, Reestructuraciones de deuda.</p>
<i>Transaction Services</i>	<p>En este caso se trata de asesorar al cliente en operaciones de fusión y/o adquisición, poniendo especial atención en la creación de valor para sus accionistas e identificando con la mayor antelación posible, los riesgos y oportunidades de la transacción. Los principales servicios ofrecidos son los siguientes: Pre-deal Evaluation, Vendor Initiated Due Diligence, Asesoramiento al vendedor, Stock Exchange Reporting, Contract Assistance.</p>
<i>Forensic</i>	<p>Los profesionales de KPMG Forensic ofrecen servicios de prevención e investigación de fraudes y de asistencia como expertos independientes en conflictos judiciales y extrajudiciales. Los principales servicios son: resolución de situaciones de conflicto, eBusiness y Blanqueo de Capitales.</p>

²⁵⁰ Consultado en la página WEB: <http://www.kpmg.es> (mayo, 2004)

Cuadro 4. Servicios ofrecidos por la firma Ernst & Young²⁵¹.

TIPO DE SERVICIO	
<i>Assurance and Advisory Business Services - AABS</i>	<p>Las auditorías que realizan los profesionales de Ernst & Young se caracterizan porque profundizan en los procesos de negocio y en el reflejo contable de la situación financiera y patrimonial y de los resultados de las operaciones, dando prioridad al fondo sobre la forma de las transacciones.</p> <p>Dentro de esta área se incluyen los siguientes servicios: Assurance, Business Risk Services, Technology & Security Risk Services, Transaction Support, Risk Management Practice, Entrepreneurial Services, Sector Público, Outsourcing.</p>
<i>Ernst & Young Abogados</i>	<p>Ernst & Young Abogados ofrece un amplio abanico de servicios de asesoramiento fiscal y legal caracterizados por una atención personalizada y una adaptabilidad de su estructura a las demandas de sus clientes, en España y en el resto del mundo.</p> <p>Los servicios ofrecidos comprenden las siguientes materias:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ámbito legal: Mercantil (Derecho Societario, Contratación nacional e internacional, Fusiones y Adquisiciones). Derecho Público (Administrativo y Urbanismo, Financiero, Seguros y CNMV, Salud y Medio Ambiente), Laboral (Negociación colectiva, Asesoramiento laboral internacional, Contenciosa laboral), Procesal (Concursal: Suspensiones de Pago y Quiebras, Fraude: Seguridad Corporativa) • Ámbito fiscal: Tributación de Empresa (Asesoramiento en todos los ámbitos de la fiscalidad empresarial, Planificación fiscal de empresas y grupos de sociedades, Gestión tributaria, Procedimientos Tributarios), Tributación indirecta (IVA e Impuestos Indirectos, Comercio Exterior), Tributación Internacional (Planificación fiscal internacional, Precios de transferencia y operaciones financieros, desks en el extranjero), Planificación Patrimonial (Reestructuraciones patrimoniales de empresas familiares, Transmisiones intergeneracionales), Expatriados (Asesoramiento fiscal y gestión de declaraciones, en materia de seguridad social, y en RRHH).
<i>Corporate Finance</i>	<p>Este departamento ofrece servicios de asesoramiento financiero estratégico a las empresas o instituciones siempre con la máxima preocupación por la calidad y eficacia.</p> <p>Actualmente se ofrecen las siguientes líneas de servicios:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Asesoramiento en fusiones y adquisiciones: servicios de asesoramiento relacionados con fusiones, adquisiciones, ventas, desinversiones, joint-ventures, entrada de socio financiero y cualquier otro tipo de alianza de empresas cotizadas y no cotizadas: análisis y valoraciones, redacción del cuaderno de venta, selección y toma de contacto con empresas objetivo, asistencia en las negociaciones, asesoramiento en cuanto a la estructura de transacción y acuerdo de compra-venta. • Capital Markets: son servicios de asesoramiento para la búsqueda de fondos o la reestructuración financiera de la empresa que incluyen: estructuración y obtención de financiación corporativa, diseño y organización de reestructuración financiera, elaboración y revisión de modelos financieros. • Valoraciones y planes de negocio: valoraciones de empresas, paquetes accionariales y fondos de comercio, fairness opinions, informes de expertos independiente, elaboración y revisión de planes de negocio. • Privatizaciones: se trata de servicios dirigidos a la entidad pública o a los concursantes en los procesos de privatizaciones que cubren todo el proceso: asesoramiento estratégico y valoración, ayuda en la organización de un consorcio: selección de los miembros, negociaciones, etc., gestión del proceso, asesoramiento en las negociaciones y los acuerdos finales. • Servicios complementarios: E&Y Corporate permite disponer del abanico completo de los servicios necesarios en una transacción y facilita una buena coordinación de los mismos: Due Diligence y Asesoramiento legal y fiscal.

