
Los Incentivos y las Amenazas que Condicionan a la Independencia del Auditor

Rosario López Gaviria

Doctora en Ciencias Económicas y
Empresariales
Profesora de la Universidad de Sevilla
lgrosa@us.es

Aurora V. Pérez López

Profesora de la Universidad de Sevilla
auroravpl@us.es

Recibido 07/11/2006 - Revisado 06/03/2007 - Aceptado 30/03/2007

RESUMEN

La fiabilidad y validez de la actividad de auditoría está completamente condicionada a que los profesionales que ejercen esta labor la realicen con total independencia. Sin embargo, en nuestros tiempos, y como consecuencia de la multitud de escándalos financieros en los que los auditores en muchas ocasiones se han visto envueltos, parece existir una percepción generalizada de que la actividad de verificación de cuentas carece de una utilidad real y verdadera.

Lo anterior resulta, sin lugar a dudas, verdaderamente preocupante. Aunque es cierto que esta situación existe en la actualidad, desde nuestro punto de vista, tal circunstancia no podrá mantenerse de forma indefinida en el futuro. En definitiva, no creemos que la actividad de auditoría pueda seguir existiendo si no cumple, al menos de forma aparente, con su función de añadir credibilidad a la información contable.

Por todo ello, consideramos que es necesario realizar esfuerzos para paliar esta situación, fundamentalmente concienciando a las partes implicadas y conociendo cuáles son los principales factores que suponen una amenaza para la misma y qué elementos pueden contribuir a incentivarla.

Palabras clave:

Auditoría, Independencia del auditor, Incentivos, Amenazas.

ABSTRACT

The reliability and validity of audit is completely conditional on the total independence of the professionals exerting this activity. Nevertheless, as a result of the multitude of financial scandals in which auditors in many occasions have been involved themselves, at present there seems to be a general perception that the activity of account verification lacks a real and true utility.

Undoubtedly, this is truly worrisome. Although it is certain that this situation does currently exist, from our point of view it cannot continue like that for an indefinite period of time in the future. We definitely do not believe that the audit activity can survive if it does not fulfil, at least in apparent form, its function of adding credibility to the account information.

Therefore, we think it is necessary to make efforts to mitigate this situation, arousing fundamental awareness among the implied parties and finding the main factors of threat and incentive for the audit activity.

Key words:

Audit, Auditor Independence, Incentives, Threats.

1. Introducción.

La cualidad de independencia de los auditores constituye uno de los pilares fundamentales sobre los que se asienta 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 independientes (Goldman y Barlev, 1974; Firth, 1980; Lee y Gu, 1998; Lindberg y Beck, 2002; entre otros).

A pesar de lo anterior, en los últimos años han ocurrido numerosos escándalos financieros¹ que han perjudicado en gran medida el prestigio y la credibilidad de 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 resultan mermadas después de la ocurrencia de estos escándalos financieros.

El presente trabajo pretende poner de manifiesto la importancia de potenciar, desde las diferentes partes implicadas en la actividad de la auditoría, la cualidad de independencia de los auditores. Para ello, en los siguientes apartados procederemos a estudiar cuáles son los principales factores que suponen una amenaza para la cualidad de independencia de los auditores y qué elementos pueden contribuir a incentivarla. Posteriormente, de acuerdo con el análisis realizado de la literatura de investigación, propondremos un marco general del conjunto de factores que incentivan y amenazan a la independencia del auditor. Para finalizar, a modo de reflexión, señalamos un conjunto de consideraciones finales sobre nuestra investigación.

2. Incentivos para la Independencia del Auditor.

Como Paz-Ares señaló (1996: 72):

“Lo que la gente observa no es el grado de moralidad subjetiva del auditor, sino los incentivos que objetivamente tiene para obrar de manera independiente”.

Existen varios factores que pueden incentivar al auditor para actuar en el ejercicio de sus funciones por el camino correcto. Todas ellas, hacen que el profesional tenga motivaciones para hacer bien su trabajo, porque de lo contrario podrá ser castigado de diversas formas.

