

Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires
Instituto de Investigaciones Contables “Prof. Juan Alberto Arévalo”

**INDEPENDENCIA. COMPATIBILIZACIÓN ENTRE
LOS SERVICIOS DE AUDITORIA Y OTROS
SERVICIOS PROFESIONALES^(*)**

MARIO WAINSTEIN

(*) Trabajo presentado en el Iº Seminario de Profesionales de Ciencias Económicas de Países Latinos. Buenos Aires, 7 y 8 de agosto de 1997

Publicación “Contabilidad y Auditoría”
Año 4 N° 7

Junio 1998

INDEPENDENCIA. COMPATIBILIZACIÓN DE LOS SERVICIOS DE AUDITORIA Y OTROS SERVICIOS PROFESIONALES

ÍNDICE

- 1 Enfoque de cada país y contexto regional.
 - a) Análisis conceptual
 - b) Otros servicios profesionales diferentes a la auditoría
- 2 Análisis desde la perspectiva del profesional y del usuario
- 3 Propuestas

- Bibliografía

ABREVIATURAS

SEC - Securities and Exchange Commission. Comisión de Valores y Cambios de Nueva York.

AICPA - American Institute of Certified Public Accountants. - Instituto Americano de Contadores Públicos

IFAC - International Federation of Accountants. Federación Internacional de Contadores.

FACPCE- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas

RT- Resolución Técnica de la FACPCE

1 ENFOQUE DE CADA PAÍS Y CONTEXTO REGIONAL

A) ANÁLISIS CONCEPTUAL

Es una condición indispensable para un auditor, tener independencia con relación a la entidad emisora de la información contable. Esta es una condición básica para el ejercicio de la auditoría.

La independencia del auditor se contempla en los códigos de ética y en las normas de auditoría; también los órganos de control de las sociedades lo estipulan específicamente y muchas firmas de contadores públicos lo destacan dentro de sus políticas más estrictas con relación a sus clientes. Sin embargo, se considera que existen ciertos peligros o amenazas a la independencia del auditor, debido a que el propio cliente selecciona a su auditor y es el que le paga los honorarios convenidos. A todo ello, se agrega la especial situación que se presenta con la prestación de otros servicios, además de la auditoría de estados contables, algunos de los cuales podría afectar la independencia de criterio.

Los auditores son habitualmente seleccionados y pagados, mantenidos o desplazados a la sola discreción de la Dirección. Existe la sensación de que la independencia total es prácticamente imposible. Los auditores saben que esa condición de independencia es vital y que ello debe preservarse para cumplir con las normas profesionales y para mantener la reputación.

Al mismo tiempo, la relación con la dirección financiera envuelve una sutil presión en materias que requieren la selección de criterios alternativos.

La profesión contable y las autoridades de control de empresas con cotización pública de sus acciones, han reconocido la eventual amenaza que afecta a la independencia, y han tomado ciertas decisiones al respecto.

En los Estados Unidos de América, algunas compañías requieren que la selección y mantenimiento de los auditores, sea ratificada por los accionistas. Los organismos de control requieren que se comunique públicamente la finalización del trabajo de los auditores, el esclarecimiento de cualquier problema contable o de auditoría dentro de los 2 años entre la salida de un auditor y la entrada de otro y una carta del auditor saliente explicando los problemas que se hubieran suscitado. Estos son procedimientos que deberían tomarse y que mitigan más que eliminan, las amenazas a la independencia del auditor.

Varias proposiciones para cambiar la relación corriente

auditor-cliente has sido hechas con el objeto de solucionar el problema de la independencia. Una forma de eliminar las dudas que podrían existir sobre la independencia podría ser, la implantación de algún sistema de designación de los auditores por directores externos de la compañía que no tengan lazos con la dirección operativa de la sociedad.

Otros de los argumentos que se esgrimen y que afectaría la independencia, está relacionada con los distintos tipos de servicios proveídos por los auditores: asesoramiento impositivo; (preparación de declaraciones juradas, planeamiento impositivo; representación ante autoridades impositivas); asesoramiento gerencial; algunos servicios relacionados con la contabilidad y la auditoría (trabajos sobre controles; procesamiento de datos y contabilidad de costos) y otros, como estudios de mercado, reclutamiento de ejecutivos, estudios sobre distribución de planta y otros servicios de contabilidad (teneduría de libros; compilaciones y exámenes de compañía que no cotizan en bolsa); investigaciones especiales en contabilidad y en selección y aplicación de normas de contabilidad y las implicancias contables de decisiones gerenciales.

