

“SER O PARECER INDEPENDIENTES: ESA ES LA CUESTIÓN”

José Ángel Pérez López (jangel@us.es)
M^a del Rosario López Gavira (lgrosa@us.es)
Departamento de Contabilidad y Economía Financiera
Universidad de Sevilla

RESUMEN

En numerosas ocasiones, la cualidad de independencia de los auditores es difícil de ser percibida por sus usuarios. En este sentido, se distinguen dos vertientes de la misma: la real y la aparente. De esta forma, es necesario que ambas coincidan para el eficiente y eficaz funcionamiento del mercado de auditoría, pero lamentablemente no siempre es así. Dada dicha diferenciación, los autores realizan un análisis de las disfunciones que pueden aparecer cuando no se cumplen las dos vertientes de la cualidad.

Palabras clave: Independencia real, Independencia aparente, Función social de la auditoría

RESUMO

Em numerosas ocasiões, a qualidade da independência dos auditores é difícil de ser percebida pelos seus utilizadores. Neste sentido, distinguem-se duas vertentes da mesma: a real e a aparente. Desta forma, é necessário que ambas coincidam para o eficiente e eficaz funcionamento do mercado de auditoria, mas lamentavelmente nem sempre é assim. Dada a referida diferenciação, os autores realizam uma análise das disfunções que podem aparecer quando não se cumprem as duas vertentes da qualidade.

Palavras chave: Independência real, Independência aparente, Função social da auditoria

1. INTRODUCCIÓN

La cualidad de independencia de los auditores constituye uno de los pilares fundamentales de la actividad de la auditoría. Esto es así hasta el punto de que la existencia de dicha actividad carece de sentido si no es desempeñada por profesionales de la auditoría independientes. No obstante, es preciso aclarar que el cumplimiento, por parte de dichos profesionales, del deber de independencia está

condicionado a que los usuarios de esta actividad así lo perciban y, para ello, el auditor debe ser tanto real como aparentemente independiente.

Las modificaciones introducidas en la Ley de Auditoría de Cuentas, a través de la Ley de Medidas de Reforma del Sistema Financiero Español, establecen una serie de cuestiones que los auditores deben cumplir para ser y parecer independientes. Sobre este respecto, Rodríguez Hernández (2003, p. 78) señala que “no vale sólo con entender que somos independientes, debemos ser como la mujer del César, deberemos asimismo, parecerlo. Es aquí donde surgen multitud de situaciones que aún pudiendo indicar que el profesional de la auditoría es, básicamente independiente, debe parecerlo y en algunos casos no solamente eso sino también demostrarlo”.

Por todo lo anterior, en este estudio nos planteamos analizar el conflicto existente en la actualidad entre la independencia que un auditor debe aparentar frente a la sociedad y la que realmente aplica a su trabajo de verificación de cuentas. Para ello, a continuación estudiamos el problema de las diferencias de expectativas en auditoría, analizando el conflicto entre independencia real y aparente. Por último, establecemos una serie de consideraciones finales sobre el tópico analizado en nuestro trabajo.

2. LA DIFERENCIA DE EXPECTATIVAS: LA APARIENCIA DE INDEPENDENCIA.

Cuando se trata el tema de la Independencia del auditor hay que afrontar el concepto de “*Expectation Gap*” o “*Diferencia de Expectativas*”, que hace referencia a las discrepancias existentes entre lo que las firmas de auditoría hacen y lo que los usuarios esperan de ellas. Dicho concepto está fuertemente relacionado con la vertiente de apariencia de la independencia del auditor. Así, puede ocurrir que el auditor sea independiente de forma real en la ejecución de su trabajo, pero si es percibido como dependiente de su cliente por los usuarios, entonces aparecerá un problema de expectativas defraudadas.

De acuerdo con numerosos autores (Titard, 1971; Gul, 1989; Ruddock et al., 2003; entre otros) en la realización de una auditoría, el auditor debe ser independiente de forma real. Pero además, la sociedad - la cual incluye inversores,

gobierno y el público en general -, debe creer que él es independiente, es decir, también debe ser independiente en apariencia.