El Cuadro 1 presenta el enfoque global planteado por Johnstone *et al.* (2001), el cual representa una visión completa de los antecedentes y las consecuencias del riesgo a la independencia del auditor. En este punto vamos a analizar aquella parte de su análisis que corresponde a una serie de factores que suponen incentivos a los auditores para mantener su independencia. En el siguiente apartado procederemos a estudiar aquellos elementos que pueden suponer un riesgo o amenaza para dicha cualidad.

En cuanto a lo que incentivos se refiere, en el Cuadro 1 se señalan los siguientes factores mitigantes: los mecanismos de gobierno corporativo, el papel de los organismos reguladores, las políticas de las firmas de auditoría y, por último, la cultura de la firma de auditoría y las características de los auditores. Los autores matizan que algunos de estos factores, por sí solo, puede no ser suficiente para mitigar el riesgo, pero una

¹ 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 Worldcom en Estados Unidos y Gescartera en España.

Cuadro 1

Un modelo para la comprensión de los antecedentes y consecuencias del riesgo a la independencia

Condiciones del entorno

¿Qué amenazas crean riesgo a la independencia?

Amenazas directas	Amenazas indirectas
Inversiones directas	Relaciones interpersonales
Honorarios contingentes	Revisión del propio trabajo de auditoría
Empleo potencial	
Dependencia financiera	

¿Qué decisiones basadas en juicios permiten que el riesgo a la independencia afecte a la calidad de la auditoría?

Presión sobre asuntos contables difíciles	Presión sobre juicios de materialidad	Presión sobre el alcance y conducta de la auditoría
---	---------------------------------------	---

Factores mitigantes

¿Qué factores podrían mitigar las condiciones del entorno relacionadas con la independencia?

Mecanismos de gobierno corporativo	Papel de la regulación
Consejo de directores	Refuerzo del conjunto de normas
Comités de auditoría	
Políticas de la firma de auditoría	Cultura de la firma y características del auditor individual
Revisiones entre socios	Énfasis de la firma sobre su deber público
Revisiones paritarias	Características morales y éticas de los auditores
Consultas dentro de la firma	
Planes de compensación	

Análisis de los usuarios

¿Cómo se ven afectados los usuarios si los factores mitigadores fallan?

Entidades auditadas	Accionistas y acreedores	Audidores individuales
Profesión de auditoría	Reguladores	

Acciones Sugeridas

¿Qué acciones deberían tomar la profesión auditora, las firmas de auditoría, los reguladores y los investigadores?

Fuente: Johnstone *et al.* (2001)

combinación de todos o varios puede tener un importante efecto mitigador. Pasamos a continuación a analizar aquellos factores sobre los que las firmas de auditoría pueden influir más directamente, estos son las políticas de las firmas de auditoría y la cultura de la firma y características del auditor individual.

Políticas de la firma de auditoría

Las firmas de auditoría deben fomentar una cultura corporativa orientada en todo momento hacia la independencia. Dicha cultura se trasmite a través del establecimiento de una serie de políticas. El objetivo primordial de las mismas es mitigar el riesgo a la independencia debido

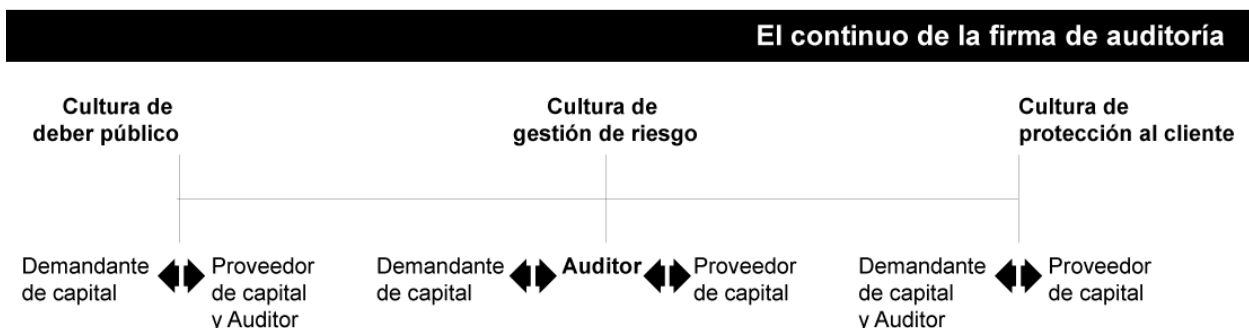
a su asociación con los litigios y el declive del capital reputacional.

