Los verdaderos efectos de la realización de múltiples servicios por parte de las firmas de auditoría

José Ángel Pérez López
Ma. del Rosario López Gavira
Investigadores de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de Sevilla

Resumen

El objetivo de este 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. Para ello, después de una profunda revisión bibliográfica sobre la cuestión, hemos puesto en una balanza tanto los efectos positivos como los negativos que pueden derivarse de dicha situación.

***Palabras claves*: auditoría, independencia del auditor, servicios adicionales a la auditoría, calidad de la auditoría**

1. Introducción

En la actualidad, la prestación de múltiples y variados servicios que los auditores ofrecen a sus clientes constituye, entre otros, un aspecto muy polémico que se está manifestando permanentemente a la profesión auditora.

Debido a las importantes repercusiones que la provisión de otros servicios puede tener en la cualidad de independencia (real y/o aparente) de los auditores, el objetivo que nos planteamos en este trabajo es estudiar con profundidad, desde una perspectiva teórica, cuáles son los verdaderos efectos que dicha problemática puede provocar.

Para llevar a cabo nuestro objetivo, hemos realizado un profundo análisis de la bibliografía sobre el tema, tanto en lo referente a la normativa existente como a diferentes trabajos de investigadores que manifiestan su opinión sobre los efectos de la realización de múltiples servicios por parte de los profesionales de la auditoría.

La provisión conjunta de auditoría junto con otros múltiples servicios provoca entre los reguladores,

la profesión y los investigadores sobre el tema opiniones diversas y sobre todo contradictorias.

Según la opinión de algunos autores (Bartlett, 1993; Canning y Gwilliam, 1999), de entre todos los factores identificados en la bibliografía que podrían suponer amenazas para la independencia del auditor, la provisión de servicios adicionales de auditoría a clientes ha sido el asunto que mayor debate ha suscitado. Pero en los textos de investigación no sólo se señalan efectos negativos; la prestación conjunta de servicios de auditoría y otros trabajos por parte de los auditores también tienen como resultado consecuencias positivas. Por ello, hemos dividido el análisis efectuado sobre el conjunto de estas consecuencias en dos grandes bloques: por un lado, los distintos efectos positivos y, por el otro, las diferentes consecuencias negativas que también pueden provocar.

2. Efectos positivos de la prestación conjunta

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, que prestan 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), Gigler y Penno (1995), Firth (1997), Arruñada (1998a, 1998b, 1999a, 1999b, 2000), Canning y Gwilliam (1999), Hatherly (1999), Richard y Vanstraelen (1999), Windmöller (2000), Malley (2000), Melancon (2000), Houghton e Ikin (2001), Maines (2001), Abbott *et al.* (2001), Scott *et al.* (2002).

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

Los argumentos proporcionados en la bibliografía 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 Incrementa los conocimientos sobre el cliente

La utilización de información adicional a la contable es el punto clave de la actividad de auditoría financiera, por lo que debe exigirse que el auditor sea una persona experimentada en trabajos de auditoría; 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 muy cualificado, no sólo en el campo de la contabilidad y auditoría, sino en muchas otras áreas relacionadas con el funcionamiento y administración 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.

Así, 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 redunda en una mayor calidad y que puede implicar la reducción de costos al disminuir la extensión del proceso de auditoría (Herrador, 2001).

En este mismo sentido se manifiesta Lizcano (1999), quien establece que en el actual contexto de las operaciones relacionadas con los negocios y las empresas es 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 actualmente los sistemas socioeconómicos y productivos, los mercados —y la realidad en su conjunto— son cada vez más complejos; asimismo, 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 multidisciplinares debido a las operaciones, negocios y empresas con los que están involucrados. De esta forma, diferentes 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, ya que incrementará el entendimiento del auditor acerca 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. Dada la complejidad y los numerosos negocios actuales, es necesario cultivar la presencia de especialistas en productos e industrias particulares. En definitiva, el autor establece que los servicios adicionales podrían favorecer la especialización del personal de las firmas de auditoría y, consecuentemente, 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. Por otro lado, 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 costos, 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 tendrían 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 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 benéfica para el mercado de servicios de auditoría; en concreto, puede conllevar los siguientes beneficios (Arruñada, 1998):

- Reduce los costos en los que incurren las empresas de auditoría.
- 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, provoca que las firmas auditoras busquen otros nichos de mercado donde competir (Firth, 1997). Así lo manifiesta Ruiz (2002) al señalar que los servicios de asesoramiento legal y fiscal han conllevado un crecimiento y una facturación que la auditoría, un mercado más maduro, no aportaba.

