

Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires
Instituto de Investigaciones en Administración, Contabilidad y
Métodos Cuantitativos para la Gestión
Sección de Investigaciones Contables

Contabilidad y Auditoría

Investigaciones en Teoría Contable

ISSN 1515-2340 (Impreso) ISSN 1852-446X (En Línea) ISSN 1851-9202 (Vía Mail)
Nº 42 año 21 – p. 109/140

**PRINCIPIO DE INDEPENDENCIA EN LA AUDITORIA DE PYMES:
ANÁLISIS COMPARATIVO DE NORMATIVA NACIONAL E
INTERNACIONAL Y EVIDENCIA EMPÍRICA PARA LA ARGENTINA**

KARENINA SCHLAPS

DIANA ALBANESE
dalbanese@uns.edu.ar.

ANAHÍ BRIOZZO
abriozzo@uns.edu.ar

HERNÁN VIGIER
hvigier@uns.edu.ar

L.A. y C.P. KARENINA SCHLAPS

- Licenciada en Administración
- Contadora Pública
- Especialista en Contabilidad Superior, Control y Auditoría,
Departamento de Ciencias de la Administración. Universidad Nacional del Sur.

Publicación presentada el 20/03/2015 – Aprobada el 22/09/2015

Mg. DIANA ALBANESE

- Contadora Pública,
- Magister en Administración.

- Profesora titular de Auditoría.
- Docente de posgrado.
- Directora de Proyectos de Investigación, de Tesis de Maestría,
Trabajos finales de posgrados profesionales, Becarios CONICET,
Departamento de Ciencias de la Administración. UNS

Dra. ANAHÍ BRIOZZO

- Licenciada en Administración,
- Doctora en Economía.
- Profesora Asociada de Finanzas de la Empresa.
- Docente de posgrado (Universidad Nacional del Sur –
Departamento de Ciencias de la Administración).
- Investigadora Asistente del CONICET.

Dr. HERNÁN VIGIER

- Doctor en Administración y Dirección de Empresas.
- Licenciado en Economía
- Rector de la Universidad Provincial del Sudoeste
- Profesor Titular (Universidad Nacional del Sur – Departamento de Economía)
- Investigador Adjunto sin Director de la CIC.

**PRINCIPIO DE INDEPENDENCIA EN LA AUDITORIA DE PYMES:
ANÁLISIS COMPARATIVO DE NORMATIVA NACIONAL E
INTERNACIONAL Y EVIDENCIA EMPÍRICA PARA LA ARGENTINA**

SUMARIO

Palabras clave

Key words

Resumen

Abstract

1. Introducción

2. Marco Teorico y Antecedentes

2.1 Independencia del Auditor Externo

2.2 Auditoría de estados financieros de PyMES

**2.3. Análisis de la violación al principio de independencia
en el marco del Código de Ética de la FACPCE y de IFAC**

3. Metodología

3.1 Objetivos e Hipótesis de Investigación

3.2 Fuentes de datos y métodos de estimación

4. Resultados

4.1. Presentación de los resultados

4.2. Discusión y análisis de los resultados

5. Consideraciones finales

6. Bibliografía

PALABRAS CLAVE

**AUDITORÍA – INDEPENDENCIA - CÓDIGO DE ÉTICA - PEQUEÑAS Y MEDIANAS
EMPRESAS - AMENAZAS
KEY WORDS**

AUDITING – INDEPENDENCE - CODE OF ETHICS – SMES - THREATS

RESUMEN

El objetivo del trabajo es analizar el grado de cumplimiento del principio de independencia del auditor de estados financieros de PyMEs. Se realizó un análisis normativo comparando las disposiciones de los Códigos de Ética Unificado de la FACPCE y el Código de Ética de IFAC. Mediante un estudio empírico de las principales amenazas al principio de independencia en una muestra de contadores públicos de la Argentina, se destacaron situaciones de amenazas de autorevisión y de interés propio. Ello plantea la necesidad de evaluar la exigencia de presentación de estados financieros auditados sólo para grandes empresas y otros encargos para entes pequeños.

ABSTRACT

The aim of the paper is to analyze the degree of compliance with the principle of independence of the auditor of financial statements of SMEs. A normative analysis comparing the provisions of the Codes of Ethics Unified FACPCE and IFAC Code of Ethics was performed. Through an empirical study of the major threats to independence in a sample of CPAs from Argentina, situations of self-review threats and self-interest are highlighted. This raises the need to assess the requirement for submission of audited financial statements only to large companies and other orders for small entities.

1. INTRODUCCIÓN

Los Estados Financieros brindan información a terceros usuarios, utilizados generalmente para la toma de decisiones o para el ejercicio de actividades de supervisión o inspección. Una de las actividades reservadas a los contadores públicos es la de dictaminar sobre la razonabilidad de la información contable destinada a ser presentada a terceros y efectuar procedimientos de auditoría contable (CODECE, 2012). Para ello, los profesionales deben realizar su trabajo en el marco de un conjunto de normas referidas a la condición básica para el ejercicio de la auditoría, el desarrollo de la misma y la emisión de informes.

El presente trabajo aborda el principio de independencia, condición fundamental que debe cumplir el auditor para otorgar credibilidad a la información contable destinada a terceros. Se realiza un análisis comparativo del tema, en el marco de las disposiciones del Códigos de Ética Unificado (CEU) de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (FACPCE) y el Código de Ética de

International Federation of Accountants (IFAC). Asimismo, se pretende indagar en qué medida los auditores de las Pequeñas y Medianas Empresas (PYMES) consideran la condición de independencia al momento de aceptar y realizar un encargo de seguridad razonable. Para ello se realizó una encuesta a contadores públicos matriculados en el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la ciudad de Bahía Blanca, provincia de Buenos Aires y de la ciudad de Santa Rosa, provincia de La Pampa.