Cultura de la firma y características del auditor individual.

Los mensajes de la firma de auditoría, explícitos o implícitos, con respecto a la conducta adecuada dentro de la firma y las características éticas de los auditores individuales tienen probablemente un impacto muy significativo sobre el riesgo a la independencia.

La cultura de la firma de auditoría puede concebirse como el mensaje que una firma trasmite a sus auditores con respecto a las obligaciones que deben

Figura 1



Fuente: Johnstone et al. (2001)

asumir. En el contexto del mercado de capitales, pueden identificarse tres tipos de cultura de firma dentro de un continuo (Figura 1)²:

- **Cultura de deber público:**

Su objetivo es dar confianza a los proveedores de capital de que la información que ellos reciben es fiable y no contiene errores. Por tanto, la obligación ética esencial del auditor es contribuir a disminuir el conflicto de intereses entre los demandantes de capital y los proveedores de capital, asumiendo un papel que proteja los intereses de los inversores y acreedores, ayudando a paliar la información asimétrica entre ambos.

- **Cultura de protección al cliente:**

En este caso se potencia a los auditores para que se vean así mismos como socios de negocio de sus clientes, los demandantes de capital. Los auditores podrían moverse hacia esta parte del continuo con el deseo de añadir valor al negocio de sus clientes, fundamentalmente, a través de la oferta de una amplia gama de servicios y la atracción y retención de trabajadores. Esta cultura se centra prioritariamente en los intereses financieros de los demandantes de capital, lo cual va en detrimento de los

proveedores de capital y otros usuarios de los Estados Financieros.

Por tanto, si nos movemos a lo largo del continuo, desde la cultura del deber público hacia la cultura de protección al cliente, probablemente vaya aumentando el riesgo a la independencia.

- **Cultura de gestión del riesgo:**

En el centro del continuo podría situarse una posición donde se considera que los auditores son neutrales. Esta perspectiva se centra sobre los intereses del auditor, pero también en cómo se pueden gestionar y controlar los riesgos que aparecen por la representación que realizan los auditores de los proveedores de capital.

La cultura de la firma de auditoría estará influida en gran medida por las características individuales de los auditores. Por ejemplo, podría ocurrir que en una firma de auditoría con una cultura de protección al cliente, un auditor con altos niveles de ética mitigara efectivamente el riesgo a la independencia. No obstante, en la medida en que la orientación de un auditor individual se mueva desde la cultura de deber público hacia la de protección al cliente, probablemente debiera optarse

² Siguiendo a Johnstone et al. (2001), los demandantes de capital engloban a los inversores y acreedores y los proveedores de capital incluyen a los clientes de las firmas de auditoría

por confiar en otros factores mitigadores, tales como la regulación y el gobierno corporativo, para realmente mitigar el riesgo a la independencia.

En definitiva, hemos comprobado que existen elementos que influyen en la motivación del auditor para ser un profesional objetivo. No obstante, es preciso indicar que en muchas ocasiones se trata de factores que influyen únicamente en la vertiente de apariencia de la independencia y, como ya hemos establecido anteriormente, la misma es una condición necesaria, pero no suficiente, para el cumplimiento de la función social de la auditoría, esto es, para que de forma real aporte valor añadido a la sociedad. Por tanto, debe tenerse presente que es necesario también que existan incentivos que motiven a los auditores para ser independientes de forma real.