²⁵¹ Consultado en la página WEB: <http://www.ey.com/global/content.nsf/Spain/Home> (mayo, 2004)

Cuadro 5. Servicios ofrecidos por la firma RSM Audihispana²⁵².


TIPO DE SERVICIO	RSM Audihispana
<i>AH Auditores</i>	<p>Su objetivo es realizar auditorías que aporten la máxima fiabilidad razonable sobre los sistemas contables y financieros y, por lo tanto, la más elevada credibilidad interna y externa sobre los resultados de la gestión empresarial. Los pilares fundamentales sobre los que se fundamenta son: la metodología, la independencia, la objetividad, la confidencialidad, la integridad y la confianza.</p> <p>Dentro de esta área se incluyen los siguientes servicios: Auditoría, Consolidación, Asesoría Contable, Actuaciones en el ámbito judicial, Formación, Planes estratégicos y de viabilidad, Valoración de empresas y marcas y Due diligence.</p>

Cuadro 6. Servicios ofrecidos por la firma BDO²⁵³.

TIPO DE SERVICIO	RSM Audihispana (continuación)
<i>AH Corporate Finance</i>	<p>Esta división se dedica a la prestación de asesoramiento especializado a empresas, instituciones e inversores, en torno a decisiones estratégicas y a sus implicaciones financieras. Su actividad se desarrolla alrededor de las decisiones empresariales e institucionales relacionadas con la toma de decisiones de inversión, desinversión y financiación teniendo en cuenta como referencia, en la mayoría de ocasiones, la optimización del valor del accionista.</p> <p>Dentro de esta área se incluyen los siguientes servicios: Fusiones y adquisiciones, Estructuración y búsqueda de capital y financiación, Reestructuración emp-financiera, Inicio Corporate.</p>
<i>AH Abogados y Asesores</i>	<p>En este caso se prestan servicios en tres áreas diferenciadas:</p> <p>Mercantil: su objetivo es la prestación del asesoramiento jurídico societario, contractual, litigioso y de nuevas tecnologías.</p> <p>Fiscal: su objetivo es ofrecer a sus clientes un servicios global de planificación fiscal, basándose en el asesoramiento individualizado y adaptado a las necesidades más específicas de cada cliente.</p> <p>Laboral: basa su actuación en criterios de rigor y de utilidad en la prestación de sus servicios, en perfecta coordinación con el departamento de Recursos Humanos.</p>
<i>AH Business Consulting</i>	<p>Los principales servicios ofrecidos en esta área son los siguientes:</p> <p>Estrategia: Planes estratégicos, Diseño e implementación de Cuadros de Mandos de Indicadores, Gestión del cambio cultural.</p> <p>Organización: Diseño organizativo y reorganización de empresas, Gestión de procesos y dirección por procesos, Análisis y mejora de procesos.</p> <p>Gestión de la calidad: Medición y mejora de la Satisfacción de los clientes, Evaluación y mejora de la calidad del servicio prestado, Mejora de la gestión, Sistemas integrados, etc.</p> <p>Marketing: Desarrollo e implantación de la estrategia Customer Relationship Management (CRM), Fidelización de Clientes, Medición y Mejora de la Fidelidad de los clientes y Marketing Relacional, Planes de Marketing, Investigaciones de Mercado.</p> <p>Gestión de personas: Medición y mejora de la satisfacción de las personas, Gestión de RH, Gestión de competencias, Gestión de conocimiento.</p> <p>Formación: Diseño a medida e impartición de cursos “in company” sobre los temas anteriores.</p>