De esta forma, García et al. (2003) plantean la cuestión de la independencia diferenciando entre la independencia real y la aparente, definiendo a ambas, como partes de un mismo debate, pero con connotaciones muy diferentes entre sí:

- Real: la independencia real es inobservable y se sitúa en los planteamientos más personales e internos del auditor, rozando cuestiones relativas a su posición ante el desarrollo de una profesión y a su propia concepción de la ética profesional. Pero ¿cómo adentrarnos en las entrañas de los auditores para conocer si sus actuaciones están respondiendo a planteamientos éticos? La respuesta podría ser contundente: es imposible. Por ello, debemos utilizar algún signo que nos ayude a mostrar de forma más clara la posición de independencia del auditor. Dicho signo suele ser la independencia aparente.
- Aparente: en ocasiones resulta doloroso para los propios auditores pedirles que parezcan independientes, pero con ello lo que se intenta es dar una solución a la propia realidad. ¡No basta con ser independientes hay que parecerlo! Los signos externos permiten hacer valoraciones sobre si la independencia del auditor está o no comprometida. Los usuarios demandan que los auditores realicen su trabajo de auditoría sin estar influidos por otras cuestiones relacionadas con el cliente.

Pero en la realidad, no siempre se cumplen ambas vertientes de la independencia. En nuestra opinión, entendemos que pueden existir los siguientes posicionamientos (Cuadro 1):

Cuadro 1. Independencia de las firmas de auditoría.

Real \ Aparente	Sí	No
Sí	(1) Los auditores que son y parecen independientes.	(2) Los auditores que no son pero parecen independientes.
No	(3) Los auditores que son pero no parecen independientes.	(4) Los auditores que no son ni parecen independientes.

No

Desde un plano puramente teórico, el primer posicionamiento es el ideal e indica que la firma es independiente tanto de forma real como aparente. El segundo implica que, a pesar de que el auditor no realiza su trabajo de verificación de cuentas de forma independiente, los usuarios perciben que esa actividad tiene utilidad, es decir, el auditor no es independiente de forma real, pero si aparente¹. Por su parte, el tercer caso aparece cuando el auditor realiza su trabajo de forma independiente, sin embargo, existen una serie de factores que provocan que los usuarios perciban que el auditor no es independiente, en definitiva, el auditor es independiente de forma real, pero no aparente². Por último, nos encontramos con la peor de las situaciones, el auditor ni es, ni parece independiente. No obstante, otra cuestión muy diferente será analizar que implicaciones tiene esto en la realidad empresarial, es decir, si las empresas clientes demandan realmente independencia o, por el contrario, solamente una apariencia de tal.

En relación con las investigaciones efectuadas a este respecto, las primeras conclusiones que se pueden obtener nos conducen a la idea de que la independencia real es muy difícil, sino imposible, de observar en la práctica. Por este motivo los accionistas y otros usuarios de los Estados Financieros han puesto su confianza en otros aspectos relacionados con la imagen de independencia para juzgar a la profesión de la auditoría (Firth, 2002)³.

Por su parte, Lindberg y Beck (2002) consideran que la independencia está socialmente definida mediante su vertiente de apariencia. Por ello, aunque es preciso que los auditores sean independientes de forma real, las expectativas de los usuarios de la auditoría pueden verse perjudicadas por diferentes aspectos no

¹ La firma Arthur Andersen, antes de la ocurrencia del escándalo con Enron, constituye un ejemplo de las implicaciones que puede conllevar la existencia de firmas que están adoptando este posicionamiento.

² Este hecho está relacionado con el desprestigio que está azotando permanentemente a las firmas de auditoría en la actualidad. Somos conscientes de que en ocasiones el trabajo de las firmas carece de utilidad para sus usuarios, aunque verdaderamente estén realizando un trabajo independiente de verificación de cuentas.

³ A este respecto, Gul (1989) establece que los principales factores existentes en el entorno del mercado de auditoría que afectan a las percepciones de independencia son la situación financiera del cliente, la provisión de servicios de no-auditoría, el nivel de competencia existente en el mercado, el tamaño de la firma de auditoría y el tiempo de permanencia del auditor con un mismo cliente (ausencia de rotación).

relacionados de forma directa con el trabajo del auditor, pero que si pueden influir indirectamente en la realización de una auditoría inadecuada. En este mismo sentido se manifiestan Pereda y Alvarado (2001), al señalar que dado que la independencia real es una cualidad que reside en el auditor, mientras que la aparente se desprende de las percepciones que sobre ésta tienen los usuarios de la información auditada, ambas dimensiones no tienen porqué coincidir, pudiéndose dar el caso que un auditor siendo realmente independiente no lo aparente y su informe provoque desconfianza entre los usuarios de la información auditada, o viceversa.