Por ello, estamos de acuerdo con Cañibano y Castrillo (1999) en que resulta necesario, si queremos que el “público” siga confiando en la opinión del auditor, un nuevo planteamiento en el que se confiera una mayor relevancia a la **independencia real**. Cada cliente y cada servicio prestado a un cliente, tanto de auditoría como de otros servicios que puede prestar el auditor, se deberá someter a un análisis, que tendrá que quedar reflejado en los papeles de trabajo, sobre las posibles amenazas y riesgos que pueden dañar la independencia.

Además, entendemos que en el conflicto anterior es fundamental el papel de los poderes reguladores, los cuales deben poner un mayor empeño en la búsqueda de incentivos para que el auditor sea realmente un profesional capaz e independiente.

Así, puede observarse que la

reducción del riesgo a la independencia, además de beneficiar a numerosos agentes que no intervienen directamente en la realización de la auditoría, también influye, en gran medida, tanto en los auditores individuales y las firmas de auditoría, como en la profesión en general. En definitiva, los auditores tienen numerosos incentivos para ser independientes. Entonces, ¿por qué en la realidad del mercado de servicios de auditoría en muchas ocasiones no son independientes?

3. Amenazas sobre la Independencia del Auditor.

En nuestra opinión existen, desgraciadamente, un mayor número de variables que suponen amenazas a la independencia del auditor en comparación con aquellas otras que la incentivan. Además, a nuestro entender, la probabilidad de que una posible amenaza dañe verdaderamente la independencia del auditor, es superior a la probabilidad de que un posible incentivo se convierta finalmente en una motivación real.

El Comité de Auditoría de la Comisión Europea en su documento “La independencia de los auditores legales en la Unión Europea: un conjunto de principios fundamentales” señala, en el apartado sobre amenazas a la independencia y riesgos inherentes, que la independencia de los auditores legales podrá verse afectada por diferentes tipos de amenazas: interés propio, revisión propia, defensa, familiaridad o confianza o intimidación (Bastante, 2001).

Asimismo, el Comité establece que el nivel de riesgo por el cual la independencia del auditor puede verse perjudicada vendrá determinada por la importancia de cualquiera de las

amenazas señaladas anteriormente.

La Securities Exchange Commission (SEC, 2000) en su Norma Final (S7-13-00): "Revisión of de Commission's Auditor Independence" llama la atención sobre las siguientes amenazas a la independencia del auditor:

- Relaciones financieras.

- a. Inversiones en las empresas clientes
- b. Otros intereses financieros: relaciones deudor-acreedor, cuentas corrientes o cuentas de ahorro, tarjetas de crédito, etc.

- Relaciones de empleo.

- * Relaciones de trabajo entre el auditor y la empresa cliente.
- * Relaciones de trabajo entre la empresa cliente y ciertos familiares del auditor.
- * Relaciones de trabajo entre el cliente y antiguos empleados de la firma de auditoría.
- * Relaciones de trabajo entre la firma de auditoría y antiguos empleados del cliente.

- Relaciones de negocio: se refiere al riesgo existente cuando una empresa auditora, o cualquier persona, dentro de su ámbito de aplicación, tiene relaciones de negocio directas o indirectas y materiales con el cliente, o cualquier persona relacionada con él, con capacidad para la toma de decisiones dentro de la organización, tales como empleados, directivos o accionistas importantes.

- Relaciones procedentes de la prestación de servicios de no-auditoría: considera que el profesional no es independiente si proporciona determinados servicios adicionales a la actividad auditora.

- Honorarios contingentes: propone restringir la percepción de honorarios contingentes de los clientes, ya que los acuerdos vinculados a elevadas retribuciones pueden provocar el nacimiento de intereses mutuos con el cliente. Proporciona además la siguiente definición de honorarios contingentes: aquellos que, si por cualquier motivo el auditor dejara de percibir, tendrían un impacto significativo sobre el resultado de la firma auditora.