Cuando el mercado de servicios de auditoría se satura, el potencial para localizar nuevas posibilidades de clientes de auditoría disminuye. Para mantener el patrón de desarrollo futuro, las compañías auditoras, al igual que cualquier otra empresa, utilizan métodos de innovación de crecimiento del negocio que incluyen la expansión de los tipos de servicios prestados, el recorte de precios, el énfasis en las relaciones comerciales y la práctica del marketing de nicho. El potencial para incrementar los ingresos y la facturación de la firma, a través de la prestación de otros servicios, hace que la expansión de dichos servicios resulte muy atractiva (Hillison y Kennelley, 1988).

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. También 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; esto significa que los auditores que únicamente suministren servicios de auditoría serán menos capaces de diversificar sus recursos ante la pérdida de una operación de auditoría. Dicha circunstancia tiene además consecuencias directas en el aspecto que tratamos en el siguiente punto.

Diversificación del riesgo

La prestación conjunta puede mejorar la competitividad de las firmas si se diversifica el 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.

Por otra parte, los auditores pueden utilizar la provisión de otros servicios como un negocio de apoyo para enfrentar a los litigios interpuestos por sus clientes. Hillison y Kennelley (1988) establecen que el entorno legal en el que operan los auditores podría apoyar la tendencia de las firmas para ampliar los servicios ofrecidos a los clientes; señalan además que las cantidades a las que han tenido que hacer frente las firmas por acciones legales en su contra ha sido tremenda. El incremento de sus ingresos a través de la facturación de otros servicios puede ayudarles, por tanto, a encarar dicha situación.

2.3 Beneficia a 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 la independencia. Si una firma pierde un cliente de auditoría, es probable que la reasignación de recursos 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 Arruñada no tiene un reflejo real en la práctica. Si bien es cierto que en los casos de firmas multidisciplinares 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 y se produzca 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

El crecimiento y la situación actual de la demanda de servicios adicionales a los de auditoría revela la existencia de motivaciones por parte de los clientes para la adopción de tal comportamiento. Por tanto, si las firmas no ofertaran estas tareas, podrían tener como consecuencia una peor satisfacción de las necesidades de los clientes.

Hillison y Kennelley (1988) señalan que la habilidad de las firmas de auditoría para ofrecer un paquete bien desarrollado de servicios parece importante para mantener una reputación de firma orientada al servicio al cliente; además, indican que otro factor que puede explicar la motivación de los clientes para demandar otros servicios a los auditores es la esperanza de poder beneficiarse de unos menores honorarios de auditoría y/o por otros servicios. No obstante, sobre este aspecto hemos de señalar que la bibliografía empírica que analiza la relación entre ambos honorarios arroja resultados contradictorios. Existen algunos estudios (Simunic, 1984; Palmrose, 1986; Barkess y Simnett, 1994; Firth, 1997b; Firth, 2002) que informan una relación positiva entre ambos honorarios; otros (Ferguson, 2002; Anderson *et al.*, 2002; Whisenant *et al.*, 2002a) que argumentan que dicha relación es negativa; finalmente, otros más (Abdel-khalik, 1990; Whisenant *et al.* 2002b[1]) no encuentran una relación entre ambas variables.

[1] Puede observarse que en este trabajo los autores en un mismo año obtuvieron resultados contradictorios.

En el trabajo realizado por García *et al*. (1999) sobre qué cualidades apreciaban los clientes de sus auditores para medir la calidad de su servicio, se señala 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 por qué perjudicar la independencia del auditor.

2.5 Incrementa las posibilidades de atraer y retener al personal de las firmas de auditoría

El capital humano constituye, y debería constituir, el principal activo de las empresas en la actualidad. Este factor cobra incluso más importancia cuando hablamos de empresas del sector servicios. De esta manera, la posibilidad de contar con un personal cualificado y competente se convierte en un objetivo necesario en las compañías. De forma paralela, puede realizarse la misma afirmación para el caso de las firmas de auditoría. Los empleados de las mismas influyen indudablemente en la calidad del servicio final ofrecido a los clientes; es decir, constituyen un componente fundamental en la cadena de valor de la empresa. Así, las firmas de auditoría utilizan incentivos para contratar y mantener en la plantilla a profesionales competentes.