En los Estados Unidos de América hubo dos comisiones investigadoras que estudiaron el tema de la “independencia profesional”: un subcomité del Senado del Congreso, produjo el denominado Informe Metcalf donde sostuvo que “la mejor política es que las firmas contables de las empresas que cotizan sus acciones presten sólo servicios relacionados con la contabilidad- por tanto el reclutamiento de gerentes, análisis de mercado, diseño de plantas, análisis de productos o servicios actuariales, son incompatibles con las responsabilidades públicas de los auditores independientes y deberían ser discontinuados “

En esa línea de pensamiento, la SEC considera que hay incompatibilidad entre la prestación de servicios de teneduría de libros y la auditoría de estados contables realizados por el mismo profesional o firma de profesionales.

La AICPA también cuenta con una investigación realizada sobre este tema que concluyó con el llamado Informe Cohen que adoptó una posición menos restrictiva. Así por ejemplo, un auditor que provee servicios gerenciales a un cliente puede no mantener un punto de vista independiente.

La Comisión Cohen analizó este punto y concluyó que hay ciertos aspectos que deben evaluarse en la provisión de algunos servicios de auditoría que afectan la independencia del auditor.

Con excepción de un caso, esta Comisión no encontró instancias en

donde la independencia del auditor haya estado comprometida en la provisión de otros servicios. La investigación indicó que el desarrollo de servicios de consultoría, puede mejorar la función de auditoría para beneficio de los usuarios.

Sin embargo la falta de evidencias que afecten la independencia del auditor, no logra evitar la afectación a su credibilidad que puede originarse en algunos casos.

No existe en ese sentido, la idea de requerir que los contadores públicos discontinúen la prestación de otros servicios por los posibles errores de interpretación que pueden tener algunas personas. Hay otros caminos más efectivos para exaltar la independencia del auditor.

Las proposiciones que fortalecen la independencia del auditor, deben considerar por lo menos, los siguientes aspectos :

- * Protección del auditor de la influencia de la dirección operativa, a través del uso de comités de auditores, compuestos por directores externos, observando los cambios y rotación de los auditores. Ello es más practicable en empresas que cotizan sus acciones en bolsas.

- * Lograr que las firmas de contadores públicos tengan un gerenciamiento con un adecuado control interno para sostener el necesario soporte de la independencia de socios individuales, como algunos caminos para reducir tiempo y presiones de vencimientos.

- * Otras proposiciones para incrementar la independencia del auditor, incluyendo la transferencia de la función de auditoría al sector publico y selección del auditor

Protegiendo al auditor de la influencia de la dirección.

La efectividad y la eficiencia de una auditoría no puede concretarse si el auditor trabaja en forma aislada de la gerencia de su cliente. Un auditor debe trabajar con la gerencia pues se requiere una activa participación de la misma pues ello permite conducir la auditoría. Además, se requiere que el auditor y su cliente tengan un mutuo grado de confidencialidad. La independencia del auditor debe ser mantenida a pesar de los aspectos de cooperación señalados.

Otra dificultad que tienen los auditores para mantener su independencia es que ellos son miembros de una organización lucrativa, que depende de los honorarios sobre los cuales la gerencia de la empresa ejerce control.

Comité de auditoría

Diversos cuerpos profesionales y órganos de regulación, han sugerido a las empresas que instalen comités de auditores del directorio como forma de reforzar la independencia de la auditoría de la dirección superior.

A raíz del escándalo McKesson & Robbins, los comités de auditoría fueron propuestos en 1939 por la Comisión de Valores de Nueva York y en 1940 por la SEC. La SEC encomendó en el año 1972, el establecimiento de comités de auditoría compuestos por directores externos.

La AICPA recomendó en 1967 el establecimiento de comités de auditoría para todas las sociedades de bolsa.

En 1978 la Bolsa de Nueva York dispuso que las compañías locales con cotización crearan comités de auditoría constituida por directores externos.

En 1979 la Comisión de Valores de EE.UU. recomendó una acción similar.

Una comisión especial gubernamental recomendó también en 1976 lo deseable que resultaba la creación de comités de auditoría.

La Comisión Cohen, recomendó los comités de auditoría e instó a los accionistas el nombramiento de auditores independientes y la evaluación de la relaciones entre auditor y dirección superior.

Actualmente, no se exige los comités de auditoría aun cuando los mismos son una parte importante de la estructura corporativa.

Ellos, supervisan las políticas contables y financieras, informan políticas y prácticas, ayudan al directorio a completar sus responsabilidades en el tratamiento contable y fiduciario y ayudan a mantener una línea directa de comunicación entre el directorio y los auditores externos e internos de la empresa. Ocasionalmente, el directorio puede requerir al auditor independiente para asistencia en la revisión de los estados financieros u otra información

El contacto entre el directorio y los auditores se concreta generalmente a través del comité.

Con los años, el AICPA y la Bolsa de Nueva York han emitidos guías

generales para los comités de auditoría, pero no fijaron obligaciones específicas, responsabilidades o actividades. Por ello, las actividades de los comités, varían de una compañía a otra. Sin embargo estos comités generalmente desarrollan ciertas tareas, incluyendo:

Revisión de la propuesta del auditor externo del alcance y enfoque.