A continuación, pasamos a retomar la parte del estudio de Johnstone *et al.* (2001) que se preocupaba por las diferentes situaciones que pueden ocasionar riesgo a la independencia analizada en el apartado anterior (Cuadro 1). Los autores dividen las situaciones que pueden poner en peligro la independencia del auditor en directas e indirectas:

- **Amenazas directas** comprenden los beneficios monetarios actuales o potenciales. En ellas se incluyen:

- **Inversiones directas:** las cuales podrían causar un conflicto de intereses relacionado con la alineación de los auditores con la posición mantenida con los gestores de las compañías.

- **Honorarios contingentes:** también pueden derivar en el incremento de los intereses financieros. Por ejemplo, ante la aparición de discrepancias, la gestión puede presionar con la revocación del contrato.

- **Potencial de conseguir un empleo en la entidad auditada:** esta situación podría obligar al auditor a tomar decisiones incorrectas con el objeto de no perder la perspectiva de empleo futuro.

- **Dependencia financiera:** incluye la

naturaleza del servicio prestado (auditoría u otros), la magnitud relativa, la continuidad de los honorarios, el efecto “*low balling*”³ y el valor reputacional de una relación con éxito. Todos los factores anteriores suponen amenazas para la habilidad del auditor a resistir las presiones de la gestión por la preocupación de la finalización de la relación.

- **Amenazas indirectas:** aparecen por otras circunstancias que podrían dificultar el mantenimiento de la objetividad del auditor. Pueden ser de dos tipos:

- **Relaciones interpersonales:** se dan cuando los auditores poseen una relación personal, familiar o profesional con el cliente. Todas estas relaciones podrían provocar que el auditor antepusiera los intereses personales sobre los objetivos profesionales.

- **Revisión propia:** en este caso puede ocurrir que el auditor tenga que auditar su propio trabajo o el de alguno de los miembros de su equipo. Algunos ejemplos podrían ser: preparación de los Estados Financieros, recomendaciones de valoración de elementos en dichos estados, externalización de la auditoría interna y el asesoramiento sobre decisiones de gestión. Todas estas situaciones podrían crear situaciones en las que el auditor es incapaz de evaluar críticamente su trabajo o de dañar una relación con otro miembro de la firma de auditoría.

Por otra parte, existen situaciones que implican decisiones basadas en juicios que también pueden afectar a la independencia del auditor y, por tanto, a la calidad de la auditoría. Dichas decisiones son aquellas que implican

una incertidumbre con respecto a la determinación apropiada o juicio de valor que un auditor podría hacer. Los autores señalan concretamente tres tipos de decisiones basadas en juicios (Cuadro 1):

- **Asuntos contables que conllevan dificultad:** Son aquellos que permiten varias interpretaciones opcionales: principios contables, valoraciones alternativas, etc. En este caso, podría ocurrir que los auditores se adhirieran a las preferencias de tratamientos contables inapropiados de la gestión.

- **Decisiones referidas al comportamiento durante la auditoría:** Se refieren a juicios acerca de la naturaleza y la extensión de la evidencia de auditoría. Por ejemplo, los auditores podrían ocultar errores descubiertos durante el muestreo de auditoría con el deseo de no entrar en conflicto con la gestión.

- **Decisiones materiales:** Tienen relación con los juicios que se refieren a la importancia relativa de las omisiones o errores descubiertos en la información financiera. Podría ocurrir, por ejemplo, que un auditor concluyera que un ítem no es significativo y, por tanto, no someterlo a evaluación durante el proceso de obtención de evidencia.

A modo de resumen, la visión de Johnstone *et al.* (2001) mostrada en el Cuadro 1, expresa que el conjunto de amenazas que pueden afectar a la independencia, junto con las decisiones que están basadas en juicios, formarían las condiciones del entorno que afectan al riesgo a la independencia. De acuerdo con los autores, todas ellas unidas con los factores que mitigan o incentivan dicho

³ Hace referencia a las reducciones iniciales de los precios de auditoría con el objeto de recuperar márgenes en futuros periodos.

riesgo, determinan cómo se encuentran afectados los distintos usuarios por el riesgo a la independencia.