La justificación de la investigación se fundamenta en la necesidad de concientizar a los contadores públicos sobre la relevancia para la comunidad de la opinión del auditor de Estados Financieros. La diversidad de usuarios requiere información confiable para la toma de decisiones y la opinión de un auditor externo, independiente del ente emisor de los Estados Contables, agrega credibilidad en la medida en que el auditor realice su trabajo pensando en las expectativas de los usuarios y no sólo en las de su cliente y respete la condición de independencia real y aparente.

Este trabajo pretende indagar en qué medida los contadores públicos consideran los factores y situaciones usuales en el ejercicio de la auditoría que vulneran el principio de independencia. Asimismo se plantea para futuras investigaciones la conveniencia o no de restringir la obligatoriedad de presentar Estados Contables auditados a un grupo de empresas que cumplan determinados parámetros.

El artículo está estructurado de la siguiente forma: en primer lugar, se expone la revisión de la literatura y el marco teórico que sustenta el análisis de las amenazas a la independencia. Luego, se exponen los procedimientos metodológicos utilizados para la investigación y a continuación se muestran los resultados obtenidos y las consideraciones finales.

2. MARCO TEORICO Y ANTECEDENTES

2.1 Independencia del Auditor Externo

La independencia constituye un pilar fundamental de la auditoría, es una cualidad que permite a una persona realizar su trabajo sin dejarse influenciar por hechos externos, ni restricciones o limitantes relacionadas con sus sentimientos o relaciones con sus pares. Flint (1981, 55) declaró que *"auditoría implica independencia"*, y Mednick¹, presidente del *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)* en 1997, la definió como *"la piedra angular de la profesión auditora y uno de sus activos más preciados"*. La *Independence Standards Board (ISB)* definió a la independencia como *"(...)la libertad de las presiones y otros factores que comprometen, o que razonablemente podría preverse que comprometan, la capacidad del auditor para tomar decisiones que no estén sesgadas"* (Fowler Newton, 2004: 85)

En la República Argentina, el Código de Ética Unificado de la FACPCE, aprobado por resolución 204/2000, constituye una norma fundamental sobre la que se sustenta el sistema ético de los profesionales en ciencias económicas de este país y enuncia las situaciones donde se observa falta de independencia. Por su parte, a nivel internacional el Código de Ética de IFAC aborda el tema desde el enfoque de las amenazas y salvaguardas para cada una de ellas. A nivel mundial, cada vez son mayores las exigencias en cuanto a la relevancia de la independencia del auditor a efectos de garantizar a los usuarios la credibilidad de los estados contables.

La independencia es un concepto que no tiene una definición inequívoca, por ser difícil su observación empírica. Según Carey, citado por Alvarado Riquelme (2003: 27) la independencia es:

¹Citado por Yanez Lopez J.C., Villanueva Villar M. y Fernandez Rodriguez M.T. (2010).

"un concepto abstracto (...) es, fundamentalmente, un estado mental. Su contenido está relacionado con la honestidad, la integridad, el coraje y la calidad moral. Conlleva, en palabras llanas, que el auditor diga la verdad tal y como él la aprecia, sin permitir influencias, financieras o sentimentales, que le puedan desviar de este objetivo".

Esta idea se profundiza en el Código de Ética de la IFAC de 2001 cuando afirma que:

"un auditor que ofrece un servicio de garantía deberá ser independiente del cliente. La independencia, de mente y aparente, es necesaria para permitir que el auditor en la práctica pública exprese una conclusión, y sea percibido al expresar esa conclusión, sin prejuicios, conflictos de interés, o la influencia indebida de otros".

Es necesario hacer una distinción entre dos conceptos vinculados con la independencia que son los siguientes:

- ✓ **Independencia mental:** es la actitud que permite al auditor expresar una conclusión sin influencias sobre su mente que puedan comprometer el juicio profesional, permitiéndole actuar con integridad, objetividad y escepticismo profesional.
- ✓ **Independencia en apariencia:** se refiere a evitar hechos y circunstancias que son tan relevantes que un tercero con juicio y bien informado, pueda concluir que la integridad, la objetividad o el escepticismo profesional del auditor u otro integrante del equipo de auditoría se han visto comprometidos.

No es suficiente que el auditor cumpla con la independencia mental o real, ya que el usuario no puede saber si existen situaciones que violen dicho principio. Por tal motivo, es importante que el destinatario de la información financiera perciba que el auditor no vio vulnerada su

objetividad y escepticismo profesional. *"El auditor debe ser independiente de forma real e independiente en apariencia"* (Titard (1971) y Gul (1989)).

La legislación que recoge por primera vez la importancia de "parecer independiente", además de la lógica de "ser independiente" es la Statement on Auditing Standards (SAS) N° 1 (1973). La concepción ha oscilado entre la apariencia y la verdad, lo aparente resulta más importante que la propia realidad, la independencia no sólo debe existir sino además parecerlo. Estos dos aspectos surgen, debido a la dificultad de observar empíricamente la existencia de esa cualidad. De hecho, esta cuestión de la "apariencia" asume una importancia primordial en la regulación.

En la Argentina actualmente conviven un doble juego de normas de auditoría, revisión y otros encargos de aseguramiento: las resoluciones técnicas 32 a 35 de la FACPCE aplicables de manera obligatoria a los entes que preparen sus estados contables bajo Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y la resolución técnica N° 37 (RT 37) cuya motivación ha sido tratar de armonizar las normas nacionales con los internacionales con una redacción más sintética y normas sobre independencia y control de calidad menos exigentes (Español & Subelet, 2013) tratan el principio de independencia como condición básica para el ejercicio de la auditoría de los estados financieros. En cuanto al tema de independencia del auditor que nos ocupa en el presente trabajo la RT 37 al abordar la condición básica para el ejercicio profesional de los servicios previstos en la norma, solo detalla taxativamente cuáles son los casos de falta de independencia.

En consistencia con las normas mencionadas, el tema de la independencia del auditor y las situaciones que violan dicho principio son incluidos en el Código de Ética Unificado de la FACPE, cuyo propósito es ordenar y homogeneizar un conjunto de normas y principios conformando una estructura de comportamiento ético de la profesión.