Comunicación con y revisión de las actividades y eficiencia de los auditores internos.

Revisión de los estados financieros y los resultados de la auditoría independiente.

Consideración de la selección de las políticas contables.

Revisión de las recomendaciones tanto del auditor interno como del auditores independiente, sobre los mejoramientos en el control interno.

Consideración de la recomendación de la dirección superior para la designación de los auditores.

Supervisar o conducir investigaciones especiales u otras funciones en nombre del Directorio.

En ausencia de una situación inusual, un comité de auditoria se reúne varias veces por año con los auditores independientes. Una reunión típicamente se desarrolla para revisar la propuesta del alcance de la auditoria, coordinando con auditores internos su trabajo durante el año que pueda afecta los principios de contabilidad o informes financieros.

Otras reuniones permiten al auditor la revisión de los borradores trimestrales y anuales de los estados contables incluyendo los informes a la SEC, si fuera aplicable.

Durante el proceso, la Comisión de auditoria busca usualmente del auditor que los estados contables presenten de conformidad con principios de contabilidad.

El Comité también puede considerar:

Cualquier variación significativa de la auditoría planeada

El efecto de nuevas propuestas de pronunciamientos contables sobre los estados contables.

Cambios discrecionales en los principios de contabilidad.

Áreas donde el juicio técnico puede tener un impacto en los estados contables.

Adicionalmente, muchos comités de auditoría desean revisar la carta de recomendaciones a la dirección que hace la auditoría. Ello facilita que muchas recomendaciones puedan implementarse. El comité puede indagar sobre cambios hechos por la gerencia y sus implicancias para la auditoría del año siguiente.

El establecimiento de comités con directores externos, ha beneficiado a gerentes, directores, accionistas y a la profesión de auditoría. Auditores y directores externos tienen intereses comunes que se refuerzan con la interacción de los dos grupos. Teóricamente, la existencia de un comité de auditoría con directores externos demuestra que todas las partes son diligentes cumpliendo con sus obligaciones a los accionistas, relativos a estados financieros y su exposición. El comité refuerza la independencia del auditor, pues el auditor provee una fuerza independiente de información a los directores, gerentes. Prácticamente, un comité de auditoría brinda un conjunto de beneficios a la relación auditor-cliente.

Un comité de auditoría permite a los directores, evaluar el trabajo del auditor, el alcance y limitaciones de su trabajo de auditoría, la calidad de las relaciones cliente-auditor,. Miembros del comité de auditoría pueden también desarrollar un entendimiento sobre áreas sensitivas y posibles puntos controvertidos en los negocios de la compañía.

Se debe suponer que un comité de auditoría no desea que los problemas queden sin resolver, y en consecuencia exige un rápido tratamiento para ellos.

La Comisión Cohen recomendó que el comité de auditoría tome un rol lo suficientemente activo en la contratación de la auditoría, incluyendo materias como honorarios y tiempos, para asegurar que la gerencia considere la relación costo versus calidad.

Examen de ciertas situaciones

En el pasado, la dirección amenazaba cambiar al auditor, cuando existían desacuerdos en el tratamiento de algún principio de contabilidad, iniciando la búsqueda de un auditor más complaciente.

Una forma para reducir la presión que puede producirse, es la intervención de un órgano de dirección independiente, para evaluar las causas de un cambio de auditores.

Comunicación con el auditor anterior

Un auditor que sucede a otro debe realizar las averiguaciones necesarias para determinar la existencia de controversias técnicas en el tratamiento de un problema

Deberá tomar conocimiento de lo sucedido y establecer si está en condiciones para tomar el trabajo.

Desacuerdo con clientes

Es el segundo desarrollo requerido por la Comisión Cohen.

La idea es la de informar a los órganos de control, la existencia de cierto tipo de desavenencias y su efecto sobre los estados contables

Rotación de auditores

Otra idea que se fue desarrollando es la relativa a la rotación de los auditores en períodos de 2 a 3 años. También se argumenta que un nuevo auditor traerá una nueva visión del trabajo. La rotación traerá nuevos costos por el tiempo de estudio de la nueva compañía.

También se dijo que un auditor luego del primero o segundo año reduce los riesgos de la auditoría.

Luego de esto, la Comisión Cohen terminó no requiriendo la rotación de los auditores y admitiendo que ello podrá lograrse mediante la rotación del personal afectado.

Políticas y procedimientos de firmas de contabilidad y su efectos sobre la independencia.

La comisión Cohen concluyó que las políticas gerenciales y los procedimientos de las firmas de contadores públicos tienen un efecto importante en la independencia de los auditores.

La Comisión notó la excesiva competencia de precios entre firmas de contadores y los resultados en la reducción de honorarios, habitualmente resulta en reducción de tiempo y presiones del presupuesto que terminan afectando el equipo de trabajo..