Para delimitar lo anterior, los autores señalan que en principio es preciso tener en cuenta que los usuarios de la actividad de auditoría financiera son muy diversos. Dentro de ellos se encuentran las entidades auditadas, los accionistas y acreedores, los auditores individuales, la profesión de auditoría, los reguladores, entre otros. Teniendo en cuenta el ámbito temporal, los anteriores usuarios pueden sufrir las siguientes consecuencias derivadas del riesgo a la independencia:

- **A corto plazo:**

Las entidades auditadas pueden beneficiarse a corto plazo de un incremento del riesgo a la independencia ya que aumenta la probabilidad de que el auditor acceda a las preferencias de la entidad auditada. Los beneficios potenciales podrían consistir en el incremento de la cotización de las acciones y un menor coste de capital.

Por su parte, los accionistas y acreedores padecerán los efectos anteriores. En concreto, las consecuencias negativas de un informe de auditoría erróneo pueden consistir en un declive de valor de los activos o pasivos de la compañía. Los auditores individuales están preocupados por el mantenimiento de la relación con el cliente por razones económicas y por la probabilidad de futuros litigios o pérdida de reputación asociados con su comportamiento.

- **A largo plazo:**

Los accionistas y acreedores impondrán un coste adicional por incremento del riesgo de información

originado por la incapacidad de confiar en el proceso de auditoría. Por tanto, las entidades auditadas, en última instancia, también se perjudican por el riesgo a la independencia. Así, el efecto neto sobre la entidad auditada será la diferencia entre los beneficios que se obtienen versus las pérdidas que también pueden aparecer a largo plazo.

Por otro lado, la profesión de la auditoría se daña por el incremento del riesgo a la independencia, aunque solo sean unos pocos auditores los que no cumplen con la obligación de independencia.

En este horizonte temporal, los reguladores y el bienestar de la sociedad en general, sufren los costes asociados con un alto riesgo a la independencia.

Para finalizar, Johnstone et al. (2001) se plantean en su trabajo cuáles deberían ser las acciones a tomar por los diferentes usuarios para tratar de paliar o disminuir el riesgo a la independencia:

- **Con respecto a la profesión de auditoría.**

La profesión de auditoría dirige activamente la gestión del riesgo a la independencia, fundamentalmente, prohibiendo la realización de algunas actividades y estableciendo programas de control (por ejemplo, requerimientos de titulación, educación profesional continua, normas de ética).

No obstante, existen dos áreas que reciben una atención limitada de la profesión:

* Asuntos relacionados con el tipo, magnitud relativa y continuidad de los honorarios. Por el contrario, la profesión

parece mantener estrategias de expansión de servicios que podrían incrementar las preocupaciones de dependencia financiera.

* Situaciones que implican decisiones basadas en juicios que ocasionan un riesgo a la independencia que afecta a la calidad de la auditoría.

• **Con respecto a las firmas de auditoría.**

Las firmas de auditoría pueden influir en el riesgo a la independencia mediante el establecimiento de políticas y fomentando una cultura de firma que otorguen un adecuado soporte a los esfuerzos de los auditores individuales para mitigar el riesgo a la independencia.

En sus manos está también promover la formación continua de los auditores, poniendo un especial énfasis en la relación entre las amenazas a la independencia y aquellas situaciones que permiten que dicho riesgo afecte a la calidad de la auditoría.

• **Con respecto a los reguladores.**

Los organismos legisladores tradicionalmente han dedicado y siguen dedicando un gran esfuerzo normativo relacionado con la independencia del auditor. En particular, se centran en mejorar la visión de la regulación sobre el incremento de la efectividad del gobierno corporativo y los mecanismos de autoregulación. Asimismo, también se centran sobre las situaciones que implican decisiones basadas en juicios que permiten que el riesgo a la independencia afecte a la calidad de la auditoría.