Cabe mencionar que la aplicación de RT N° 34 de FACPCE "Adopción de las Normas Internacionales de Control de Calidad y Normas sobre

Independencia” aprobada por la Junta de Gobierno de la FACPCE, adopta normas sobre independencia que no sustituyen las disposiciones del Código de Ética vigente en cada jurisdicción de la República Argentina, sino que las complementan.

Teniendo en cuenta que en el trabajo se pretende realizar una comparación entre el tratamiento que hacen del tema las normas argentinas y las normas internacionales, se considerarán las disposiciones del Código de Ética de IFAC y el Código de Ética Unificado de la FACPCE. Este último incorpora en su prólogo una serie de cualidades básicas necesarias para cumplir con los objetivos de la profesión, y exige que el auditor *“además de ser independiente, debe ser reconocido como tal por quienes contraten sus servicios”*.

2.2. Auditoría de estados financieros de PyMES

El Instituto Iberoamericano de Mercados de Valores (2007) informa que en la Argentina las PyMEs constituyen el 99,5% del universo empresarial, reúnen el 39% del empleo total y participan con el 45% de las ventas totales registradas en el país. Una de las características de las pequeñas empresas es la opacidad informativa (Berger y Udell, 1998), la cual condiciona el acceso a los sistemas formales de crédito, además de significar un obstáculo en la gestión interna de la empresa. Uno de los aspectos en los cuales se manifiesta esta opacidad informativa es en la poca confianza que generan los informes financieros de las PYMES, aún cuando en la Argentina la auditoría de los estados financieros es obligatoria para todos los entes sin importar su tamaño.

El Código de Comercio (1978) de la República Argentina establece que todos los comerciantes están obligados a “llevar cuenta de sus operaciones”, estableciendo la obligación de emitir balances anuales para los mayoristas, y trimestrales para los minoristas. El objetivo perseguido por esta disposición es que sirva como medio de prueba de sus

operaciones. Consecuentemente y a diferencia de otros países, todos los entes deben preparar estados contables independientemente de su tamaño, y por ende las disposiciones referidas a la condición de independencia alcanzan a todo profesional que realiza trabajos de auditoría, sin distinguir si se trata de una gran empresa regulada por la Comisión Nacional de Valores o una pequeña sociedad anónima cerrada.

La situación de la Argentina suele resultar un agravante de la pérdida de confianza en el trabajo del auditor considerando que en muchas de esas organizaciones no se cuenta con personal capacitado, la Contabilidad suele llevarse mal y a destiempo produciéndose una ausencia de información confiable y oportuna que permita conocer la situación financiera y económica real de la empresa a una fecha determinada².

En los últimos años se han multiplicado, a nivel nacional e internacional, las investigaciones sobre la independencia del auditor. Las mismas versan sobre diferentes aspectos: su naturaleza, factores de influencia en su definición y la manera más adecuada de llevar a cabo su regulación, entre otros. Por ejemplo, Knapp (1985) encontró que los usuarios perciben que es más fácil que los auditores resuelvan un conflicto de auditoría en favor de la dirección, cuando la materia origen de un conflicto contable no está tratada con precisión. Los escándalos contables y la crisis financiera de la última década, evidenciaron de alguna manera el trabajo de investigación de Knapp, aumentando la percepción general de la sociedad de que los auditores actúan con extrema libertad dejando de ser garantes de la información financiera para convertirse en defensores de los intereses de los directivos de las empresas que auditan.

Estos hechos provocaron la pérdida de confianza en el trabajo del auditor y hace necesario un marco regulador estricto que garantice, o al

² En otros países como es el caso de España, Ecuador ó Brasil, se busca solucionar esta cuestión a través de un marco regulatorio que permite exceptuar de la emisión del informe de auditoría a determinadas empresas.

menos, reduzca al máximo la probabilidad de falta de independencia. Esto resulta de suma importancia, dado que el informe de auditoría agrega fiabilidad a los estados financieros y uno de sus principales determinantes es la realidad y percepción de la independencia por parte de los usuarios.

2.3. Análisis de la violación al principio de independencia en el marco del Código de Ética de la FACPCE y de IFAC

Si bien los Códigos de Ética de la IFAC y de la FACPCE coinciden en la necesidad de una independencia mental y aparente, la IFAC da una definición de ambos conceptos mientras que el Código de Ética de FACPCE se limita a mencionarlo como requisito fundamental pero sin conceptualizarlo.

El Código de la IFAC (2004, 51):

"proporciona un marco de referencia construido sobre principios para identificar, evaluar y responder a las amenazas de la independencia. El marco de referencia establece principios que los miembros de los equipos para atestiguar, la firma y la red de la firma deben utilizar para identificar las amenazas a la independencia, evaluar la importancia de las amenazas y, cuando no sean claramente insignificantes, identificar y aplicar salvaguardas para eliminar las amenazas o disminuirlas a un nivel aceptable..."

El Código de Ética Unificado (CEU) de la FACPCE, incorpora a través de un prólogo una serie de cualidades básicas necesarias para cumplir con los objetivos de la profesión, los cuales define como: *"trabajar al más alto nivel de profesionalidad con el fin de obtener el mayor nivel posible de ejecución y en general para satisfacer los requisitos del orden público..."* y enumera una serie de situaciones cuya configuración implica la inexistencia de independencia, presunciones que no admiten prueba en contrario.

Básicamente la normativa nacional e internacional difieren en el enfoque: el Código Internacional de IFAC utiliza una metodología inductiva, basada en una vasta enumeración de casuística particular y las salvaguardas correspondientes. Es decir, del análisis de las disposiciones prácticas, se inducen principios generales. Por su parte, el CEU utiliza una metodología inversa, deductiva, en la cual se privilegia el establecimiento de principios rectores de los cuales por interpretación se desprendería la aplicación a situaciones concretas. Ya lo establece así el Código cuando se define como "*conjunto homogéneo y ordenado de principios y normas de los que se deducen consecuencias prácticas éticamente obligatorias*".

