

SECTOR: EMPRESA: PERIODO:	SI	NO	Observaciones
23. ¿Se ha detallado otra información adicional significativa referente a provisiones medioambientales?			
<i>Contingencias medioambientales</i>			
24. Durante el periodo analizado, ¿la empresa informa sobre contingencias medioambientales en la memoria?			
<i>En el apartado específico sobre medioambiente</i>			
25. ¿Se detallan las contingencias relacionadas con la protección y mejora del medio ambiente, incluyendo los riesgos transferidos a otras entidades?			
26. ¿Se especifican sistema de evaluación de la estimación y factores de los que depende, con indicación de los eventuales efectos en el patrimonio y en los resultados?			
27. ¿Se indican, en su caso, las razones que impiden esta evaluación?			
28. ¿Se especifican los riesgos máximos y mínimos?			
29. ¿Se identifican los efectos operativos y financieros que se prevén como consecuencia de los compromisos y las inversiones futuras de naturaleza medioambiental?			
30. ¿Se ha detallado otra información adicional significativa referente a las contingencias medioambientales?			
<i>Otras partidas de carácter medioambiental</i>			
31. ¿Se han identificado o se hace referencia a otro tipo de partidas medioambientales? a) Responsabilidades de naturaleza medioambiental b) Subvenciones recibidas de naturaleza medioambiental			
INFORME DE AUDITORÍA			
32. ¿Tiene informe de auditoría?			
33. Tipo de opinión a) Favorable b) Con salvedades c) No favorable d) Denegada			

EL VALOR DE LAS PERCEPCIONES SOBRE LA INDEPENDENCIA DEL AUDITOR*

(The Value of the Perceptions about Auditor's Independence)

Antonio Vico Martínez

Profesor Titular de la Universidad Jaume I

María Consuelo Pucheta Martínez

Ayudante Doctor de la Universitat Jaume I

RESUMEN

El objetivo de este trabajo es poner de manifiesto los indicios con los que disponen los usuarios para poder percibir si un auditor es independiente o no. Hay que destacar que la independencia real del auditor es inobservable, ya que se trata de un estado de la mente difícil de percibir por el usuario. Por ello, con estos indicios, emitidos fundamentalmente desde el entorno en que los auditores desarrollan su profesión, los usuarios podrán percibir la independencia aparente del auditor. Los resultados del análisis de estas percepciones tiene especial relevancia de cara a garantizar un adecuado sistema de retroalimentación de las normas relativas a la independencia de los auditores.

Palabras clave: percepción, usuarios, independencia del auditor.

ABSTRACT

The aim of this study is put forward the signs which users can take into account in order to perceive whether an auditor is independent or not. Firstly, we would like to emphasise that it is impossible to measure auditor's real independence since it refers to the state of mind that is difficult to perceive by the users. For this reason, users can use the signs mentioned above, which come from the environment where auditors develop their work, with the purpose of perceiving auditor's apparent independence. The results obtained with the analysis of the perceptions have especial relevance because it would be more than a little useful in addressing any future reforms of auditing standards concerning auditor's independence.

Key words: perceptions, users, auditor's independence.

* El presente trabajo puede considerarse como parte de los resultados del proyecto BEC2003-05952 del Ministerio de Ciencia y Tecnología

“El auditor está en una apropiada situación independiente, tanto mental como físicamente, para verificar y atestiguar con suficiente objetividad la calidad de los estados financieros a los accionistas y a otros usuarios interesados”.

Lee (1993, p. 58).

“Si la misión de la auditoría es el bien público, y los miembros de la profesión están convencidos de que la independencia de hecho existe, creo que es el momento de revisar y establecer un concepto de independencia que pueda ser observado. El argumento de que la independencia es un estado de la mente no es justificación para vestirla como un mito”.

Barlett (1991, p. 16).

1. INTRODUCCIÓN

Los recientes escándalos financieros acaecidos en los Estados Unidos han puesto de manifiesto la vulnerabilidad del sistema financiero y económico ante las deficiencias de la información financiero-contable en general, y de la auditoría de cuentas en particular. Sin embargo, los casos Enron, WorldCom, Xerox y Citigroup ni son novedosos ni exclusivos del ámbito norteamericano. En el resto del mundo también han dado lugar, y lo siguen teniendo, actuaciones de contabilidad creativa que en muchas ocasiones no son sino auténticas manipulaciones fraudulentas de la información contable. Nuestro país tampoco ha permanecido ajeno a este tipo de convulsiones. El primero de ellos, el caso Banesto, ha sido la antesala de otros mucho más recientes como Gescartera y BBVA.

El denominador común de estos escándalos es el advenimiento de quiebras inesperadas tras periodos de información contable saneada e informes de auditoría limpios, que originan la ruina de muchos trabajadores y pequeños accionistas. Todo ello ha salpicado gravemente la reputación de determinados auditores que, hasta la fecha, ocupaban una posición de clara preferencia entre las empresas a nivel internacional.