• **Con respecto a los investigadores sobre el tema.**

En este sentido, hemos de ma-

nifestar que es fundamental que los investigadores continúen dedicando sus esfuerzos al estudio de esta problemática, haciendo especial hincapié, entre otros, en los siguientes temas:

- Se debería continuar profundizando sobre los componentes individuales del modelo.

- Sería interesante analizar la verdadera efectividad de los factores mitigantes del riesgo a la independencia, tanto de forma individual como combinada.

4. Marco General sobre los Incentivos y Amenazas a la Independencia del Auditor.

En el presente apartado, exponemos un enfoque general de todo el conjunto de incentivos y amenazas procedentes de las diferentes visiones, mostradas por los distintos organismos reguladores e investigadores sobre el tema analizadas en este trabajo, que pueden afectar a la independencia del auditor y, por tanto, a la calidad de la auditoría:

*** INCENTIVOS**

En función de los principales agentes del mercado de auditoría pueden tomarse las siguientes acciones como incentivos a la independencia:

• **Acciones provenientes de los auditores como individuos:**

- Sentimiento de haber cumplido su responsabilidad profesional con integridad y haber prestado un buen servicio a sus clientes.

- Acceso a mejores condiciones de salario, promoción y reconocimiento (prestigio profesional).

- Reducción de los riesgos asociados con el cumplimiento de responsabilidades y

pérdida de reputación.

- Elusión de las acciones disciplinarias por parte de los organismos reguladores.

• **Acciones provenientes de las firmas de auditoría:**

- Empleo de las revisiones entre socios.
 - Utilización de las revisiones paritarias.
 - Promoción de las consultas de miembros dentro de la firma.
 - Fomento de los planes de compensación.

• **Acciones provenientes de la entidad auditada (Mecanismos de gobierno corporativo):**

- Utilización Consejos de Directores y Comités de Auditoría.
 - Reducción del coste de la agencia.

• **Acciones provenientes de los organismos reguladores:**

- Refuerzo de la eficiencia y eficacia de la normativa sobre auditoría.

* **AMENAZAS**

De forma global, los auditores y sociedades de auditoría se enfrentan a las siguientes amenazas:

• **Existencia de intereses propios en la firma auditada: por ejemplo;**

- Mediante la realización de inversiones directas o indirectas significativas en la entidad auditada.

- Mediante el mantenimiento de relaciones de empleo: cargos directivos,

de administración, etc.

- Mediante la presencia de honorarios contingentes. En este sentido, pueden aparecer dos problemas fundamentales:

* **Problema de precios reducidos por la feroz competencia:** tal empirismo puede perjudicar a la calidad de la auditoría y, por tanto, a la confianza del público sobre el auditor. Dicho fenómeno es conocido como "*Low-Balling*"⁴ (fijación de precios que no cubren los costes totales de la auditoría).

* **Problema de la excesiva dependencia del cliente:** tal dependencia puede provenir de la facturación por servicios de auditoría como por otros servicios adicionales.

• **Necesidad de revisión del trabajo propio**⁵: por ejemplo, en el caso de la existencia de relaciones de empleo y la realización de otras tareas adicionales a la auditoría.

• **Aparición de una excesiva familiaridad con el cliente:** por ejemplo, mediante el mantenimiento de vínculos de consanguinidad o afinidad con la compañía auditada.

• **Existencia de actitudes de intimidación hacia el auditor:** mediante amenazas reales o percibidas para que el auditor no actúe objetivamente.

• **Adopción de actitudes de defensa hacia el cliente:** cuando el auditor toma una actitud de protección al cliente.

• **Existencia de decisiones basadas en juicios:** por ejemplo, el tratamiento de

⁴ Para una profundización sobre este fenómeno puede consultarse la obra de DeAngelo (1981).

⁵ Esta amenaza junto con la existencia de honorarios contingentes o la aparición de una excesiva confianza con el cliente constituyen los principales factores que se argumentan en contra de la realización de otros servicios por parte de los auditores.

hechos contables difíciles de interpretar, las dificultades relacionadas con decisiones sobre juicios de materialidad y los conflictos provocados por la determinación del alcance y la conducta de la auditoría.