Si bien hay que tratar el tema de la independencia en un marco de razonabilidad -y como señala Casal (2007), sin hipocresía-, existen peligros o amenazas considerando que es el propio cliente quien selecciona a los auditores externos y retribuye sus honorarios. Incluso el contador público frecuentemente presta para el mismo ente otros servicios profesionales distintos a la auditoría financiera, los que a veces resultan incompatibles con la misma. Una de las características del Código de IFAC es que establece como responsabilidad propia del profesional la de verificar si puede cumplir o no con los principios fundamentales de independencia y la presencia de una amenaza no impide la aceptación del cliente, en tanto pueda aplicarse alguna defensa, mientras que, el CEU no contempla esta situación, ya que establece situaciones concretas de falta de independencia.

A continuación se procede a abordar los riesgos de violación al principio de independencia en función de las amenazas establecidas en la norma de IFAC:

1. intereses propios;
2. la revisión del propio trabajo;
3. la defensa de intereses del cliente;
4. la familiaridad con el cliente, sus directores, ejecutivos o empleados;
5. intimidaciones recibidas (o que se crea haber recibido) de parte de directores, ejecutivos o empleados del cliente.

Las **amenazas por interés propio** ocurren cuando el profesional pueda beneficiarse por intereses financieros en el cliente o cuando existan conflictos entre sus propios intereses y el del ente auditado. A modo de ejemplo la IFAC enumera siete situaciones las cuales se describen a continuación ya que tienen relación directa con el trabajo de campo que se presenta en esta investigación

- ✓ El auditor posee un interés directo o indirecto significativo en el ente auditado como por ejemplo participación en su capital accionario.
- ✓ El profesional ha efectuado o recibido un préstamo de su cliente o directores o ejecutivos. La misma situación se considera en caso de que el auditor haya garantizado un préstamo o el ente auditado o sus directores o ejecutivos haya garantizado el mismo.
- ✓ El contador depende indebidamente de los honorarios totales que recibe de un cliente. Esto plantea un conflicto cuando se trata de profesionales que inician su ejercicio laboral.
- ✓ Existe una preocupación sobre la posibilidad de perder el contrato de auditoría. El hecho constituiría una amenaza si el auditor tuviese una dependencia excesiva de los honorarios del cliente.
- ✓ Existencia de un vínculo comercial estrecho con el cliente.
- ✓ Determinación de honorarios contingentes, como por ejemplo, del resultado del período.

En este sentido la norma nacional establece dos dispensas: para el caso en que el profesional fuera socio o asociado de entidades civiles sin fines de lucro o de sociedades cooperativas y si fuere socio o accionista con una participación no significativa con relación al patrimonio del ente o del suyo propio.

Dentro de las amenazas de interés personal, y que no puede reducirse a un nivel aceptable aplicando salvaguardas, hay que considerar la fijación de honorarios sujetos a un resultado determinado sobre la tarea realizada.

Cabe aclarar que en la Argentina no se considera violación al principio de independencia fijar honorarios en función de los montos de honorarios mínimos sugeridas por los Consejos Profesionales y sobre los cuales se calculan los aportes de los matriculados.

Con respecto a la **amenaza de autorevisión**, la diferencia entre ambas normas es notable ya que entre los ejemplos presentados por la IFAC figura la preparación de datos originales que se han utilizado para generar los estados contables, mientras que el CEU no contempla esta situación.

En la Argentina, y específicamente en las PYMES, es usual que el contador público se encargue por ejemplo de la teneduría de libros. Esta situación constituiría una amenaza de autorevisión en el marco normativo de IFAC pero la realización de tareas tales como consultoría financiera, procesamiento de la información, entre otras, remunerada mediante honorarios, no vulnera la independencia según expresa específicamente el Código de FACPCE, siempre que no realice trabajos gerenciales. Según Lattuca (2003) si el auditor realiza su trabajo con profesionalidad y sentido ético es improbable que vea afectada su imparcialidad al momento de emitir su informe. Asimismo el autor destaca que en la Argentina es habitual, sobre todo en las PYMES, que el contador público procese en su estudio los datos contables de sus clientes, dictamine los estados contables producto de esa información, y sostiene que sería muy difícil desarraigar esa política.

Por otro lado, siguiendo el pensamiento de Fowler Newton (2004), dado que últimamente el público ha empezado a ver mal que un contador brinde a un mismo cliente servicios de teneduría de libros y de auditoría, sería razonable que se establezca para estos casos una presunción de falta de independencia, como lo ha hecho la ley Sarbanes-Oxley, hecho que podría ser injusto pero beneficiaría la imagen de la profesión.

Las **amenazas de mediación o por defensa de intereses del cliente**, según la IFAC, se presentan cuando el auditor o un miembro de su equipo defiende una posición del cliente a tal punto que pueda vulnerar su objetividad, o se perciba que puede hacerlo. El CEU contempla como falta

de independencia la aceptación por parte del auditor de la representación del cliente a través de poderes generales o especiales. La normativa internacional establece que la prestación de servicios legales a un cliente de auditoría configuraría una amenaza de este tipo, situación no contemplada en la norma nacional.

Respecto a la **amenaza de familiaridad**, la norma nacional se basa en las disposiciones de parentesco del Código Civil, por lo que no reconoce vulnerabilidad a la independencia por sobre esos límites. Además, establece una dispensa cuando el parentesco sea con socios o asociados de entidades civiles sin fines de lucro o de sociedades cooperativas. Para la IFAC, las relaciones familiares se pueden clasificar en inmediatas o directas, que son aquellas que se dan respecto al cónyuge, concubino y familiares a cargo; y en cercanas, que se presentan respecto a los padres, hijos y hermanos no dependientes. Cabría una amenaza de esta característica cuando el auditor tiene una relación de amistad o de simpatía con los directores, funcionarios y empleados influyentes del ente auditado, situación no considerada como falta independencia por la norma argentina.