La Comisión concluyó que la excesiva presión de sobre el tiempo, era una de los factores que más influían sobre las fallas en los trabajos.

Muchas deficiencias en las auditorías resultaron de una pobre planificación e inadecuada supervisión. También se destacó, la tremenda presión del cliente para influir en los resultados del ejercicio, y emisión de estados contables. Si esas demandas son poco razonables, ello afecta la independencia.

La independencia es también alterada si el auditor elimina o reduce procedimientos de auditoría o falla en corroborar manifestaciones de gerentes,

Se considera que las firmas de contadores deben adoptar estrictos pasos en la calidad y control de prácticas contables para evaluar la aplicación de prácticas alternativas y la responsabilidad emergente del convenio de auditoría.

Las firmas de contadores no pueden alterar los tiempos presupuestados porque los presupuestos deben ser reales para que la calidad de la auditoría no sea afectada.

Como siempre, habrá presiones de tiempo en la auditoría. Ello no debe influir en la cantidad de tests de auditoría que deben ser hechos para cumplir con los estándares profesionales.

Otras propuestas para exaltar la independencia

Otras ideas que se han escuchado, tendientes a lograr la tan anhelada independencia profesional, es la transferencia del servicio de auditoría a organismos gubernamentales o con control gubernamental. También se desarrolló la idea de crear nóminas de firmas de contadores independientes reconocidos, para prestar los servicios de auditoría en forma rotativa.

Selección de auditores para clientes

La “independencia “es un requisito fundamental que deben cubrir los auditores que examinan estados contables para contribuir a la credibilidad que debe tener este tipo de trabajos.

La Independencia adquiere mucha importancia pues para el auditor, conforma un requisito tan importante como la idoneidad para el desarrollo del trabajo. Para el usuario también es fundamental la “independencia “ tanto real como aparente del auditor, pues le confiere credibilidad a sus informes.

La credibilidad real es el hecho concreto desde el punto de vista de las condiciones para ser independiente que normalmente se incluyen en ciertas normas, mientras que la credibilidad aparente constituye un grado de sensación que puede tener el usuario

El carácter de “independiente “puede establecerse en una norma o disposición o puede incluirse en una nómina de ejemplos o guías. También pueden tener un carácter estricto de manera que no se admitan situaciones de excepción o pueden tener una amplia flexibilidad en donde las interpretaciones adquieran un papel importante. Esto es lo que técnicamente se denomina “condición independiente“ sin admitir o admitiendo prueba en contrario respectivamente.

Existe cierto consenso en considerar que la condición de independencia debe tener ciertos aspectos “no transables” esto es, sin admitir prueba en contra. Serían totalmente objetivos e irrenunciables.

Otros aspectos deben estar enunciados y deben admitir “prueba en contrario “para evitar la creación de un sistema rígido que no resulta del todo útil.

Se considera que la actuación de un auditor con independencia “ le permitir actuar con mayor objetividad e integridad.

Argentina:

Un análisis de la “independencia“ como condición básica para el ejercicio de la auditoría, lo encontramos en “las normas de auditoría” vigentes en la República Argentina (Resolución Técnica N° 7 de la FACPCE)

Así se fija que el contador público “debe tener independencia con relación al ente al que se refiere la información contable “ (III. A, 1)

Luego, se enumeran los casos de falta de independencia, describiendo las siguientes situaciones:

*** Cuando estuviera en relación de dependencia con respecto :**

** al ente cuya información contable es objeto de la auditoría.

** a los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquel del que es auditor.

** o lo hubiera estado en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto de la auditoría.(III. A, 2.1)

** la limitación temporal que se señala puede interpretarse que abarca dos ejercicios , pues existen efectos de un ejercicio que afectan al siguiente.

De todas formas, ello debería ser mejor expuesto.-

* Cuando con relación a los propietarios, directores, gerentes generales o administradores del ente cuya información contable es objeto de la auditoría o de los entes vinculados económicamente a aquel del que es auditor:

** fuera cónyuge o pariente por consanguinidad, en línea recta o colateral hasta el cuarto grado inclusive, o

** por afinidad hasta el segundo grado, (III. A, 2.2)

* Cuando fuera socio, asociado, director o administrador del ente cuya información contable es objeto de la auditoría, o de los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquél del que es auditor, o lo hubiese sido en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto de la auditoría.(III A, 2.3)

* Cuando tuviera intereses significativos en el ente cuya información contable es objeto de la auditoría o en los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquél del que es auditor, o los hubiera tenido en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto de la auditoría. (III A, 2.4)

Se aclaró el significado de “vinculación económica” fijando lo siguiente:

- Se entiende por entes (personas entidades o grupos de entidades económicamente vinculados a aquellos que, a pesar de ser jurídicamente independientes, reúnen algunas de las siguientes condiciones:

- vinculación significativa de capitales;
- existencia de los mismos directores, socios o accionistas;
- entes que por sus especiales vínculos debieran ser considerados como una organización económica única.