• **Existencia de relaciones duraderas en el tiempo entre cliente y auditor:** la amenaza puede provenir del exceso de confianza que se puede establecer con un cliente si la duración del contrato es larga. Además, desde nuestro punto de vista esta circunstancia guarda relación con:

- La amenaza provocada por la realización de otros servicios a los clientes ya que, de romperse la relación, podría afectar negativamente a los mismos.

- La amenaza relacionada con la aparición de una excesiva familiaridad con el cliente.

5. Consideraciones Finales.

En el presente trabajo hemos manifestado que la situación actual, en la que el prestigio y la credibilidad de los profesionales de la auditoría están permanentemente en entredicho, no se puede mantener eternamente. Desde nuestro punto de vista, no tiene sentido que siga existiendo en el futuro una actividad auditora que, al menos en cuanto a la percepción de sus usuarios se refiere, no cumple con su función de dotar de fiabilidad a la información contable publicada por las empresas.

Por tanto, es preciso apostar por la recuperación de la confianza en la actividad auditora y en la existencia de profesionales independientes. Para ello, en el presente trabajo hemos puesto de manifiesto:

• Los factores que hay que analizar cuidadosamente porque afectan negativamente a la cualidad de independencia. Como por ejemplo, los honorarios contingentes, el mantenimiento de relaciones financieras o de empleo con el cliente, la realización de servicios adicionales, etc. La clave en cada uno de estos casos estará en determinar cuál será el tratamiento más adecuado para cada una de estas amenazas.

• Los elementos que hay que potenciar porque tienen una incidencia positiva en dicha cualidad. Entre ellos, las revisiones paritarias, la existencia de Comités de Auditoría, el papel de la regulación, las características éticas y morales del auditor, etc.

Asimismo, hemos señalado la importancia de que las diferentes partes implicadas con la auditoría (la profesión, las firmas de auditoría, los reguladores y los investigadores sobre el tema) centren sus esfuerzos en la mejora de la situación actual.

Desde nuestro papel de investigadores, hemos propuesto un marco general sobre los incentivos y amenazas a la independencia del auditor. Dicho marco supone una síntesis que refleja el conjunto de opiniones de la literatura de investigación, por tanto, entendemos que podría ser el punto de referencia sobre el que deben basarse los profesionales auditores en el desempeño de su labor.

Referencias Bibliográficas

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, p. 58-74.

CAÑIBANO, L. y CASTRILLO, L.A. (1999): "La independencia de los auditores: un nuevo enfoque". *Actualidad Financiera*. Año IV. Monografía 3/99, p. 21-39.

DEANGELO, L.E. (1981): "Auditor independence, 'LowBalling', and disclosure regulation". *Journal of Accounting and Economics*, 3, p. 113-127.

FIRTH, M. (1980): "Perceptions of Auditor Independence and Official Ethical Guidelines". *The Accounting Review*, vol. LV, nº 3, july, p. 451-466.

GOLDMAN, A. y BARLEV, B. (1974): "The Auditor-Firm Conflict of Interests: Its Implications for Independence". *The Accounting Review*, october, p. 707-718.

JENSEN, M.C. y MECKLING, W.H. (1976): "Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure". *Journal of Financial Economics*, 3, p. 305-360.

JOHNSTONE, K., SUTTON, M. y WARFIELD, T. (2001): "Antecedents and Consequences of Independence Risk: Framework for Analysis". *Accounting Horizons*, vol. 15, nº 1, march, p. 1-18.

LEE, C-W y GU, Z. (1998): "Low Balling, Legal Liability and Auditor Independence". *The Accounting Review*, vol. 73, nº 4, october, p. 533-555.

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)

PAZ-ARES, C. (1996): "*La Ley, el Mercado y la Independencia del auditor*". Ed. Civitas, Madrid.

SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION (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)