La ampliación de la gama de servicios ofrecidos por las compañías de auditoría podría entenderse como una estrategia para hacer más atractivo el acceso y la dedicación a la profesión de auditoría. En definitiva, otorga más oportunidades de realización y de promoción de la carrera profesional. Dicha cuestión se puso de manifiesto por Hillison y Kennelley (1988) al afirmar que la expansión del rango de servicios de los auditores podría hacer que la profesión pareciera más excitante y atractiva para un mayor grupo de profesionales. Proporcionar una carrera alternativa podría resultar en un incremento de la habilidad de la firma para captar y retener a sus empleados.

3. Efectos negativos de la prestación conjunta

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

Además de numerosos organismos reguladores, diversos autores han manifestado su preocupación por el asunto de la prestación tanto de auditoría como de otros servicios adicionales, entre ellos mencionaremos a: 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 Chewning (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 señalados tratan de las posibles consecuencias negativas que puede ocasionar la prestación conjunta de servicios de auditoría y no-auditoría; pero 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 manifestó en el *Libro Verde* (Comisión de la UE, 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. A continuación estudiaremos cada uno de los elementos que pueden aparecer y provocar situaciones que amenacen el correcto funcionamiento de la actividad de auditoría financiera.

3.1 Incrementa la dependencia económica del cliente

Tradicionalmente, el auditor de cuentas ha sido considerado 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 realicen otros múltiples trabajos hace que la vinculación económica con el cliente sea aún 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, 1996[2]; Pereda y Alvarado, 1998, 2001; Comisión de la UE, 2000; IFAC, 2001).

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 (Buijink *et al*., 1996) señaló que la principal preocupación con respecto a la provisión conjunta consiste en que si una compañía auditora suministra tanto servicios adicionales como servicios de auditoría a un cliente determinado, se pueden crear problemas de independencia por el temor de perder los otros servicios prestados al cliente como consecuencia de un trabajo de auditoría "fuerte".

[2] En López Casuso (1995, 1996a, 1996b)

Mautz y Sharaf (1961) apuntan que la provisión conjunta de ambos servicios puede incrementar los intereses mutuos entre el auditor y el cliente de forma que el primero comienza a depender del desenlace de los sucesos financieros del segundo; 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).

En relación con lo anterior, 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, pues será un posible indicador de dependencia económica y, por tanto, del deterioro de la independencia del auditor. Por su parte, 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 pueden 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 (de auditoría y otros) a un cliente no debiera permitir, ni de hecho ni en apariencia, la creación de una dependencia económica; para detectar esta dependencia señala que se produce cuando la facturación al cliente constituye un porcentaje exageradamente elevado del total promedio de ingresos de los últimos cinco ejercicios. Asimismo, presenta algunas características que deberán considerarse 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 en el ámbito local, en el ámbito 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 lo anterior, 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).[3]

Definitivamente, 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. Estos 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; así, usan a los clientes de auditoría como base para la venta cruzada de otros múltiples servicios.

Por tanto, el problema de la dependencia económica puede situar a los auditores en una posición de

[3] 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).

subordinación hacia el cliente, por lo que éste, consciente de su poder, puede 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 Provoca una pérdida de la calidad de la auditoría financiera

En el *Libro Verde* (Comisión de la UE, 1996) se afirmó que el intenso crecimiento de la competencia en 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 costo y compensarlo 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, puesto que tienen la certeza que posteriormente 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 porque el profesional o firma, generalmente, se dedicará con más ahínco a esas otras actividades que le 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 Incrementa la familiaridad y confianza con el cliente

Cuando el auditor incrementa 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, 1996[4]; Comisión de la UE, 2000; IFAC, 2001).

3.4 Crea situaciones conflictivas por auto-revisión

Por otro lado, puede surgir 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 (Buijink*et al*., 1996) 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 dicho profesional suministre 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, 1996[5]; Pereda y Alvarado, 1998, 2001; Comisión de la UE, 2000; IFAC, 2001).

[4] En López Casuso (1995, 1996a, 1996b).
[5] *Idem.*

La Federación de Expertos Contables, al manifestarse sobre la cuestión, estableció que puede existir un temor de revaluar o criticar un trabajo de consultoría desempeñado por el auditor que tiene 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 que el profesional, 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, lo que puede 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.