Los mercados de valores de los países donde han tenido lugar los escándalos financieros más conocidos se han visto rápidamente afectados por modificaciones sustanciales de sus sistemas de control. Entre ellos se encuentra el notable incremento del nivel de exigencia de transparencia en los estados contables que presentan las empresas y el nivel de compromiso de los administradores de las sociedades respecto al contenido de los balances que firman. Este tipo de control adicional es requerido por normas como la Sarbanes-Oxley Act de 2002, que supone una profunda reforma de la filosofía de control de la Securities and Exchange Commission (SEC) de Estados Unidos. En España, el efecto de los escándalos internacionales y domésticos

ha supuesto también una reforma de los sistemas de control de las entidades cotizadas y no cotizadas a través de la Ley 44/2002 de 22 de noviembre de medidas de reforma del sistema financiero. Además, a través de esta Ley se ha modificado sustancialmente la Ley de Auditoría de cuentas estableciendo un marco de mayor rigor sobre las condiciones de protección de independencia de los auditores que, en nuestra opinión, abre un marco de investigación interesante.

Así pues, teniendo en mente lo anterior, existe, desde nuestro punto de vista, una cuestión clave que la investigación en auditoría debe afrontar. Nos referimos a la necesidad de disponer de algún criterio de evaluación de la independencia del auditor.

¿Por qué es preciso obtener una evaluación de la independencia en auditoría? A nuestro juicio, se trata básicamente de obtener evidencia que garantice un adecuado sistema de retroalimentación de las normas relativas a la independencia de los auditores.

Desde el punto de vista de la investigación entendemos que la fase de delimitación conceptual de la independencia pudiera estar superada, aunque mediante ella, sin duda alguna, nuestro conocimiento del entorno en que se desarrolla la auditoría ha mejorado de modo importante. Por ello, no es nuestra intención abundar especialmente en el concepto de independencia, sino más bien traer a la luz una panorámica de lo que ha sido y parece que va a ser en el futuro la investigación sobre independencia de los auditores.

Por ello, el objetivo de este trabajo es incidir en la importancia del valor de las percepciones de los usuarios de la auditoría respecto al entorno en que los auditores desarrollan su trabajo, ya que ello les permitirá tener indicios para evaluar la independencia aparente del auditor, dado que la independencia real, tal y como veremos, es difícil de medir por tratarse de un estado de la mente. Una parte muy importante del valor que la auditoría añade al valor informativo intrínseco de los estados financieros, reside en el modo en que los usuarios de la misma perciben la objetividad de quienes han expresado su opinión profesional. La gran mayoría de los estímulos que aquéllos reciben para formar sus percepciones, son emitidos fundamentalmente desde el entorno en que los auditores desarrollan su profesión, el cual viene determinado decisivamente por la configuración del mercado de servicios de auditoría, la organización de la profesión y el marco regulador, así como otros factores. La evidencia empírica obtenida por aquellos trabajos que se han centrado en este aspecto, permitirá evaluar las percepciones que los usuarios tienen respecto a la independencia del auditor, tras analizar los indicios comentados. Ello podría ser de gran utilidad de cara a futuras reformas de la ley de auditoría.

Tras esta introducción, en el segundo apartado de este trabajo se describen los postulados en la teoría de la auditoría referentes a la independencia del auditor, los cuales elevan a la misma a la categoría de axioma. En el tercer apartado ponemos énfasis en la idea de que la independencia real del auditor es una característica difícil o imposible de apreciar, con lo que el punto de mira, a la hora de establecer mecanismos de evaluación de aquélla, debemos dirigirlo especialmente a las percepciones. En el cuarto apartado analizamos tanto desde una perspectiva teórica como empírica la percepción de los usuarios respecto a la independencia de los auditores. Finalmente, en el quinto apartado destacamos las conclusiones del trabajo.

2. LOS POSTULADOS EN LA TEORÍA DE LA AUDITORÍA: LA INDEPENDENCIA COMO AXIOMA

La independencia del auditor es la piedra angular de la credibilidad de la función auditora y también, en gran medida, de la propia información financiera, por ello la regulación de la auditoría a nivel internacional ha puesto un énfasis importante en el establecimiento de normas relativas a la salvaguarda de la independencia del auditor. La auditoría tiene su sentido en el servicio al interés social, de ahí que las normas que la regulan deben responder a las necesidades de un entorno cambiante. En este sentido, las convulsiones provocadas en el sistema financiero internacional por los escándalos de 2002, han sugerido la necesidad de profundos cambios en la regulación de la independencia de los auditores. Desde un planteamiento normativo las nuevas reglas serán tanto más efectivas cuanto más se adecuen a las expectativas de la sociedad. En definitiva, las normas sobre la salvaguarda de la independencia de los auditores deberían venir influidas por el estudio previo de las percepciones del público sobre el estado actual de la misma.