* Cuando la remuneración fuera contingente o dependiente de las conclusiones o resultados de su tarea de auditoría (III A, 2.5)

* Cuando la remuneración fuera pactada sobre la base del resultado del período a que se refieren los estados contables sujeto a la auditoría

Se fijó como excepción la aplicación de disposiciones sobre aranceles que normalmente establecen escalas que computan totales del activo, pasivo u otros parámetros - (III A 2,6). La fijación de honorarios mínimos basados en una ecuación activo + pasivo hacia terceros no tiene prácticamente vigencia en la Capital Federal luego de la sanción del decreto 2284/91 de desregulación económica. Sin embargo, en las provincias todavía prevalece la vigencia de leyes de aranceles que mantienen honorarios mínimos basados en ecuaciones patrimoniales.

El tema en debate es la determinación libre de los honorarios profesionales entre el auditor y su cliente o la existencia de normas legales que fijen un honorario mínimo, en cuyo caso necesariamente debe existir algún tipo de referencia a los estados contables auditados.

Nuestra posición es contraria a la fijación de normas arancelarias para el ejercicio libre de una profesión. Una excepción podría estar vinculada con la actuación del contador público en el ámbito judicial, que tampoco se justificaría en un contexto judicial donde no existan arbitrariedades en la asignación de honorarios (caso de pericias o sindicaturas judiciales)

Alcance de las incompatibilidades:

Se aplican tanto al contador público que emite su informe como a todos los integrantes del equipo de trabajo que intervienen en esa auditoría: profesionales en ciencias económicas; profesionales en otras disciplinas o no profesionales.

En los casos de sociedades de profesionales, las incompatibilidades se extienden a todos los socios o asociados del contador público. (III A, 4)

Excepciones a las incompatibilidades:

* El registro de documentación contable, la preparación de los estados contables y la realización de otras tareas similares remuneradas mediante honorarios, en tanto no coincidan con funciones de dirección, gerencia o administración del ente cuyos estados contables están sujetos a la auditoría. (III A, 2.1)

* Cuando el auditor fuera socio o asociado de entidades civiles sin fines de lucro (clubes, fundaciones, mutuales u otras organizaciones de bien público) o de sociedades cooperativas, cuya información contable es objeto de la auditoría o de los entes económicamente vinculados a aquel del que es auditor (III a, 2.3)

Es importante destacar que en el sistema argentino, la falta de independencia no constituye una presunción “juris et de jure”, pues puede admitir prueba en contrario.

Lo indicado en materia de independencia e incompatibilidades debe evaluarse en concordancia con las normas contenidas en el Código de Ética que cada jurisdicción tiene en vigencia.

También los Códigos de Ética vigentes en todo el país, contemplan habitualmente el tema de las “incompatibilidades”. Así por ejemplo el Código de Ética de la Capital Federal, trata en sus artículos 23 a 25 los temas ya comentados previamente, fijando además, algunas disposiciones muy interesantes a saber:

* Cuando un profesional interviene en un asunto, no debe prestar servicios a la otra parte hasta que hayan transcurrido dos años de finalizada su actuación, salvo que mediare notificación a la otra parte interesada y ésta no manifestase su oposición en un plazo de 30 días.

* Los profesionales no deben intervenir profesionalmente en empresas que actúen en competencia sin dar a conocer dicha situación al interesado.

Brasil:

La Resolución CFC (Consejo Federal de Contadores) N° 701/91 del 10 de mayo de 1991, aprobó la NBC P 1- Normas profesionales del auditor independiente. Respecto a la independencia propiamente dicha, fijó en resumen lo siguiente:

- El auditor debe ser independiente, no pudiendo dejarse influir por factores extraños, por preconcepciones o cualesquiera otros elementos materiales o afectivos que resulten en una pérdida efectiva o aparente de su independencia.

- Está impedido de ejecutar un trabajo de auditoría independiente el auditor que haya tenido durante el período a que se refiere la auditoría o la ejecución de los servicios, en relación a la entidad auditada, sus vinculadas, controladas o controlantes o los integrantes del mismo grupo económico:

a) vínculos de parentesco consanguíneo en línea recta sin límites de grado, en línea colateral hasta el 3º grado, por afinidad hasta el 2º grado, con administradores, accionistas, socios o con empleados que tengan injerencia en la administración . o en los negocios o sean responsables por su contabilidad.

b) relación de trabajo como empleado, administrador o colaborador asalariado, aunque esta relación sea indirecta, en los dos últimos años;

c) participación directa o indirecta como accionista o socio;

d) incompatibilidad con la existencia de intereses financieros directos, inmediatos o mediatos, o sustancial interés financiero indirecto, intervención en la intermediación de negocios de cualquier tipo en la realización de emprendimientos.

e) función o cargo incompatible con la actividad de auditoría independiente;

f) fijación de honorarios condicionados o incompatibles con la naturaleza del trabajo contratado;

g) cualquier otra situación de conflicto de intereses en el ejercicio de la auditoría independiente.