²⁵² Consultado en la página WEB: <http://www.audihispana.com> (mayo, 2004)

²⁵³ Consultado en la página WEB: <http://www.bdo.es> (mayo, 2004)

TIPO DE SERVICIO	
BDO Audiberia Auditores	<p>En esta área se diferencian dos tipos de servicios:</p> <p>Auditoría: auditoría de CCAA, Auditoría especial de adquisición de empresas o negocios, Revisión, Evaluación e Implantación de Sistemas de Control Interno Eficaces, Auditoría de Gestión, Implantación de Departamentos de Auditoría Interna, Diseño de Comités de Auditoría, Auditoría Constructiva para PYMES, Auditoría del Sector Público: Financiera, Operativa y de Regularidad, Auditoría de Prevención de Riesgos Laborales.</p> <p>Consultoría: Proceso de adaptación al EURO, Consultoría Estratégica, Sector Turístico y Hotelero, Consultoría Estratégica de Instituciones Financieras, Ingeniería y Proyectos Medioambientales, Gestión y Optimización de Redes Logísticas, Medición y Evaluación de la Dirección, Consultoría Financiera, Técnicas Avanzadas de Negocios, Tecnología de la información.</p>
BDO Audiberia Estudio Jurídico y Tributario	<p>Asesoramiento y Planificación Fiscal: Asesoramiento Tributario, Planificación Fiscal, Asesoramiento y asistencia en inspecciones, Evaluación y diseño de una política fiscal de las remuneraciones de directivos, Auditoría de la situación fiscal, Estudios y evaluación de contingencias fiscales, Análisis, interpretación y apoyo para la defensa de criterios mantenidos por la administración tributaria, Asesoramiento en la preparación de declaraciones tributarias.</p> <p>Asesoramiento Mercantil y Legal: Planificación jurídica de operaciones, Asesoramiento legal en derecho mercantil, laboral y fro., Asesoramiento en derecho de la empresa internacional y en derecho comunitario, Suspensiones de pago y quiebra, Asesoramiento e información sobre subvenciones y otras ayudas estatales, Asesoramiento Laboral.</p> <p>Servicios integrales de gestión y apoyo a PYMES: Externalización, Diseño e implantación de sistemas de control de tesorería, Asistencia en inspecciones tributarias y laborales, Asesoramiento en las relaciones bancarias, Grupo de trabajo multidisciplinar y especializado en el asesoramiento y gestión de PYMES.</p> <p>Finanzas corporativas: Salida de empresas a Bolsa, Valoración de sociedades, Estudios de viabilidad, Planes estratégicos, Diseño de operaciones especiales, Preparación de cuadernos de ventas, Búsqueda de socios, Asistencia y apoyo en negociaciones.</p> <p>Recursos Humanos: Búsqueda y selección de personal, Organización de los recursos humanos, Formación.</p>

Para tener una visión global de los diferentes servicios ofrecidos, proponemos a continuación una clasificación general extraída del conjunto de servicios que prestan las firmas de auditoría analizadas anteriormente. Así, aunque bajo diferentes denominaciones, se observan las siguientes cuatro categorías de servicios.

♦ **Servicios de Auditoría y Asesoramiento:** Se integran dentro de este bloque todas aquellas funciones relativas a la actividad tradicional de verificación de Cuentas Anuales, además de todo un conjunto de servicios de asesoramiento financiero.

Es preciso destacar que, cómo puede observarse en las tablas presentadas anteriormente, todas las firmas aplican una definición amplia de su área de servicios de auditoría, incorporando bajo esta rúbrica otras muchas actividades (asesoramiento en transacciones, mejora de los sistemas de información, aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad, Revisión del Control Interno, Planes estratégicos y de viabilidad, entre otros muchos servicios).

Además, también queremos llamar la atención sobre la siguiente cuestión. Las firmas de auditoría, cuando describen en que consiste la prestación de estos servicios, no hacen apenas hincapié en la importancia de la realización de la actividad de auditoría por profesionales independientes. Por ello, queremos destacar las enormes consecuencias que tal comportamiento puede tener en la vertiente aparente de la cualidad de independencia de los auditores.