Dentro de los esquemas lógico-deductivos, las teorías se construyen enfatizando en lo que las cosas *deben ser*. En primer lugar se establece una serie de postulados que, admitidos como verdades que no son preciso demostrar, sirven para posteriores razonamientos sobre los que se plantean los *conceptos*, a partir de éstos los *principios* y, por último, las *normas*. Las formulaciones teóricas más relevantes en el campo de la auditoría contienen postulados en los que se plantea la independencia de los auditores como axioma (puede verse Mautz y Sharaf, 1961, Flint, 1988 y Lee, 1993). Sin embargo, tal y como apunta Tua (1991, p. 83), aunque las necesidades del usuario están implícitas en la formulación de los postulados, no hay que olvidar que el enfoque normativo persigue normalmente la búsqueda de una verdad única más que la determinación de cuál puede ser la verdad más útil a un usuario concreto. Estando de acuerdo con esta aseveración, también es admisible plantear que los cambios drásticos en el contexto suponen la necesidad de reformular los postulados ya que, aunque sean asunciones indemostrables, son susceptibles de ser discutidos para avanzar en el conocimiento y satisfacer mejor las necesidades del conjunto de los usuarios. En este sentido conocer las percepciones de los usuarios de la auditoría es importante porque pueden ser utilizadas como argumento para contradecir o retar a los postulados en vigor en cada momento. En los párrafos siguientes se plantean algunos de los argumentos que, dado el contexto actual de escepticismo sobre la independencia de los auditores, se pueden utilizar para rebatir los postulados.

Mautz y Sharaf (1961, p.42) enunciaban su postulado sobre la independencia afirmando que *cuando los auditores examinan información financiera con la finalidad de expresar una opinión independiente actúan exclusivamente en calidad de auditor*. Sin embargo, el profesional de la auditoría muchas veces actúa ofreciendo a la empresa auditada otros servicios produciéndose una concentración de intereses que dificulta, al menos en teoría, la capacidad del auditor para disociar ambas funciones. Más allá de esta duda teórica la evidencia empírica indica, como se verá en el apartado cuarto de este trabajo, que los usuarios perciben una merma sensible en la independencia del auditor cuando tiene lugar la prestación de servicios adicionales.

El postulado de la independencia planteado por Flint (1988, p.22), según el cual, *la independencia de su estatus y la libertad investigativa e informativa del auditor son características distintivas esenciales de la auditoría*, puede ser rebatido en el entorno actual al haberse verificado una profunda crisis de credibilidad de la auditoría no sólo como actividad sino como profesión organizada. La máxima expresión de esta crisis es, desde nuestro punto de vista, el retroceso en los niveles de autorregulación, uno de los puntales en los que estriba su estatus, y el incremento de la regulación gubernamental, que se ha verificado a nivel internacional, como consecuencia de la oleada de escándalos financieros.

Por su parte Lee (1993, p.58) plantea el postulado argumentando que *el auditor está en una apropiada situación independiente, tanto mental como físicamente, para verificar y atestiguar con suficiente objetividad la calidad de los estados financieros a los accionistas y a otros usuarios interesados*. Para rebatir este postulado sería preciso conocer cuál es la actitud mental del auditor en cada momento, lo que es materialmente imposible. Por otro lado, la referencia a la independencia física del auditor, sugiere la idea de una posición *lejana* respecto a los administradores de las entidades auditadas que indica que es preciso asumir que los auditores actúan independientemente. La lejanía o cercanía del auditor respecto a los órganos de administración no es sino una condición más del contexto en que se desarrolla la función auditora, que también ha sido estudiada desde la teoría positiva, obteniéndose con frecuencia el resultado de que los auditores están mucho más cercanos de los administradores y directivos de las empresas que auditan de lo que deberían estarlo.

Los postulados, en definitiva, pretenden elevar la independencia a la categoría de axioma y, por tanto, de condición indemostrable que se debe asumir como dogma, porque, entre otras cosas, se trata de una cualidad inobservable de facto. Ciertamente la independencia real, la que reside en la mente del auditor, es inobservable, pero el público puede formarse una opinión aproximada acerca del grado de independencia de los auditores analizando el entorno en que desarrollan su trabajo: la regulación, el mercado de servicios de auditoría y la organización profesional. Así pues, a falta de un referente real sobre la independencia, si los usuarios perciben señales que indican que los auditores trabajan en un contexto que no propicia su objetividad, aunque exista independencia real la labor del auditor no tendrá toda la credibilidad que merecería. Cuando esto sucede la auditoría pierde su capacidad para añadir valor a la información financiera. Por ello, las percepciones sobre la independencia, es decir, las que determinan la independencia aparente u observable, son tan importantes como la independencia real, con la particularidad añadida de que esta última es imposible regular porque es inobservable. En el apartado que sigue se profundiza acerca de los motivos por los que la independencia real del auditor no se puede observar.