Indudablemente, coincidimos con aquellos autores que han señalado la advertencia de que el auditor, ante situaciones donde 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 Desprestigia a la profesión auditora

En la actualidad, la profesión auditora está en la mira de la sociedad, la cual aparentemente duda en numerosas ocasiones de su independencia. Por ello, la auditoría necesita reivindicarse para volver a recuperar la credibilidad del conjunto de los usuarios de la información financiera auditada por ellos.

Como manifestaron Hillison y Kennelley (1988), la potencial pérdida de prestigio profesional es una consecuencia muy real del incremento de los servicios proporcionados por la profesión. Los auditores deben ser conscientes de que el prestigio asociado con la designación del auditor de los estados financieros está estrechamente relacionado con la reputación del profesional para proporcionar un servicio de alta calidad.

Además, estamos de acuerdo con la Securities Exchange Commission (SEC) cuando afirma que, además de 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). Por consiguiente, 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.

Por lo anterior, 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. Así lo manifiestan, Pereda y Alvarado (2001b, p. 36) cuando 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 sopesar el costo que para su reputación puede suponer el llevar a cabo esa actividad y la contribución que prestar el servicio supone para elevar la calidad del servicio de auditoría.

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, 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 cuáles son los diferentes efectos que puede provocar la provisión conjunta de auditoría junto con otros múltiples servicios por parte de las propias firmas auditoras.

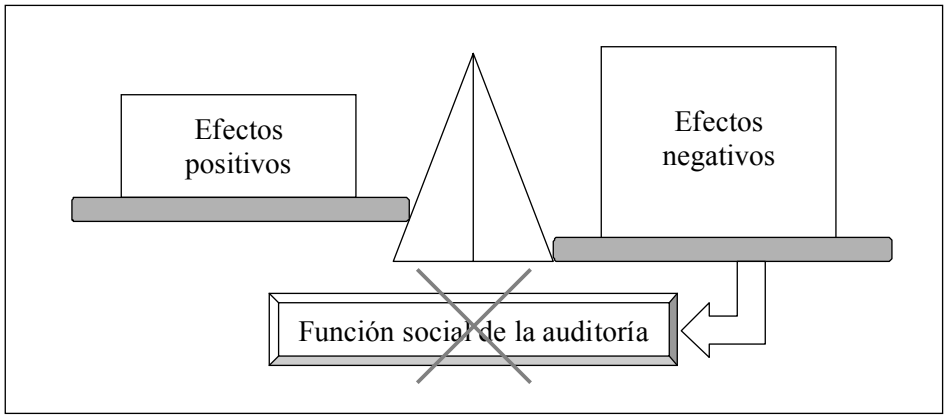
Para llevar a cabo el trabajo, hemos realizado una profunda revisión de la bibliografía sobre la cuestión, en donde hemos observado que los diversos trabajos que tratan esta problemática dividen el conjunto de consecuencias que pueden conllevar en dos grandes grupos: sus efectos positivos y sus consecuencias 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 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 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.

De acuerdo con los estudios que hemos analizado en este trabajo, y como reflejamos en el gráfico 1, si pusiéramos en una balanza el conjunto de efectos que produce la provisión de servicios adicionales a la auditoría, el bloque formado por los efectos negativos pesaría más que el de los efectos positivos, puesto que, en gran medida, pueden impedir que la auditoría cumpla su importante función social de dotar de una mayor fiabilidad a la información financiera que sus diversos usuarios utilizan para la toma de decisiones.

⇨

Grafico 1: La balanza de los efectos de la provisión conjunta



Fuente: Elaboración propia

Por ello, aunque parece claro que las firmas de auditoría han apostado fuertemente por la implantación de estos servicios en su negocio, amparándose en que no contraviene en ningún sentido su cualidad de independencia, desde nuestro punto de vista, y al menos en cuanto a la vertiente de apariencia de la independencia, los auditores debieran plantearse dicha situación y tomar medidas que contribuyan a fortalecer el valor que los usuarios otorgan a la función de auditoría financiera.