Todo lo anterior supone un grave problema para la profesión auditora. La diferencia de expectativas puede llevar a cuestionar el ejercicio de la auditoría, en diferentes ámbitos sociales, en cuanto a su finalidad y utilidad pública (Gallizo y D'Silva, 1996). Sin embargo, es preciso resaltar que en muchos casos la desconfianza por parte de los usuarios en el buen hacer de la profesión auditora no se encuentra sustentada realmente por hechos relacionados con malos comportamientos de los auditores, sino con determinadas cuestiones que crean la apariencia del problema. Por el contrario, Beeler y Hunton (2000) incluso obtienen evidencia en su trabajo de que el daño a la independencia no tiene porque ser necesariamente el resultado de errores deliberados, sino que puede ocurrir de forma subconsciente, sin una mala intención por parte del profesional.

Evidentemente, otro aspecto que perjudica tremendamente a la profesión auditora está relacionado con la fama y el prestigio que ostenta actualmente. En los últimos años han ocurrido numerosos escándalos financieros⁴ que han perjudicado en gran medida a los auditores. De acuerdo con algunos estudios (Lindberg y Beck, 2002), las percepciones de los usuarios sobre el cumplimiento de la cualidad de independencia por parte de los auditores se han visto mermadas después del colapso producido por la quiebra de Enron.

Desde el plano legislativo, la actividad llevada a cabo por parte de los organismos reguladores sobre esta cuestión, debe tener por objetivo ayudar a incrementar el valor que los diferentes usuarios de los Estados Financieros otorgan

⁴ Los escándalos financieros de los últimos años no han sido novedosos por su ocurrencia, pero sí por la frecuencia en la que se han producido y por las cantidades millonarias que se han visto implicadas. Entre otros casos podríamos citar, por ejemplo, Enron y Wordcom en Estados Unidos y Gescartera en España.

a la actividad de la auditoría. Sin embargo, Hurdman (1942) expresó - ya en aquella época - su preocupación sobre el concepto dinámico de independencia, desde “un estado de la mente” a un “estado de normas”. Dicho autor consideraba que el primero de ellos hacía referencia a la independencia real, mientras que el segundo se focalizaba fundamentalmente sobre la independencia en apariencia, aconsejando un cambio en el enfoque anterior, enfatizando el fortalecimiento de la independencia real de los auditores.

Prueba de lo anterior puede encontrarse, por ejemplo, analizando la definición de independencia establecida por la Securities Exchange Commission (SEC, 2000): “no se considerará a un auditor independiente con respecto a un cliente en particular si un inversor razonable, con conocimiento de todos los aspectos relevantes y circunstancias, concluiría que el auditor no es capaz de llevar a cabo su trabajo con juicio imparcial y objetividad”. Dicha definición no hace referencia en ningún momento a aspectos que tengan relación con la independencia en su vertiente real.

De acuerdo con Sutton (1997), aunque el asunto que estamos tratando es un tema complejo y las soluciones no son fáciles, está claro que la independencia del auditor es un tema que tiene serias implicaciones para la imagen y el respeto a la profesión de auditoría. El autor además considera que es preciso evitar buscar soluciones que simplemente suenen bien, pero que estén llenas de incoherencia y de restricciones significativas.

3. CONSIDERACIONES FINALES.

Existen numerosas profesiones en las que la adecuada imagen pública de las personas que la ejercen cobra sin duda una enorme importancia. Esta cuestión se torna fundamental en el caso de la profesión de la auditoría. Simplemente, parece obvio que el desarrollo de la actividad auditora, sin un cuerpo de profesionales que ejerzan su labor de forma independiente, tiene poco sentido.

Por todo ello, es preciso reflexionar y, consecuentemente, entender la tremenda importancia que cobra el cumplimiento de la actividad de auditoría con total independencia. No obstante, aunque este hecho puede quedar más o menos claro desde una perspectiva teórica; la observación de la realidad existente en el mercado de auditoría nos demuestra lo contrario. Las numerosas irregularidades

cometidas por las compañías, no puestas de manifiesto en los informes de los auditores, han dado lugar en los últimos tiempos a fuertes escándalos financieros que no ayudan precisamente a conservar la imagen de independencia de los profesionales.

A modo de reflexión, podemos señalar las siguientes consideraciones finales sobre el aspecto analizado. En primer lugar, es preciso reconocer que la actuación incorrecta de un grupo de profesionales, en ocasiones, arrastra a toda la profesión hacia una situación de desprestigio que, en algunos casos, puede ser injusta. Es cierto que los auditores a veces no son independientes, pero, en otros casos, sí lo son pero no lo parecen. En este caso, se hace necesario un replanteamiento de su imagen en el mercado, porque esta falta de apariencia puede llevarlas tarde o temprano al fracaso.