3. LA INOBSERVABILIDAD DE LA INDEPENDENCIA REAL DEL AUDITOR

Un auditor actúa independientemente cuando planifica y ejecuta la auditoría con objetividad e informa sobre aquello que realmente ha detectado en el transcurso de la auditoría. ¿Cómo puede el usuario saber si una auditoría se ha realizado con arreglo a las exigencias de

independencia? En principio, ello requeriría conocer todos los pasos que han ido dando el auditor a lo largo del proceso, sin embargo, ello es evidentemente imposible. La única vía de aproximación del usuario a la forma en que se desempeña la **planificación** son las percepciones acerca de los estándares de formación y competencia técnica que los auditores, como grupo organizado, exigen a los individuos que integran su colectivo profesional, y la percepción acerca de la efectividad de la exigencia de adhesión a los códigos de conducta ético-profesionales y los controles técnicos de calidad que llevan a cabo las organizaciones profesionales o los organismos reguladores. Así pues, un usuario no evalúa la independencia real del auditor sino las señales que emanan del contexto. Esto supone, en realidad, remitir los atributos perceptuales de la fase de planificación a un nivel organizacional, la profesión, y no individual, el auditor como persona. Al igual que en la fase de planificación, es difícil hablar de observabilidad de la independencia del auditor en el transcurso de las tareas propias de la fase **ejecución** u obtención de evidencia. ¿Qué elementos de juicio tienen los usuarios para evaluar si la evidencia obtenida es la suficiente y adecuada? La respuesta redundante en lo expresado para la fase de planificación. El lector de los informes de auditoría no puede conocer el grado de diligencia e independencia aplicado en esta fase. Ello sólo se puede inferir a partir de las señales que perciban de la forma en que el colectivo profesional y los gobiernos establecen mecanismos para garantizar unos estándares de calidad e independencia. La última fase la constituye la emisión de la **opinión**. Esta, canalizada a través del informe de auditoría, es el único nexo de unión entre auditor y usuario, siendo el vehículo a través del cual éste entra en contacto con el trabajo desempeñado por aquél. Si bien es cierto que en esta fase sí podemos hablar de algo perceptible por el usuario, también es cierto que se trata del resultado final de todo un proceso que, como hemos visto, resulta opaco para éste. Además, determinadas técnicas de redacción de informes han sido puestas en ocasiones en tela de juicio como mecanismos de incorporar en el informe aserciones que representan *medias verdades*, utilizando una terminología deliberadamente confusa o párrafos de énfasis de forma contraria a las normas para velar el significado real de alguna salvedad, o bien evitar el tratamiento de alguna materia, tal como comentan, entre otros, Hatherly y Skuse (1991) y Almiñana *et al.* (1995).

En definitiva, ante una manifiesta inobservabilidad de la independencia real del auditor, el usuario se aproxima a la misma a través de su percepción sobre la forma en que el colectivo profesional y las normas la regulan. Ello ha dado lugar a un profundo debate en la literatura acerca de la independencia del auditor como estado de la mente. Así, han sido vertidas críticas muy duras contra la profesión porque, según autores como Barlett (1991, p. 16), ésta utiliza el recurso a la invocación de la independencia como estado de la mente precisamente porque es una cualidad inobservable, lo que legitima el argumento de que no se deben establecer mecanismos legales para regular la independencia, como por ejemplo incompatibilidades o prohibiciones, porque, aún así, la independencia siempre es, en última instancia, una cuestión de posicionamiento personal. Ello se puede conectar con las opiniones expresadas por los autores que critican el recurso al profesionalismo como un mecanismo de defensa de la profesión (véase Tinker, 1985; Hines, 1988; Robson y Cooper, 1989 y Mills y Bettner, 1992). En definitiva, la profesión prefiere hablar de un concepto mental de la independencia para escapar de los ataques reglamentistas de los gobiernos que ven las cosas de otro modo.