Finalmente se establece que el auditor debe rechazar el trabajo o renunciar a su función si se diera algunas de las hipótesis de conflicto de intereses previstos precedentemente

Uruguay:

Este país incorporó por decreto presidencial, determinadas “guías de auditoría” y servicios relacionados de la IFAC- (International Federation of Accountants) .

La Guía 3- Principios básicos que rigen una auditoría (setiembre

1980) establece que una auditoría es el examen independiente de la información financiera (incluyendo los estados financieros) de cualquier entidad ya fuere lucrativo o no, no importando su tamaño o forma legal, cuando tal examen se lleva a cabo con el objeto de expresar una opinión sobre dicha información.

La opinión del auditor ayuda a establecer la credibilidad de los estados financieros. El usuario, sin embargo, no deberá suponer que la opinión del auditor constituye una garantía en cuanto a la futura viabilidad de la entidad, ni que es una opinión sobre la eficiencia o efectividad con la cual la administración ha conducido las operaciones de la entidad (Guía 1, enero 1980)

La llamadas “guías de auditoría” hoy se convirtieron en “normas”

Paraguay:

En este país se utilizan las normas internacionales de contabilidad y auditoría.

El Código de Ética Internacional, trata el tema de “la independencia” en la Parte B aplicable a los contadores públicos que no actúan en relación de dependencia. Específicamente el tema se trata en la Sección 8 bajo el título “independencia”.

Así se establece que un contador público cuando asume la responsabilidad de la emisión de un informe, debe ser y aparecer libre de cualquier interés que lo pueda afectar y que sea incompatible con integridad, objetividad e independencia.

Luego se enuncian determinadas situaciones donde puede aparecer una falta de independencia y que puede dar a un observador una razonable duda de la independencia de un contador público en el desarrollo de su práctica pública.

- * Involucrarse financieramente con los negocios de su cliente.
- * Aceptar cargos en empresas (dentro de límites de tiempo determinados) .
- * Provisión de otros servicios además del de auditoría.

Cubre el caso de prestación de otros servicios, que no deben incursionar en funciones gerenciales o tomar decisiones, pues son responsabilidades que deben asumir el directorio y la gerencia

- * Relaciones de parentesco con directores o funcionarios
- * Honorarios (cuando se advierte una clara dependencia económica con el cliente)
- * Convenios de honorarios contingentes (se trata de arreglos donde el honorario está basado en la ocurrencia de un hecho)
- * Aceptación de bienes o servicios
- * Titularidad del capital de los estudios profesionales (los socios de las estudios de deben ser contadores públicos)
- * Retiro de socios (que luego ingresas a compañías auditadas)
- * Litigios existentes o posibles conflictos con clientes.
- * Prolongada participación del mismo personal profesional (trata la rotación de los integrantes del equipo de auditoría)

B) OTROS SERVICIOS PROFESIONALES DIFERENTES A LA AUDITORIA

Tradicionalmente, los estudios profesionales que prestaban el servicio de auditoría de estados contables, también adicionaban otros servicios tales como:

-- Impuestos: incluyendo asesoramiento en temas tributarios y asistencia en la preparación de las liquidaciones impositivas.

En cierta forma, el trabajo de auditoría comprende el análisis de la situación impositiva de la empresa y consecuentemente, la familiarización de los temas relacionados con las provisiones impositivas. Puede considerarse entonces, que la temática impositiva esta contenida parcialmente en el trabajo de auditoría, y el asesoramiento complementario forma un todo, con la ventaja que ello puede representar para el cliente y para el profesional.

Sin embargo estas tareas pueden complementarse con la representación del cliente ante las autoridades impositivas y la participación ante pleitos con las autoridades por temas litigiosos. (En la Argentina el

contador público puede patrocinar a su cliente solamente ante el Tribunal Fiscal de la Nación y no lo puede hacer ante otros fueros)

Otra forma de servicio en este área, es la de actuar como perito de parte en juicios contra la Dirección General Impositiva

Servicios administrativos: comprende un campo de acción sumamente amplio, donde pueden incluirse; la organización administrativa de una empresa con el estudio de las misiones y funciones en todos los niveles; control de producción; procesamiento electrónico de datos, etc.

La intervención profesional en estas áreas conduce a la formalización de recomendaciones que tienen que ver con los siguientes temas:

- * Diseño e implementación de sistemas de información gerencial en sectores privados y públicos.

- * Establecimiento de programas estratégicos de largo plazo.