Bibliografía

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

ANDERSON, M., BANKER, R., CHANG, H. y LEE, S. (2002): "The Impact of Audit Firm Characteristics on Audit Revenues". *Working Paper*, School of Management, The University of Texas at Dallas, november. http://som.utdallas.edu/aim/ABCL-EAA.doc

ARRUÑADA, B. (1998a): "Non-Audit Services: Let an Informed Decide". *Accountancy*, April 1998, nº. 63.

ARRUÑADA, B. (1998b): "El auditor y la prestación de otros servicios".*Partida Doble*, nº 87, marzo, pp. 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, pp. 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, pp. 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

BARKESS, L. y SIMNETT, R. (1994): "The Provision of Other Services by Auditors: Independence and Pricing Issues". *Accounting and Business Research*, vol. 24, nº 94, winter, pp. 99-108.

BARTLETT, R. (1993): "A scale of perceived indepedence: New evidence on an old concept". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Bradford, vol. 6. pp. 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*, nº 18, pp. 58-74.

BUIJINK,W.; MAIJOOR, S; MEUWISSEN, R. y VAN WITTELOOSTUIJN, A. (1996): "Informe MARC: Estudio sobre la función, la posición y la responsabilidad del auditor estatutario en la Unión Europea". Centro de Investigación de Contabilidad y Auditoría. Maastricht. BOICAC nº 27, pp. 49-132.

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, pp. 21-39.

CANNING, M. y GWILLIAM, D. (1999): "Non-audit services and auditor independence: some evidente from Ireland". *The European Accounting Review*, 8:3, pp. 401-419.

CAPLAN, D.H. y KIRSCHENHEITER, M. (2000): "Outsourcing and Audit Risk for Internal Audit Services". *Contemporary Accounting Research*, vol. 17, nº. 3, Fall, pp. 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

COMISIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA (1996):*Libro Verde: función, posición y responsabilidad civil del auditor legal en la Unión Europea*. Bruselas. BOICAC nº 27, pp. 23-48.

COMISIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA (2000): "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.pdf

DAVIS. L., RICCHIUTE. D.y TROMPETER, G. (1993): "Audit Effort, Audit Fees, and the Provisión of Nonaudit Services to Audit Clients". *The Accounting Review*, vol. 68, nº 1, january, pp. 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, pp. 60-98.

FERGUSON, A. (2002): "Evidence of Audit Leader Strategic Price-Cutting and Fee Recovery in Non-Audit Services: Implications for Independence". *Working Paper*, University of Technology, Sydney, autumn. http://www.business.uts.edu.au/accounting/events/workshops/index.php?season=past

FIRTH, M. (1997a): "The provision of nonaudit services by accounting firms to their audit clients". *Contemporary Accounting Research*, summer, vol. 14, pp. 1-21.

FIRTH, M. (1997b): "The Provision of Non-Audit Services and the Pricing of Audit Fees". *Journal of Business Finance & Accounting*, 24(3) y (4), april, pp. 511-525.

FIRTH, M. (2002): "Auditor-Provided Consultancy Services and their Associations with Audit Fees and Audit Opinions". *Journal of Business Finance and Accounting*, 29, june/july, pp. 661-693.

GALLIZO, J.L.y D'SILVA, A. (1996): "Diferencia de expectativas en auditoría: Medidas a adoptar". *Partida Doble*, nº 65, marzo, pp. 43-54.

GARCÍA, M.A.; GARRIDO, P.; VICO. A.; MOIZER, P.; HUMPHREY, C. (1999): "La calidad del servicio de auditoría: los auditores vistos por sus clientes". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXVIII, nº 102, octubre-diciembre, pp. 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, nº 2, abril, pp. 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, pp. 595-629.

GRAJAL, P. y GUTIERREZ, C. (1997): "El libro verde: el auditor en el mercado único". *Partida Doble*, nº 80, julio-agosto, pp. 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, pp. 32-41.

HATHERLY, D.J. (1999): "The future of auditing: the debate in the UK*". The European Accouting Review*, 8:1, pp. 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, pp. 16-28.

HILLISON, W. y KENNELLEY, M. (1988): "The Economics of Nonaudit Services". *Accounting Horizons*, september, pp. 32-40.