Pese a que la tendencia natural de la investigación realizada por académicos del mundo de la contabilidad se ha centrado en investigar la independencia desde una perspectiva operacional, también hay estudios realizados desde enfoques económico-racionalistas. Estos ponen el énfasis en la idea de que los auditores actúan en una relación de agencia, como cualquier otro individuo, intentando maximizar su utilidad (Wallace, 1980; Antle, 1984). Desde este punto de vista, el auditor, tras la valoración de los factores que afectan positiva y negativamente a su utilidad, se posiciona en una determinada situación con respecto a la independencia. A nivel hipotético, se podría afirmar que el usuario podría conocer la posición del auditor en relación a la independencia si supiese cuál es la función de utilidad de éste y cuál es su valoración concreta de cada una de las variables que la integran en cada momento. Esta idea, que a nivel teórico es admisible, a nivel práctico parece poco verosímil. Cada auditor, como individuo, puede tener definida su función de utilidad; cada encargo de auditoría tiene sus propios condicionantes, lo que puede dar lugar a distintas valoraciones de los parámetros de la función para cada encargo concreto; el entorno puede cambiar en el tiempo afectando a la composición de la función y/o a sus valores; por último, el propio individuo, a lo largo del tiempo, puede cambiar en su forma de pensar, modificando su función de utilidad. Todos estos razonamientos nos llevan a la idea de que los procesos de posicionamiento en relación con la independencia que se asocian con la vertiente económico-racional del auditor como individuo son virtualmente inobservables por parte del público. En la línea de la idea expresada, Moizer (1991) apunta que el usuario no puede valorar directamente la calidad de la auditoría; no sabe hasta dónde el auditor ha valorado ingresos y costes del posicionamiento independiente, por tanto, la independencia real no se puede observar.

Los condicionantes psicológicos son factores que entrarían a formar parte de las variables independientes de la función de utilidad de los auditores, por lo que las consideraciones hechas anteriormente son de aplicación también para estos factores, y por tanto, resultan también inobservables para los usuarios.

Todo lo anterior nos sugiere la idea de que un estudio que pretenda obtener evidencia acerca de cómo perciben los usuarios de la auditoría la independencia de los auditores, va a tener poco o nulo éxito si pretende obtenerla en relación con la independencia real o de hecho. Así, no es infrecuente encontrar expresiones como la de Shockley (1981, p.785), quien afirma que la credibilidad de la auditoría depende, en última instancia, de la *percepción* y no del *hecho* de la independencia.

4. LA OBSERVABILIDAD DE LA INDEPENDENCIA APARENTE DEL AUDITOR: TEORÍA Y EVIDENCIA EMPÍRICA

En el apartado anterior se hablaba de señales que, emitidas por el contexto que rodea a la auditoría, ayudan al usuario a formarse una opinión acerca del grado de independencia con el que se realizan los encargos. En este apartado se expone, desde una perspectiva teórica, cómo se forman dichas señales y si estos planteamientos coinciden con la evidencia empírica

obtenida en los trabajos de investigación más relevantes sobre la independencia percibida. Dentro de esta línea de investigación se encuentran los estudios de Schultz y Gustavson (1978), Shockley (1981), Knapp (1985), Bartlett (1993), Lowe y Pany (1995), Lowe *et al.* (1999), Swanger y Chewning (2001) y Geiger *et al.* (2002) referidos a Estados Unidos, de Gul (1991) referido a Nueva Zelanda y de Vico (1997) referido a España. Denominadores comunes de estos trabajos son su objetivo y la metodología empleada.

El objetivo de los estudios citados es validar determinadas hipótesis relativas a la percepción de usuarios de la auditoría, tales como analistas financieros, empleados de banca especialistas en riesgos, y directores financieros, entre otros, respecto a algunas situaciones que, a priori, se espera que puedan afectar a la independencia del auditor. Por ejemplo, se describe un escenario en que la auditoría es llevada a cabo por una pequeña firma local que presta simultáneamente otros servicios a la entidad auditada. La evidencia es obtenida a través de cuestionarios o entrevistas personales en que se solicita a los usuarios que valoren cómo perciben, dado el escenario citado, el riesgo de que el auditor no actúe independientemente porque cede a presiones de la entidad auditada.

4.1 Percepciones de la independencia de los auditores como miembros del mercado de servicios de auditoría

Aunque la auditoría obligatoria de cuentas anuales entraría dentro de la categoría de los bienes públicos (ver García Benau *et al.* 1998, p.36), éste se ofrece y demanda en un mercado privado. La gran mayoría de los estudios que relacionan la independencia del auditor con atributos de los mercados de auditoría, tienen su referente en países anglosajones, y especialmente en los Estados Unidos, donde tanto el grado de implantación social de la auditoría como el desarrollo de la profesión permiten afrontar estudios al respecto con un importante grado de significatividad. Por este motivo va a ser frecuente que dirijamos la mirada hacia trabajos realizados en el área de influencia citada. Aunque las estructuras del mercado pueden variar sensiblemente entre países y los hechos, por tanto, pueden evidenciar situaciones distintas, los desarrollos teóricos y la metodología de investigación utilizada al respecto resulta válida y podría ser aplicada en otros entornos.