- * Mejoramiento de control de materiales, desde el presupuesto del consumo de materiales vendidos hasta el control de la planeación del proceso de fabricación.

- * Desarrollo de la estrategia del procesamiento de datos, incluyen la planeación a largo plazo de los equipos, el software, evaluación y selección del sistema de telecomunicaciones y la planeación de los sistemas de seguridad.

- * Análisis y mejoramiento administrativo- organización, métodos , procedimientos, productividad y control.

Teneduría de libros: servicio que incluye el procesamiento de toda la información operativa de una empresa y la preparación de la información de gestión y los estados contables.

Selección de personal: ello puede incluir gente a nivel gerencial u operarios o empleados.

Dictado de cursos de capacitación: conforma una nueva modalidad de prestación de servicios incluyendo temas de todo tipo que aún exceden el ámbito profesional. Este tipo de actividad, tiene en muchos casos un objetivo promocional.

Fusiones, adquisiciones, problemas societarios: este es un campo de acción sumamente amplio donde actúan en muchos casos profesionales de otras disciplinas como abogados e ingenieros.

Actuación judicial : comprende la participación como peritos en todos los fueros (comercial, civil, penal, federal y tributario). También incluye la actuación como síndico judicial (en concursos de acreedores y quiebras)

Oferta pública: además de las auditorías de las empresas que cotizan en bolsa de comercio, se han desarrollado otros servicios como lanzamiento de obligaciones negociables; y otros asesoramientos referidos al mercado de títulos .

Trabajos especiales: incluyen en realidad, todos aquellos trabajos no detallados precedentemente y en forma específica. Intervención en la compra venta de paquetes accionarios; préstamos bancarios o con organismos internacionales de crédito; preparación de nóminas confidenciales; arbitrajes; asistencia a empresas en crisis ,etc.)

Un aspecto que necesariamente debe evaluarse, es el grado de vulnerabilidad de la “independencia “ que podría tener un auditor cuando incursiona en alguna de estas tareas. Esa independencia podría vulnerarse en la medida que un trabajo tenga que ser evaluado por la misma persona al realizar otro trabajo y si la atención a un cliente por diferentes servicios, representa el ingreso más importante que tenga el profesional.

En esencia la “independencia” es una actitud mental que sólo puede regularse en sus mínimos detalles.

2. ANÁLISIS DESDE LA PERSPECTIVA DEL PROFESIONAL Y DEL USUARIO

En los últimos tiempos se ha incrementado el requerimiento a los auditores en lo que se ha dado en llamar “el valor agregado de la auditoría”

Ya no se trata de prestar el servicio de la emisión de un informe sobre los estados contables, que incluían como un servicio adicional - sin cargo - la preparación de un “memorándum de sugerencias sobre temas de control interno “

Teniendo en cuenta la amplia experiencia que el auditor adquiere en el desarrollo de su especialidad, y la gran variedad de empresas que va conociendo, se fueron incrementando las demandas de servicio .

Así es como se fue elaborando el concepto de la -auditoría integral- para el contador público independiente, que en “forma coordinada en el examen de los estados contables, tendiente a la emisión de un informe sobre los mismos -auditoría financiera tradicional- debería proporcionar en un enfoque orientado al cliente y a la mejora continua del servicio profesional - calidad total - un servicio adicional, examinando ciertos aspectos administrativos con el propósito principal de ayudar a incrementar la eficiencia y eficacia de su cliente (público o privado), proponiendo las recomendaciones que considere adecuadas, Esta complementación, la denominamos “Auditoría Integral” (Casal Armando Miguel y Alderuccio Guillermo Víctor- Trabajo presentado en la XXIª Conferencia Interamericana de Contabilidad, Cancún, México, setiembre de 1995)

Ese valor agregado que mencionamos precedentemente, se ha convertido en un verdadero asesoramiento. De ello podemos inferir, que un contador público puede ser contratado para realizar una auditoría de tipo operativo sin que medie un examen de los estados contables.

Actualmente asistimos a una nueva etapa en los servicios de auditoría al incursionarse en lo social y económico, donde se trata la auditoría ambiental o ecológica o verde; auditoría de ética empresarial y auditoría de equidad social. La sumatoria de todas estas etapas, nos conducen a un concepto de - auditoría de la calidad total - que si bien está en etapa de estudio y experimentación, en una realidad concreta que hoy tenemos.

La amplitud de los servicios profesionales se incrementa permanentemente. Ello ha permitido el desarrollo de grandes firmas de auditores con especialistas en diversos rubros que incluyen temas específicos de la carrera de contador público y otros temas donde intervienen ingenieros y abogados.

Es evidente que existe una tendencia mundial a igualar los servicios profesionales en ciencias económicas con los servicios que se prestan en otros campos Ello ha incidido notoriamente en el cambio de ciertas reglas éticas que regulaban los temas de publicidad que en el caso argentino ha tenido una desregulación muy importante.