♦ **Servicios de Asesoramiento Legal y Fiscal:** Se incluyen dentro de estos servicios todos aquellos encaminados a asesorar a los clientes en materia legal y fiscal, abarcando todas las áreas del derecho: Mercantil, Laboral, Procesal, Administrativo, Financiero, Fiscal, etc.

♦ **Servicios de Consultoría de Negocio.** Comprende el suministro de ayuda a los clientes para el logro de sus objetivos estratégicos a través de la mejora en la toma de decisiones, fundamentalmente ayudando a las compañías a generar más valor para su negocio y para sus stakeholders.

♦ **Servicios de Corporate Finance.** Se trata de ofrecer asesoramiento financiero y estratégico a las empresas o instituciones para la realización o no de determinadas operaciones (adquisiciones y ventas, valoraciones, salidas a Bolsa y emisión de títulos, etc.)

De forma más específica, existen otras categorías de servicios que son ofrecido sólo por algunas de las firmas de auditoría que hemos analizado:

♦ **Servicios de Externalización (Outsourcing) de los Procesos de Negocio:** Su objetivo es ayudar a analizar, diseñar y ejecutar estrategias de externalización de procesos administrativos, financieros, contables y de gestión de recursos humanos.

♦ **Servicios de Desarrollos de Negocios en Japón:** En este caso se trata de servicios prestados por profesionales especializados a entidades japonesas en todo el mundo.

♦ **Servicios de Gestión de Recursos Humanos:** Estos servicios persiguen ayudar al cliente a crear valor, alineando sus recursos humanos y la estrategia del negocio. Las principales áreas son: búsqueda y selección de ejecutivos, consultoría de formación, e-learning, gestión del cambio, etc.

♦ **Servicios de Gestión Integral de Empresas:** En este caso las firmas prestan servicios integrales a las empresas mediante la subcontratación de las funciones administrativas. De esta forma, las compañías pueden centrar sus esfuerzos y recursos en la actividad principal de su negocio.

♦ **Servicios de Forensic:** Se trata de ofrecer servicios de prevención e investigación de fraudes y de asistencia como expertos independientes en conflictos judiciales y extrajudiciales. Las áreas principales son: resolución de situaciones de conflicto, eBusiness y blanqueo de capitales.

4. CONCLUSIONES.

Hemos comprobado a lo largo de este trabajo la amplia variedad de trabajos que todavía ofertan los auditores en el desempeño de su profesión. Todos estos nuevos servicios aportan a las firmas auditoras numerosas ventajas en términos de ingresos y beneficios.

El análisis empírico realizado ha puesto de manifiesto que, prácticamente, no existe diferencia entre los servicios prestados por las cuatro grandes firmas de auditoría y las firmas de menor tamaño que hemos seleccionado del panorama nacional. Este hecho pone en entredicho el argumento, a veces esgrimido por la literatura de investigación, de que son las grandes firmas de auditoría las que prestan mayoritariamente otros servicios a sus clientes. Por el contrario, parece que el recurso a otras líneas de negocio está también extendido en otras firmas de menor tamaño.

Por otro lado, si comparamos las actividades llevadas a cabo por las empresas de auditoría con las exigencias establecidas por la legislación debemos manifestar que, aunque continúan realizando numerosos servicios adicionales a la auditoría, todas estas tareas se enmarcan dentro de la legalidad. En definitiva, queremos subrayar que la nueva normativa permite a las firmas todavía realizar numerosos servicios adicionales que no se consideran incompatibles. Adicionalmente, a nuestro entender los servicios prohibidos presentan numerosas excepciones, a las que las firmas de auditoría pueden acogerse fácilmente.

Por tanto, ante esta situación es inevitable preguntarse si la modificación en la legislación ha contribuido realmente a paliar la polémica por la provisión conjunta. Desde nuestro punto de vista todavía siguen produciéndose las siguientes cuestiones problemáticas:

- Existen todavía muchos tipos de servicios (por ejemplo, asesoría, consultoría, etc.) que las firmas de auditoría pueden seguir realizando porque la legislación no los considera incompatibles con la auditoría.
- Existen muchas excepciones a los servicios declarados incompatibles (por ejemplo, servicios de auditoría interna, asesoramiento en recursos humanos, etc.), a las que las firmas de auditoría pueden acogerse con relativa facilidad.
- Independientemente de la naturaleza del servicio prestado y de su posible perjuicio a la independencia del auditor, los honorarios recibidos por las tareas complementarias se engruesan en la misma medida en ambos casos. Por tanto, el problema de la dependencia económica es igual de grave para todo tipo de servicio adicional ofrecido por la firma.