En este apartado hay que considerar una amenaza de familiaridad que se constituye, según IFAC, cuando existe una vinculación prolongada entre el cliente y el auditor y que se puede reducir a un nivel aceptable mediante la aplicación de salvaguardas. Esta situación no está contemplada en el Código de Ética de FACPCE, pero puede analizarse desde dos puntos de vista: por un lado existe un riesgo de disminución de la calidad del trabajo de auditoría a través del tiempo pero también hay que considerar que esa vinculación permite conocer plenamente al cliente y poder enfocarse en cuestiones relevantes.

Para la IFAC, la **amenaza por intimidación** se da cuando los directores, ejecutivos o empleados del cliente pueden inducir a un miembro del equipo a que no actúe con objetividad y escepticismo profesional mediante amenazas reales o percibidas. A modo enunciativo,

la norma prevé el caso de reemplazo del auditor por discrepancias en la aplicación de un principio contable o presiones para reducir inadecuadamente el alcance del trabajo del auditor y lograr una reducción de honorarios. Las situaciones mencionadas no son contempladas por el Código de la FACPCE.

Cabe mencionar que, según la IFAC, las amenazas a la independencia pueden ser salvadas mediante la aplicación de defensas que pueden ser de tres tipos: las creadas por la propia profesión, la legislación y las regulaciones; defensas dentro del cliente y defensas dentro de los sistemas y procedimientos de la empresa (Fowler Newton, 2004)

Para concluir, se presenta en la Tabla 1 un resumen de la comparación en el tratamiento de las amenazas en la normativa analizada.

Tabla 1. Comparación del tratamiento de las amenazas a la independencia entre la normativa de FACPCE E IFAC.

Amenazas	FACPCE	IFAC
Por interés propio	Contempla dispensas: si el auditor es socio o asociado de entes sin fines de lucro o cuando su participación en el patrimonio del ente es menor.	No admite dispensas.
De autorevisión	Menciona que el procesamiento de la información no es una amenaza.	Contempla como amenaza la preparación de datos originales que se han utilizado para generar los estados contables.
De mediación	No menciona este caso.	Se menciona como amenaza la prestación de servicios legales a un cliente.
De familiaridad	Se limita al parentesco según el Código Civil. Existe dispensa en caso de organizaciones sin fines de lucro.	Además del parentesco, contempla el vínculo prolongado auditor-cliente.
Por intimidación	No lo menciona	Lo tipifica y prevé el caso de reemplazo del auditor

3. METODOLOGÍA

3.1 Objetivos e Hipótesis de Investigación

El objetivo del análisis empírico del presente trabajo es indagar sobre el cumplimiento del principio de la independencia por parte de los contadores públicos que actúan como auditores de estados financieros de PYMES. Para ello se elaboró un cuestionario en el marco de las amenazas a la independencia tipificadas por el Código de Ética de IFAC

comparativamente con las disposiciones del Código de Ética de FACPCE, tal como fue analizado en el apartado 2.3.

La hipótesis general es que en la Argentina, donde todas las personas jurídicas deben presentar Estados Contables, existen amenazas de independencia en la auditoría de PYMES dado las características particulares de estas empresas. Asimismo, y considerando el marco teórico se plantearon las hipótesis particulares que se exponen a continuación destinadas a probar la hipótesis general:

H1 (amenaza de autorevisión): Se espera que el auditor realice tareas de registración de las transacciones que conforman las afirmaciones de los estados contables que él mismo audita. Según las normas internacionales la situación planteada constituye una amenaza de autorevisión para lo cual se requerirá en este aspecto, un replanteo de las prácticas profesionales en los entes pequeños. No obstante, no es considerado falta de independencia según las disposiciones del Código de Ética de la FACPCE. Gul (1989, 48) sostiene que uno de los principales factores existentes en el entorno del mercado de auditoría que afectan a las percepciones de independencia es la provisión de servicios de no-auditoría.

H2 (amenaza por interés propio): Es esperable que el profesional actuante manifieste preocupación sobre la posibilidad de perder el contrato de auditoría. Se trata de una situación considerada como amenaza de interés propio por el Código de Ética de IFAC, que no está prevista en la normativa argentina. Para Fowler Newton (2004) esta situación constituye una exageración, porque opina que la posibilidad indicada siempre existe y que sólo constituiría una amenaza si es acompañada por una dependencia excesiva de los honorarios percibidos del cliente, circunstancia específicamente enunciada por el Código de Ética de la IFAC. Por su parte, Lattuca (2003) considera que es inevitable que se plantee esta situación cuando el contador inicia su ejercicio profesional.

H3 (amenaza de interés propio): Los honorarios del auditor suelen ser contingentes respecto al resultado de su trabajo. Es otra situación considerada como amenaza de interés propio. Cabe destacar que el CEU establece que no vulneran la independencia las disposiciones sobre aranceles profesionales que fijan los importes en virtud de procedimientos de cálculo establecidos en las leyes de ejercicio profesional y/o de aranceles de cada jurisdicción.

H4 (amenaza de familiaridad): Se espera que el auditor frecuentemente posea vínculo de amistad o simpatía con los directores o jerárquicos del ente auditado. Ante esta situación cabría una amenaza de familiaridad, según las normas del Código de IFAC, situación no considerada como falta la independencia por la norma argentina. No obstante y considerando la postura que sostiene que el auditor no solo debe ser independiente sino parecerlo, en algunos casos de amistad podría cuestionarse la independencia del auditor.

H5 (amenaza de familiaridad): Es esperable que la independencia se debilite por la continua relación entre el auditor y el cliente durante lapsos prolongados de tiempo. Algunos autores opinan que si se exigiese una rotación obligatoria de los auditores se fortalecería el principio de independencia mientras que otros consideran que las mejores auditorías se practican una vez que se logra un pleno conocimiento del cliente, situación que ocurre luego de varios años (Myers *et.al.*, 2003 y Ghosh y Moon, 2005).