Segundo, tras los últimos escándalos, las firmas auditoras (grandes y pequeñas) deben haber recibido el mensaje: la falta de independencia puede conducirlos a una salida o expulsión del mercado. La simple apariencia de independencia sin una realidad que la sustente, a más o menos largo plazo, redundará en el deterioro de la imagen como auditor y, por tanto, en la desconfianza de los usuarios de la información contable.

Por ello, y como tercera reflexión, la única vía teórica para permanecer en el mercado a largo plazo pasa porque los auditores sean y parezcan independientes. No es suficiente con realizar su trabajo de forma correcta, sino que también deben preocuparse de la imagen que están transmitiendo a los usuarios de su actividad.

Además, si ponemos los pies en el suelo, es obvio que el resultado final es el que importa. Si el auditor no es aparentemente independiente, su trabajo será percibido con desconfianza. Su actividad no aportará valor a la sociedad, que no confía en el auditor y, por tanto, tampoco cumplirá con su función social. En definitiva, en nuestra opinión en el momento en el que el problema de la percepción de independencia afecta negativamente a la valoración de la opinión del auditor por parte de los diferentes usuarios, pasa a convertirse en un problema real que perjudica tremendamente a la profesión de la auditoría. Por todo ello, entendemos que los auditores deben poner especial atención a los asuntos relacionados con la

aparición de independencia para recuperar la confianza del público en la función de auditoría financiera.

Obviamente, la situación planteada anteriormente en este trabajo, en la que el auditor no era independiente ni de forma real ni aparente, conducirá en mayor medida a la salida del mercado de estas firmas auditoras. Nuestra última reflexión queda abierta: ¿Cuál es la realidad a este respecto?, ¿Qué ocurre en el mercado de auditoría?, ¿Cuál es la percepción de los clientes? y ¿Qué importancia le dan a este problema?.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BEELER, J.D. y HUNTON, J.E. (2000): "Contingent Economic Rents: Insidious Threats to Auditor Independence". *Working Paper*, october. Consultado en la página WEB: <http://papers.ssrn.com> (enero, 2003)

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, p. 661-693.

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

GARCÍA, M.A. y PUCHETA, M.C. (2002): "Los comités de auditoría y la información financiera de las empresas". *Partida Doble*, nº 134, junio, p. 20-27.

GARCÍA, M.A. y VICO, A. (2003): "Los escándalos financieros y la auditoría: pérdida y recuperación de la confianza en una profesión en crisis". *Revista Valenciana de Economía y Hacienda*, nº 7.I.

GARCÍA, M.A., VICO, A. y ZORIO, A. (2003): "La opinión de los auditores sobre la regulación de la independencia". *Partida Doble*, nº 146, julio-agosto, p. 32-47.

GUL, F.A. (1989): "Bankers' Perceptions of Factors Affecting Auditor Independence". *Journal of Accounting, Auditing and Accountability*, vol.2. nº 3, p. 40-51.

HURDMAN, F. (1942): "Independence of auditors". *The Journal of Accountancy*, january, p. 54-60, en Beeler y Hunton (2000).

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

LEY 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero.

- LINDBERG, D.L. y BECK, F.D. (2002): "CPAs' Perceptions of Auditor Independence: An Analysis of Views Before and After the Collapse of Enron". *Working Paper*, Illinois State University, november. Consultado en la página WEB: <http://accounting.rutgers.edu/raw/aaa/audit/midyear/03midyear/papers> (febrero, 2003)
- PEREDA, J.M. y ALVARADO, M. (2001): "La independencia del auditor: propuestas de reforma en los ámbitos español y europeo". *Revista Técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas*, nº 18, p. 36-47.
- RODRÍGUEZ HERNÁNDEZ, J. (2003): "La deontología del auditor ante la Reforma de la Ley de auditoría". *Partida Doble*, nº 146, julio-agosto, p. 76-81.
- RUDDOCK, C., TAYLOR, S.y TAYLOR.S. (2003): "Non-Audit Services and Earnings Conservatism: Is Auditor Independence Impaired?". *Working Paper*, University of Technology, Sydney, january. Consultado en la página WEB: <http://papers.ssrn.com> (febrero, 2003)
- SECURITIES AND EXCHANGE COMISSION (2000): "Revision of the Commission's Auditor Independence Requirements". Consultado en la página WEB. <http://www.sec.gov/rules/final/33-7919.htm> (enero, 2002)
- SUTTON, M.H. (1997): "Auditor Independence: The Challenge of Fact and Appearance". *Accounting Horizons*, Vol. 11, nº 1, march, p. 86-91.
- TITARD, P.L. (1971): "Independence and MAS – Opinions of Financial Statement Users". *The Journal of Accountancy*, july, p. 47-52.