Por último, nos gustaría llamar la atención sobre dos comportamientos que llevan a cabo asiduamente las firmas y que, desde nuestro punto de vista, pueden provocar disfunciones dentro del mercado de auditoría:

- Por un lado, como ha podido comprobarse a lo largo del artículo, es frecuente que las auditoras presenten a la auditoría como una actividad integral dentro un paquete de otros múltiples servicios. En nuestra opinión, aunque se realicen múltiples tareas, dentro de ellas se deberían distinguir dos radicalmente diferentes: la auditoría y el resto de servicios. En definitiva, creemos que las empresas de auditorías deben evitar “vender” como auditoría, lo que realmente se trata de un servicio adicional a la misma.
- Por otro lado, creemos que debería evitarse la práctica común entre las firmas de prestar servicios jurídicos y otros a través de filiales o empresas del grupo. Con esta medida, las firmas tratan de transmitir una imagen de separación de ambos negocios, pero, en definitiva, el personal y los ingresos de los mismos pertenecen al mismo grupo de empresas. Aunque reconocemos que esta medida puede beneficiar en cierta medida a la independencia de los profesionales de la auditoría en su vertiente aparente, debemos insistir en la importancia de potenciar la vertiente real de la misma.

No obstante, para finalizar queremos manifestar que mantenemos la esperanza de que el futuro desarrollo reglamentario de la Ley de Auditoría contribuya de alguna forma a mejorar la situación existente. Además, creemos que en futuros trabajos se debería profundizar en este tema con el objeto de determinar cuál podría ser la regulación más eficaz de las tareas que pueden llevar a cabo los auditores.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- 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*, University of Memphis, september. Consultado en la página WEB: <http://papers.ssrn.com> (enero, 2003). Publicado en 2003 en *Contemporary Accounting Research*, vol. 20, nº 2, summer, p. 215-234.
- BEATTIE, V. y FEARNLEY, S. (2004): “Auditor Independence and Non-Audit Services: A Literature Review”. *Working Paper*, Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW). Consultado en la página WEB: <http://www.icaew.co.uk> (agosto, 2004).
- 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.
- FIRTH, M. (1997): “The provision of nonaudit services by accounting firms to their audit clients”. *Contemporary Accounting Research*, summer, vol. 14, p. 1-21.

CITIES IN COMPETITION

- FLINT, D. (1988): “*Philosophy and Principles of Auditing*”. London: Macmillan, en Jeppesen (1998).
- GRAJAL, P. y GUTIÉRREZ, C. (1997): “El libro verde: el auditor en el Mercado Único”. *Partida Doble*, nº 80, julio-agosto, p. 58-71.
- GUTIÉRREZ, C. (2003): “La nueva Ley de Auditoría tras su reforma: Análisis de sus modificaciones e implicaciones de las mismas”. *Partida Doble*, nº 142, marzo, p. 32-41.
- JEPPESEN, K. K. (1998): “Reinventing auditing, redefining consulting and independence”. *The European Accounting Review*, vol. 7:3, p. 517-539.
- LAWRENCE, S. (2003): “Conflict of Interest”. *Red Herring*, issue 121, january, p. 23.
- MAUTZ, R. y SHARAF, H. (1961): “*The philosophy of Auditing*”. Monograph nº 6, Evanston, IL: American Accounting Association.
- 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.
- POWER, M. (1997): “*The Audit Society: Rituals of Verifications*”. Oxford: Oxford University Press, en Jeppesen (1998).
- TURNER, L., ALDHIZER, G. y SHANK, M. (1999): “Client perceptions of MAS quality as measured by a marketing-based service quality model”. *Accounting Horizons*, Sarasota, march, vol. 13, p. 17-36.
- 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.