3.2. Fuentes de datos y métodos de estimación

En el presente trabajo se emplearon datos recolectados mediante una encuesta circularizada vía *e-mail*, a los contadores públicos matriculados en los Consejos Profesionales en Ciencias Económicas de la ciudad de Bahía Blanca (provincia de Buenos Aires), y de la ciudad de Santa Rosa (provincia de la Pampa) durante el mes de mayo de 2013. Al momento del relevamiento se encontraban matriculados en estos Consejos 1.122 y

1.084 profesionales, respectivamente, obteniéndose una tasa de respuesta de 6% (132 respuestas en total). Este tamaño de muestra representa un error del 5% con un nivel de confianza del 95%

A fines de estudiar la significatividad estadística de las relaciones entre variables, se emplean diferentes tests. Para los pares de variables categóricas (por ejemplo origen del Consejo Profesional y separación de las tareas de registración y auditoría) se aplican los test de Pearson Chi² y Fisher's exact. Agresti (2002) brinda mayor información sobre estos métodos. En cambio, para analizar la relación entre una variable categórica y una cuantitativa (por ejemplo separación de las tareas de registración y auditoría y años de graduado), se emplea la Prueba de Kruskal-Wallis, que es un test no paramétrico de comparación de medias (Moral Pelaez, 2012).

4. RESULTADOS

4.1 Presentación de los resultados

En esta sección se presentan en forma descriptiva los resultados obtenidos en la encuesta. Como puede observarse en la Tabla 2, las respuestas obtenidas se distribuyen homogéneamente entre ambos Consejos Profesionales relevados, encontrándose la amplia mayoría de los encuestados trabajando para empresas pequeñas (menos de 50 empleados).

El 54% de quienes respondieron cuentan con más de 10 años de antigüedad en la profesión, y realizan tareas de auditoría principalmente para sociedades anónimas y sociedades de responsabilidad limitada, aunque también tienen gran participación las organizaciones sin fines de lucro.

Tabla 1. Caracterización de los profesionales que participaron de la encuesta: región geográfica, antigüedad en la profesión y tipo de empresa para la que realiza tareas de auditoría

Característica	Participación en la muestra
Pertenece al CPCE Bahía Blanca	45%
Pertenece al CPCE Santa Rosa	49%
Se graduó de contador hace menos de 5 años	22%
Se graduó de contador entre 5 años a 10 años atrás	24%
Se graduó de contador hace más de 10 años	54%
Trabaja mayoritariamente en empresas de menos de 50 empleados	92%
Audita empresas cuya forma legal es Sociedad Anónima	66%
Audita empresas cuya forma legal es Sociedad de Responsabilidad Limitada	68%
Audita empresas cuya forma legal es Sociedad en Comandita Simple	1,5%
Audita empresas cuya forma legal es Sociedad en Comandita por acciones	6%
Audita empresas cuya forma legal es Sociedad Colectiva	5%
Audita organizaciones sin fines de lucro	56%

En las Tablas 3 y 4 se presentan las respuestas correspondientes a aspectos vinculados con las amenazas al principio de independencia. El 83% de los encuestados simultáneamente confecciona los Estados Contables y emite opinión sobre la razonabilidad de la información a través del informe de auditoría, mientras que el 55% mantiene en promedio una relación con sus clientes superior a los cinco años de duración (Tabla 3). Por otro lado, entre las situaciones que ocurren con mayor frecuencia en la relación auditor-ente auditado se menciona en primer lugar el vínculo de

amistad (55%), seguido por una relación laboral y/o comercial y honorarios contingentes, y la preocupación y/o amenaza por perder el trabajo³ (Tabla 4).

Tabla 2. Características de los servicios brindados: separación de las tareas de registración y auditoría, y antigüedad de la relación con el cliente

Características de los servicios brindados	Participación en la muestra
Confecciona los estados contables y otro contador público emite el informe de auditoría	17%
Confecciona los estados contables y emite el informe de auditoría	83%
Plazo promedio aproximado de la relación con las auditadas inferior a dos años	14%
Plazo promedio aproximado de la relación con las auditadas de dos a cinco años	31%
Plazo promedio aproximado de la relación con las auditadas superior a cinco años	55%

Tabla 3. Situaciones que ocurren con mayor frecuencia en la relación auditor-ente auditado

Situaciones que ocurren con mayor frecuencia en la relación auditor-ente auditado	Participación en la muestra
Vínculo de Amistad	55%
Relación laboral o comercial con el cliente y/o honorarios contingentes en virtud de esa relación	41%
Preocupación por perder el trabajo y/o amenaza de sustitución	41%

³Esta pregunta tenía 11 opciones de respuesta, se mencionan acá las alternativas más frecuentemente señaladas, y que están vinculadas con el presente trabajo.

4.2 Discusión y análisis de los resultados

Considerando las hipótesis planteadas en la sección 3.1., se encuentra que:

- **Hay evidencia a favor de H1 (amenaza de autorevisión) según las normas del Código de Ética de IFAC:** el auditor frecuentemente realiza tareas de registración de las transacciones que conforman las afirmaciones de los Estados Contables que él mismo audita. El 83% de los contadores públicos que respondieron la encuesta, se ocupa del registro de las transacciones y simultáneamente confecciona los Estados Contables que luego audita.

Dado que el 92% de los encuestados ofrece sus servicios a pequeñas empresas (de hasta 50 empleados), no puede analizarse si existe una relación estadística entre separación de tareas y tamaño de la empresa. Sin embargo, resulta interesante testear la relación de esta variable con distintos aspectos:

- a) En primera instancia se analizó el lugar de matriculación del profesional actuante y la división de tareas (Confección de los estados financieros y emisión del Informe de Auditoría), no se encontraron diferencias significativas al respecto.
- b) Teniendo en cuenta el tipo societario del ente auditado, se dividió la muestra en organizaciones con y sin fines de lucro, obteniéndose como resultado que la amenaza de autorevisión es superior para los profesionales que trabajan en organizaciones sin fines de lucro. El nivel de significatividad es del 10% (Tabla 5).