HOUGHTON, K.A. y IKIN, C.C. (2001): "Auditor provided non-audit services: Modelling Fees and Willigness to Buy". *Working Paper*, University of Melbourne, december.http://accounting.rutgers.edu/raw/aaa/audit/midyear/02midyear/papers/APNAS14Dec.pdf

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANS (2001): "Outsourcing: Proposed International Guideline on Information Technology". New York. http://www.ifac.org

JOHNSON, B. y LYS, T. (1990): "The market for audit services". *Journal of Accounting and Economics*, 12, pp. 281-308.

KLARSKOV, K. (1998): "Reinventing auditing, redefining consulting and independence". *The European Accounting Review*, vol. 7:3, pp. 517-539.

LENNOX, C. (1998): "Non-Audit Fees, Disclosure and Auditor Independence". *Working Paper*, Hong Kong University of Science & Tecnology. http://papers.ssrn.com

LIZCANO, J. (1999): "Diecinueve aspectos clave y asignaturas pendientes de la auditoría en España". *Actualidad Financiera*, nº Monográfico/ Tercer Trimestre, pp. 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, pp. 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, pp. 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, pp. 66-96.

LORA, B. y SERRANO, F. (1996): "La auditoría a debate: presente y futuro". *Partida Doble*, nº 65, marzo, pp. 55-59.

MAINES, L. (2001): "SEC auditor independence requirements".*Accounting Horizons*, Sarasota, vol. 15, december, pp. 373-386.

MALLEY, M. (2000): "The war of Independence". *Accountancy*, december, pp. 70-71.

MAUTZ, R. y SHARAF, H. (1961): "The philosophy of Auditing". *Monograph nº 6*, Evanston, IL: American Accounting Association, en Klarskow (1998).

MELANCON, B. (2000): "The proposed SEC rule on auditor independence and its consequences". *Journal of Accountancy*, New York, october, vol. 190, pp. 26-28.

PALMROSE, Z-V. (1986): "The Effect of Nonaudit Services on the Pricing of Audit Services: Further Evidence". *Journal of Accounting Research*, vol. 24, nº 2, autumn, pp. 405-411.

PANY, K. y RECKERS, P. (1988): "Auditor Performance of MAS: A Study of Its Effects on Decisions and Perceptions". *Accounting Horizons*, june, pp. 31-38.

PARKASH, M. y VENABLE, C (1993): "Auditte Incentives for Auditor Independence: The Case of Nonaudit Services". *The Accounting Review*, vol. 68, nº 1, january, pp. 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, pp. 33-38.

PEREDA, J.M. y ALVARADO, M. (2000): "La independencia del auditor: Propuestas de modificación de la normativa". *Partida Doble*, nº 110, abril, pp. 80-91.

PEREDA, J.M. y ALVARADO, M. (2001a): "La dimensión real de la independencia del auditor". *Técnica Contable*, vol. 53, nº 627, pp. 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, pp. 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, pp. 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 auditora potencia su papel en España. Sin nombres ni apellidos". *Emprendedores*, mayo, pp. 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 Audit Independence". *Journal of Accounting & Economics*, december, pp. 143-155.

SHOCKLEY, R. (1980): "Independence y MAS: Four Basic Questions". *Ohio CPA Journal*, autumm, pp. 157.

SIMUNIC, D. (1984): "Auditing, Consulting y Auditor Independence". *Journal of Accounting Research*, autumm, Vol 22, pp. 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, pp. 115-129.

VAN DER PLAATS, E. (2000): "Regulating auditor independence". *The European Accounting Review*, 9:4, pp. 625-638.

WAXMAN, R. (2000): "Who needs facts when you have common sense? Thoughts on the SEC's proporsal on auditor independence. *The CPA Journal*, New York, august, vol. 70, pp. 10-13.

WHISENANT, S., SANKARAGURUSWAMY, S. y RAGHUNANDAN, K. (2002a): "Evidence on the Joint Determination of Audit and Non-Audit Services". *Working Paper*, University of Houston, march. http://papers.ssrn.com

WHISENANT, S., SANKARAGURUSWAMY, S. y RAGHUNANDAN, K. (2002b): "Evidence on the Joint Determination of Audit and Non-Audit Services". *Working Paper*, University of Houston, juny. http://papers.ssrn.com

WINDMÖLLER, R. (2000): "The auditor market and auditor independence". *The European Accounting Review*, 9:4, pp. 639-642.

ZEFF, S.A. (1998): "Independence and Standard Setting". *Critical Perspectives on Accounting*, 9, pp. 535-543.