Se puede situar cronológicamente el arranque de los estudios que interrelacionan la independencia del auditor con las estructuras de los mercados, en los Estados Unidos a fines de la década de los setenta. En este país, donde la defensa de la libre competencia en los mercados ha sido objeto de un importante seguimiento a lo largo de su historia, se advierte una preocupación especial por la configuración del mercado de servicios de auditoría parte de los reguladores. Desde la administración pública (Metcalf Committee, 1978) se argumentaba que las grandes firmas de auditoría, las conocidas por aquél entonces como Big Eight, operaban en su segmento como una especie de cartel en el que no operaba la **competencia** en precios, motivo por el cual los honorarios que cobraban eran superiores a los que garantizaría un mayor nivel de competencia. Al mismo tiempo se venía apreciando la preocupación por los efectos que podía tener sobre la percepción del público, en relación con la independencia de los auditores, la prestación de **servicios de consultoría** conjuntamente con la ejecución de las auditorías. El

panorama descrito puede ser resumido como el de un mercado donde operan condiciones oligopolísticas, en el que la estrategia más evidente de la profesión para romper barreras de entrada es la reducción significativa de honorarios para captar clientes y posteriormente la prestación de servicios adicionales.

4.1.1 El *lowballing*

A medida que la demanda de servicios de auditoría fue creciendo como consecuencia de la consolidación del sistema capitalista y la preocupación de los reguladores por la información financiera de calidad, también se incrementó el número de firmas de auditoría presentes en el mercado y la bajada notable de los precios, dinámica propicia no sólo para las pequeñas firmas sino también para las grandes como revela el trabajo de Simunic (1980). Esta situación abría la incógnita sobre el impacto que podía tener en la independencia de los auditores la entrada en el mercado a precios significativamente reducidos. A esta práctica se la conoce en la literatura especializada como *lowballing* (De Angelo, 1981). Nuestro interés reside en resaltar el impacto de estas prácticas en la independencia percibida. ¿Qué puede pensar el público al respecto de un profesional que se ofrece a un precio claramente por debajo que el resto de sus compañeros? ¿Esta percepción puede dañar su imagen de independencia? Si ello es así, la percepción, acertada o no, termina por dañar la credibilidad.

En este trabajo no se entra a debatir acerca de hasta qué punto la prestación de servicios adicionales y el *lowballing*, son causa, o efecto, del grado de **competencia** que hay en el mercado de auditoría. Sin embargo, se puede considerar a la competencia, por sí misma, como factor que incide en las percepciones del público en relación con la independencia de los auditores. En los segmentos del mercado de auditoría en los que haya una concentración elevada de la oferta de servicios, puede hablarse de estructuras oligopolísticas. La prestación de servicios de auditoría en el segmento de las grandes empresas, en el ámbito mundial, corresponde mayoritariamente a las grandes firmas multinacionales. Por ejemplo, en España se evidenciaba en 1998 (García Benau *et al.* 1998) un grado de concentración de las entonces *Big Six* del 95% utilizando como subrogado la cifra de negocios del cliente. García-Ayuso y Sánchez (1999) también llegaron a la conclusión de que eran las seis grandes firmas auditoras quienes acaparaban la mayor parte del mercado español, ya que observaron que, de las 1100 empresas que comprendía su muestra (770 cotizadas y 330 no cotizadas) durante un periodo comprendido entre 1991-1995, el 88% fueron auditadas por alguna de las seis grandes. Este elevado grado de concentración podría haberse visto incrementado como consecuencia de la fusión de dos de las seis grandes firmas auditoras, Price Waterhouse y Coopers and Lybrand y de la desaparición de Arthur Andersen como consecuencia de los escándalos de 2002. En cualquier caso, sobre la variable competencia y su impacto en la independencia percibida el debate estará siempre servido: en primer lugar porque siempre caben dos argumentos: ¿es causa de empeoramiento de la percepción de independencia una gran competitividad? o bien ¿se perciben poco independientes los auditores que operan en segmentos del mercado donde hay poca competencia? En definitiva, tanto la mucha como la poca competencia es susceptible de generar la posibilidad de cuestionarse acerca de cómo puede ver el público esta contingencia. En este sentido, los trabajos de Shockley (1981), Knapp

(1985) y Gul (1991) evidenciaron empíricamente que cuanto más competitivo era el entorno en el que se estaba desarrollando la prestación del servicio de la auditoría, mayor era el riesgo de que los auditores resolvieran en favor de las preferencias de la entidad auditada. Por otra parte, actuar mediante la regulación del grado de competencia en el mercado de servicios de auditoría para afectar positivamente a la percepción de independencia, no parece una tarea fácil ni desde el punto de vista jurídico ni desde la propia dinámica del mercado, ya que la evidencia indica una estructura de mercado difícil de modificar mediante normas.

La composición del mercado en función del tamaño de las firmas de auditoría también es motivo frecuente de disquisiciones acerca del modo en que este factor puede afectar a la independencia. Afirmaciones tales como “las grandes firmas de auditoría son más independientes que las pequeñas” son tópico frecuente, sin embargo, no hay forma posible de asegurar y obtener evidencia cierta de que las grandes son más independientes que las pequeñas y viceversa. Estudios como los de Shultz y Gustvson (1978), Shockley (1981) y Gul (1991) obtienen evidencia de que las grandes firmas de auditoría se perciben como más independientes que las pequeñas.