Tabla 4. Relación entre la amenaza de autorevisión y tipo de organización

Característica	Con fines de lucro	Sin fines de lucro
Se ocupa del registro de las transacciones y simultáneamente confecciona los estados contables que luego audita.	78%	88%

- c) Luego, se analizó la división de tareas en relación con los años de antigüedad de los profesionales graduados. Este análisis resultó significativo al 5%, obteniendo como resultado que los profesionales de mayor edad dividen menos las tareas (Tabla 6). Este resultado coincide con lo esperado ya que sucesos fraudulentos recientes, entre otros, han producido un cambio de enfoque de la auditoría ya sea desde la normativa, contenidos curriculares en los planes de estudio de las universidades argentinas y trabajos profesionales y académicos.

Tabla 5. Relación entre la amenaza de autorevisión y la antigüedad como graduado

Característica	Años de graduado
Confecciona los estados contables y otro contador público emite el informe de auditoría	11,7 años
Se ocupa del registro de las transacciones y simultáneamente confecciona los estados contables que luego audita.	17,5 años

- d) Para completar el análisis se relacionó la división de tareas con los años de antigüedad del vínculo auditor-cliente, sin obtener un resultado significativo.

- **Hay evidencia a favor de la H2 (amenaza de interés propio)** ya que en el 41% de los casos el profesional actuante frecuentemente manifiesta preocupación sobre la posibilidad de perder el contrato de auditoría. Los auditores más jóvenes declaran esta preocupación en mayor proporción (Tabla 7). El resultado es significativo al 10%. La inquietud planteada por el sector más joven es razonable en función de la relación esperada entre los años de trayectoria y estabilidad de los ingresos, y coincide con lo planteado por Lattuca (2003).

Tabla 6. Relación de la preocupación por perder el trabajo y la antigüedad como graduado

Característica	Años de graduado
Declara preocupación o amenaza por perder el trabajo	12,8 años
No declara preocupación o amenaza por perder el trabajo	17,5 años

- **Hay evidencia a favor de H3 (amenaza de interés propio):** los honorarios del auditor resultan contingentes en función del trabajo, o la relación laboral y comercial también es contingente, en el 41% de los casos. No se encuentra relación entre estas variables y los años de relación con el cliente, el consejo profesional al cual pertenecen o los años de graduado.
- **Hay evidencia a favor de H4 (amenaza de familiaridad):** el auditor frecuentemente posee vínculo de amistad o simpatía con los directores o jerárquicos del ente auditado. Más del 50% de los encuestados eligió el vínculo de amistad entre auditor-cliente como una de las situaciones más frecuentes en la práctica profesional.

Siguiendo un análisis más pormenorizado se vinculó esta situación con la muestra dividida en organizaciones con y sin fines de lucro, encontrándose que el vínculo de amistad es más frecuente en estas últimas (Tabla 8). Esta relación es significativa al 10%.

Tabla 7. Relación entre el vínculo de amistad y el tipo de organización

Característica	Con fines de lucro	Sin fines de lucro
Declara vínculo de amistad	46,6%	60,8%

Nota: Porcentajes calculados sobre el subtotal de organizaciones de cada tipo.

Este es otro punto relevante que determina que si bien, según IFAC, constituye una amenaza de familiaridad, considerando la normativa argentina no estamos frente a una falta de independencia, en primera instancia porque no está previsto el vínculo afectivo y de amistad y en segundo lugar porque el CEU plantea la dispensa cuando el vínculo es con socios o asociados de entidades civiles sin fines de lucro o de sociedades cooperativas.

- **No hay evidencia a favor de H5:** no se observa que la independencia se debilite por la continua relación entre el auditor y el cliente durante lapsos prolongados de tiempo. No hay diferencias significativas entre la antigüedad de la relación y la separación de tareas de registración y auditoría, la existencia de vínculo de amistad y la preocupación o amenaza por perder el trabajo. Este resultado está en línea con otros estudios empíricos que son contrarios al establecimiento de medidas de rotación. Myers *et.al.* (2003) y Ghosh y Moon (2005) demostraron cómo una mayor duración del vínculo auditor-cliente se asocia a una mayor calidad del trabajo. Por su parte, Carcelo y Nagy (2004) no encontraron evidencia de que las situaciones de fraude contable sean más frecuentes cuando la rotación del auditor es menor.

5. CONSIDERACIONES FINALES

El valor del trabajo de auditoría se basa en la confianza y credibilidad que este genere, y la independencia es, como lo expresó Mednick⁴, *“la piedra angular de la profesión auditora y uno de sus activos más preciados”*. El auditor debe ser y parecer independiente. Se ha tratado de dar cumplimiento a esta cualidad del profesional, a través de estrictas normas profesionales.

En el presente trabajo se analizó el marco normativo referente a las amenazas a la independencia, comparando los requerimientos de los Códigos de Ética de la FACPCE y de IFAC. Se observa que el marco internacional es más restrictivo que el nacional, y cubre situaciones no previstas en este último, como ciertas amenazas referidas a la mediación y la intimidación pero también prevé defensas que las eliminen o reduzcan a un nivel aceptable.

A fines de estudiar empíricamente la existencia de estas amenazas a la independencia, se realizó una encuesta a profesionales matriculados en los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas de Bahía Blanca y La Pampa, obteniéndose una muestra de 132 respuestas. Los resultados muestran que efectivamente se presentan en la práctica profesional situaciones que amenazan la independencia. La amenaza de autorevisión como lo plantea la IFAC resulta la más frecuente, en especial para los profesionales de mayor antigüedad en la matrícula. Se observa también indicios de amenaza de familiaridad en lo referente al vínculo de amistad auditor-cliente. Sin embargo, parece no existir esta amenaza en cuanto a la duración del vínculo auditor-cliente. Por último, existe evidencia tanto respecto a la amenaza por interés propio, ya sea por temor a perder el trabajo, en particular en los más jóvenes, como por honorarios contingentes. Frente a los resultados obtenidos y para tratar de minimizar el riesgo de falta de independencia podrían considerarse algunas

⁴Ídem nota 2.

defensas generadas dentro del cliente tales como que el contrato de auditoría sea aprobado o ratificado por personas ajenas a la gerencia o para el caso empresas no catalogadas como Micro PYMES, la implementación de una estructura de gobierno corporativo, como un comité de auditoría, quienes pueden jugar un rol importante de supervisión y asesoramiento a la Dirección.