Es cierto también, que las necesidades humanas son ilimitadas al igual que los servicios que se demandan para satisfacer esas necesidades. La fijación de los límites se convierte de hecho en un problema ético donde los organismos de control de la profesión contable tienen que adoptar una actitud protagónica.

3 PROPUESTAS

Debemos asumir que los requerimientos de servicios profesionales de todo tipo se están incrementando notablemente. Probablemente existen opiniones en el sentido de “no considerar ciertos servicios compatibles con la profesión de contador público o en especial con la auditoría de estados contables”.

Debemos también admitir que los límites de las incompatibilidades de las profesiones se presenta cada vez más confuso y en este gran mercado competitivo que es el mundo, ninguna actividad aún profesional, está simplemente dispuesta a ceder posiciones. Esta es una realidad que algunos líderes del “marketing” están asimilando a una “guerra” concepto con el cual no coincidimos .

Sin duda es necesario establecer ciertos parámetros que deben estar dentro de un gran código de ética que deben aplicar todos los países. La unificación de las normas técnicas a nivel mundial debe considerarse un objetivo importante a conseguir a corto plazo. En forma concomitante resulta también necesario la unificación de los códigos de ética para tener reglas comunes para todos. Esos códigos deben contemplar las situaciones que generan las prestaciones de servicios profesionales en diversos campos que pueden llegar a ser incompatibles con los servicios de auditoría, donde la credibilidad del auditor es de vital importancia.

Asimismo, consideramos de utilidad el desarrollo de algunas ideas para reforzar el concepto de “independencia”:

a) unificar los Códigos de Ética a nivel internacional y alentar la difusión del uso de políticas voluntarias que hagan al tema de la independencia.

b) revisión por pares.

La revisión por pares constituye un sistema de control de calidad del trabajo de los auditores donde se trata de constatar el cumplimiento de las normas de auditoría que incluyen como condición básica la “independencia”

En la Argentina, el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal, implantó en el año 1970 un sistema que no funcionó plenamente siendo derogado 3 años después.

Este sistema estaba diseñado para operar en el seno del Consejo Profesional mediante la intervención de una Comisión de Verificación Técnica con facultades suficientes para seleccionar por pruebas los informes de auditoría, preparados por los profesionales, con el objeto de constatar el cumplimiento de las normas vigentes.

La selección se hacía al azar, entre los estados contables auditados presentados para la legalización de las firmas de los matriculados y sobre los casos que superaban determinados límites de capital o ingresos por ventas o servicios

También se incluyó en este alcance a todas las empresas que hubieran solicitado concurso de acreedores o hubieran sido declaradas en quiebra.

Esta revisión se hacía en el domicilio del profesional a quien se comunicaban los resultados del examen.

Si bien esta Comisión de Verificación Técnica cumplimentó diversas inspecciones, no se conocieron los resultados de su trabajo que fue encarado en una primera etapa bajo un “enfoque educativo”. Luego por razones de política profesional, el proyecto fue lamentablemente discontinuado.

c) No tomar parte- bajo ningún concepto - en decisiones operativas o de negocios.

BIBLIOGRAFÍA

- Casal Armando Miguel y Alderuccio Guillermo Víctor. Auditoría integral. Nuevo producto profesional hacia la calidad total. Revista La Información. Editorial Cangallo S.A. Buenos Aires, noviembre de 1995
- Casal Armando Miguel. El sistema de control Integral hacia la calidad total. Revista La Información. Editorial Cangallo S.A. Buenos Aires, marzo de 1995.
- Clouet Luis y Rodríguez Enrique. La independencia condición básica para el ejercicio de la auditoría. Revista La Información Extra. Editorial Cangallo S.A. Buenos Aires, 1986.
- Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas. Comparación de las normas contables y de auditoría de los países integrantes del Mercosur y las normas internacionales (CECYT)
- Fowler Newton Enrique. Cuestiones Fundamentales de Auditoría. Tratado de Auditoría. Primera Parte. Ediciones Macchi S.A. Buenos Aires, 1993
- Fowler Newton, Enrique: La independencia de criterio del auditor. Administración de Empresas, Tomo XIV-B, pág. 961 Buenos Aires, octubre 1983 a marzo 1994
- IFAC - Federación Internacional de Contadores - Codificación de Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) y Declaraciones Internacionales de Auditoría. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Segunda edición, Mayo de 1995.
- Montgomery's Auditing. Jerry D. Sullivan y otros. John Wiley & Sons. New York 10.a Edición, 1985
- Normas Profesionales de Contabilidad - Consejo Regional de Contabilidad del Estado de San Pablo. Brasil, 1992
- Wainstein Mario y Casal Arman Miguel: La Armonización de las Normas de Auditoría en el Mercosur. Revista La Información, Editorial Cangallo S.A. Buenos Aires mayo de 1993.