4.1.2 La prestación de servicios adicionales

La prestación de servicios adicionales ha sido, y es, uno de los temas recurrentes sobre los que se vierten argumentos teóricos acerca de su incidencia en la independencia. Desde los primeros pronunciamientos sobre este aspecto (AICPA, 1972), hasta otros más recientes, las posiciones extremas se encuentran, de un lado, en las organizaciones profesionales de auditores, y de otro, normalmente en los académicos y organismos reguladores. La profesión habla de las ventajas que supone, tanto para el auditor como para el auditado, el “know-how” adquirido por aquél cuando se prestan servicios adicionales. En el otro lado se plantean las desventajas asociadas a la concentración de intereses reales en la entidad auditada y el posible empeoramiento del grado de independencia percibida por parte de los usuarios. El debate se ha mantenido en el tiempo y otros pronunciamientos como el informe Cadbury (APB, 1992) y Libro Verde (CCE, 1996), han incidido también en la preocupación del efecto de los servicios adicionales en la independencia.

La naturaleza de la auditoría sitúa al auditor en una posición ventajosa para proveer a sus clientes otros servicios. En teoría el auditor llega a obtener un conocimiento y a adquirir una experiencia tal durante el transcurso de su trabajo que se convierte en un perfecto conocedor de sus políticas organizativas financieras y contables, y en un más que aceptable conocedor del sector y área de negocio al que pertenece ésta. En definitiva, el conocimiento adquirido asociado al desempeño de la auditoría a un cliente redundaría en lo que en la literatura se conoce como “knowledge spillover” o efecto rebasamiento, por el cual parte de las ventajas competitivas citadas a favor del auditor se transferirían al cliente.

Como decíamos, el primer debate al respecto de estas ventajas y del posible efecto pernicioso en la independencia, que aún hoy sigue dándose, tuvo lugar a mediados de la década de los setenta en los Estados Unidos. La profesión americana, es decir, el American Institute of Certified public accountants (AICPA) y el organismo supervisor de los mercados bursátiles, la Securities and Exchange Comisión (SEC), mantuvieron un serio debate acerca del impacto que en la independencia del auditor podía tener la llevanza y mantenimiento de los registros conta-

bles de las entidades auditadas. Mientras que la SEC (1972) era de la opinión de que tal hecho podía ser interpretado como un elemento negativo en la objetividad del auditor, el AICPA (1972) mantenía la opinión contraria. A la luz de este debate surge el primer estudio de corte positivista que se plantea la necesidad de contrastar empíricamente las percepciones de distintos grupos de opinión, en relación con el impacto que determinados factores, como el traído a colación en el debate comentado con anterioridad, podían tener en la independencia del auditor. Lavin (1976, p.42) se plantea que, bajo el supuesto de que ambas instituciones basaban sus reglas sobre las percepciones de terceras partes, y dado que sus posiciones al respecto eran contrarias, alguna de aquéllas debía haber malinterpretado estas percepciones.

El objetivo primordial de este estudio era obtener evidencia acerca de las opiniones de tres grupos (profesionales integrados en el AICPA, banqueros y analistas financieros), con relación a doce situaciones en las que se plantean escenarios en los que se reflejan distintas relaciones entre auditor y auditado. Para cada una de ellas los entrevistados debían expresar si, a su juicio, percibían si dada esa relación se debía esperar una actuación independiente o no por parte del auditor. Conocidas estas opiniones se establece el grado de consenso dentro de cada uno de los grupos entrevistados respecto a los temas planteados, y una vez verificado el sentido del consenso (independencia o no independencia), se llegará a la conclusión de cuál es la postura reguladora adecuada para servir a los usuarios. Los resultados pusieron de manifiesto que, dentro de cada uno de los tres grupos, podía apreciarse mayoritariamente consenso y que el sentido del mismo parecía evidenciar que las percepciones de los usuarios y auditores estaban más cerca de la postura del AICPA que de la SEC (Lavin, 1976, p.49). Este trabajo, pionero dentro de la línea que nos ocupa, constituyó la primera muestra de las aportaciones positivistas a un mayor conocimiento de la independencia aparente y resaltó la idea de que las percepciones del público debían servir como orientación a las instituciones reguladoras dentro de un esquema claramente inductivo, lo que va a ser, como veremos a lo largo de este epígrafe, la pauta de las investigaciones posteriores.