La evidencia encontrada indica que es necesario un replanteo de las prácticas profesionales, en virtud del proceso de armonización con las normas internacionales emitidas por IFAC, dado que las situaciones descriptas en esta normativa ocurren efectivamente en el ejercicio de la profesión.

Coincidimos con Hospital (2013) que la existencia de un doble juego de normas de auditoría podría acentuar la división entre unos pocos contadores que apliquen las mejores prácticas (Normas Internacionales) y la gran mayoría que se guiará por la RT37. La FACPCE, en un esfuerzo adicional al proceso de armonización ya realizado podría considerar la implementación de defensas que incluyan por ejemplo, educación continua, requerimientos educativos, de entrenamiento y de experiencia necesarios para realizar trabajos de auditoría, revisiones externas, entre otros.

Por último, considerando la existencia en otros países, como Brasil, Ecuador o España, de resoluciones específicas que dispensan de la obligatoriedad de presentar estados contables auditados a los entes pequeños, surge como interrogante si la adopción de este tipo de medidas resultaría en la Argentina en un sinceramiento del verdadero significado de la auditoría, o en una desvalorización de la profesión del contador público.

6. BIBLIOGRAFÍA

A.I.C.P.A. (1973): **Statement on Auditing Standards**, Nº 1.

AGRESTI, A. (2002): **Categorical Data Analysis**, 2º edición, Gainesville, Florida, Ed. Wiley.

ALVARADO RIQUELME, M. (2003): **La independencia del auditor en la Unión Europea**. Segunda edición, Madrid, Editorial Dykinson.

BERGER A.N. y UDELL, G.F. (2004): "The Economics of Small Business Finance: The Roles of Private Equity and Debt Markets in The Financial Growth Cycle", *Journal of Banking and Finance*. v.22, p. 613-673.

CANDIOTI, E. (1980): "Reflexiones sobre la anti-auditoria en la Argentina". En W. Champan (Ed.), **Ensayos sobre auditoría**, Buenos Aires, Ediciones Macchi, p. 29-50.

CARCELO J.V. y NAGY A.L. (2004): "Audit firm tenure and fraudulent financial reporting", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, nº 23, p. 55-69.

CASAL ARMANDO M. (2007): "Responsabilidad profesional del Auditor de Estados Contables Financieros", *Enfoques (Contabilidad y Auditoría)*, Editorial La Ley, v.4.

CODIGO DE COMERCIO DE LA REPUBLICA ARGENTINA (1978).

CONSEJO DE DECANOS DE FACULTADES DE CIENCIAS ECONÓMICAS DE UNIVERSIDADES NACIONALES (CODECE) (2012): Documento Base, Carrera Contador Público.

ESPAÑOL G. y SUBELET C. (2013): Resolución Técnica Nº 37. **Normas de Auditoría. Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento. Certificación y Servicios Relacionados**; Buenos Aires, Editorial Buyatti.

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONÓMICAS (2000): **Código de Ética Unificado**

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONÓMICAS (1985): Resolución Técnica Nº 7.

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONÓMICAS (2013): Resolución Técnica Nº 34.

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONÓMICAS (2013): Resolución Técnica N° 37.

FLINT D. (1981): "Social and Ethical Issues in Auditing", *Research perspectives on auditing*.

FOWLER NEWTON, E. (2004): **Tratado de Auditoría**, Buenos Aires, Editorial La Ley.

GHOSH A. y MOON D. (2005): "Auditor tenure and perceptions of audit quality", *Accounting Review*, n° 80, p. 586-612.

GUL F.A. (1989): "Bankers Perceptions of Factors Affecting Auditor Independence." *Journal of Accounting, Auditing and Accountancy*, 3 (vol. 2), p. 40-51.

HOSPITAL G. (2013): "Mas sobre la Resolución Técnica 37 de la FACPCE", *Revista Profesional y Empresaria (D&G) T.XIV*, agosto.

IFAC (2009): "Código de Ética para Contadores Profesionales", disponible en: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Codigo-de-Etica-Code-of-Ethics-Spanish-Translation.pdf> (revisado en junio 2013).

INSTITUTO IBEROAMERICANO DE MERCADOS DE VALORES (2007): La Titularización de Créditos a PYMES en Iberoamérica, disponible en: http://www.iimv.org/estudio_titulizacion.htm (revisado en julio 2013).

KNAPP M.C. (1985): "Audit conflict: an empirical study of the perceived ability of auditors to resist management pressure", *The Accounting Review*, Vol. 16 No. 2, p. 202-11.

LATTUCA J.A. (2003): **Compendio de Auditoría**, Buenos Aires, Grupo Editorial SRL.

MORAL PELAEZ, I. (2012): "Comparación de medias", *Revista Métodos Estadísticos para Enfermería Nefrológica*, disponible en: <http://www.revistaseden.org/files/12-CAP%2012.pdf>

MYERS, J.L. *et al.* (2003): "Exploring the term of the auditor client relationship and the quality of earnings: A case for mandatory auditor rotation", *Accounting Review*, n° 78, p. 779-800.

TITARD P.L. (1971): "Independence and MAS-Opinions of Financial Statement Users", *Journal of Accountancy*, julio p. 47-52.

YÁÑEZ LÓPEZ J.C. *et al.* (2010): "La Independencia del auditor en la nueva ley", Universidad de Vigo, España.