Los estudios de Shockley (1981), Knapp (1985), Gul (1991), Bartlett (1993) y Lowe y Pany (1995), plantean como hipótesis, que la prestación de servicios adicionales a la auditoría afecta a la percepción del riesgo de no independencia del auditor. Los resultados obtenidos en los cinco casos suponen la aceptación estadística de la hipótesis, lo que contradice los resultados de Lavin (1976) y refuerza la postura de la SEC (1972). Lowe *et al.* (1999) y Geiger *et al.* (2002) estudian si una muestra de banqueros estadounidenses percibe que la independencia del auditor se ve seriamente amenazada cuando el auditor externo también lleva a cabo las tareas de auditoría interna. Los resultados revelaron que los usuarios percibieron, en este escenario, riesgo de no independencia. No obstante, se obtuvo evidencia de que cuando los servicios de auditoría interna son prestados por la misma firma que la externa, pero por otro equipo, no se percibió riesgo de falta de independencia. En el contexto español, Vico (1997) analizó cómo percibían distintos grupos el efecto que podría tener la prestación de servicios adicionales sobre la independencia del auditor: Los resultados revelaron que los usuarios (asesores, directores financieros y otros) opinaban que un auditor que presta servicios adicionales desarrolla su trabajo en un entorno donde su independencia está comprometida.

4.2 Percepciones de la independencia de los auditores como profesión

La profesión auditora establece mecanismos para la salvaguarda de unos niveles aceptables de independencia de los auditores. Ello se hace fundamentalmente a través de tres medios: el requisito de unos niveles formativos aceptables, el control de calidad y el establecimiento de códigos de ética profesional. Estos mecanismos, separadamente y en conjunto, tienen, además, la virtud de constituirse en señales de independencia de cara a la opinión pública. Aunque la exigencia de estos requisitos pueda, dependiendo del país concreto, venir dada desde la administración pública, lo cierto es que en países con tradición de autorregulación, son las propias corporaciones las que los establecen. Incluso en otros países donde el grado de autorregulación es menor, la profesión suele también mantener sus propias normas y, en ocasiones, asumir su puesta en práctica y vigilancia de manera delegada por parte de los gobiernos.

Si bien es cierto que individualmente cada auditor puede obrar como desee, de acuerdo con su esquema personal de posicionamiento respecto a la independencia, la consideración del mismo como miembro de un colectivo profesional organizado, como lo son las corporaciones de auditores, puede suponer a juicio de Watts y Zimmerman (1986, p.316), lo que sería una especie de traspaso de la reputación del grupo al individuo. Así pues, si la profesión envía señales de que el grupo vela adecuadamente por la independencia, el auditor se beneficia de éstas porque el público las percibe en él de modo indirecto. Estas señales se podrían clasificar en tres grupos: señales de competencia, de diligencia y de integridad.

4.2.1 Señales de competencia

Una buena parte de la credibilidad de la labor desempeñada por la profesión reside en la *competencia técnica* de sus miembros. Para la consecución del logro de unos niveles aceptables de competencia, las corporaciones profesionales establecen tres tipos de actuaciones: la exigencia de una formación teórica y práctica previa al inicio de la integración del profesional en el colectivo, la exigencia de pruebas de acceso y el requisito, una vez ingresado en la corporación, de una formación continuada adecuada. Los requisitos formativos previos al ingreso en las corporaciones profesionales se centran en la exigencia de una adecuada formación en las materias más íntimamente relacionadas con la elaboración y verificación de los estados financieros, como la contabilidad financiera y analítica, el análisis contable, consolidación y auditoría de cuentas. Además, como complemento necesario de esta formación, se requiere del auditor conocimientos en materias tales como el derecho mercantil, economía informática y estadística. Por otra parte, la experiencia práctica previa, probada mediante la acreditación de un determinado período de tiempo trabajando en las tareas propias de la auditoría de cuentas, es un requisito importante a la hora de valorar el nivel de formación del aspirante. Las pruebas de acceso determinan, en última instancia, el acceso a la profesión. A través de ellas el aspirante se enfrenta a una serie de exámenes de tipo teórico y práctico en las que demuestra la suficiencia de su nivel formativo de cara al desempeño de la profesión. Los requisitos formativos no acaban, sin embargo, cuando el auditor alcanza su ingreso en la corporación. La necesidad de actualización de los conocimientos en un entorno cambiante, como lo es el de los negocios y los requerimientos legales en materia de información financiera, aconsejan la exigencia para el mantenimiento en el colectivo de un constante

reciclaje. A tal efecto, se solicita de los profesionales su participación en actividades tales como cursos, seminarios y congresos, entre otros, que son llevados a cabo por las propias corporaciones o externamente por otras instituciones previo el oportuno reconocimiento.

4.2.2 Señales de diligencia

Los *controles de calidad* que llevan a cabo las organizaciones profesionales de auditores, pueden ser también considerados como un rasgo o atributo mediante el cual se procuran las corporaciones un sistema de vigilancia de la independencia del auditor, en este caso vía evaluación de la competencia. Estos controles no tienen originariamente su justificación en la vigilancia del cumplimiento de los códigos éticos, que suele estar reservada a comités de deontología, sino en un sentido amplio, en la salvaguarda de unos niveles de calidad aceptables. No obstante, a raíz de los controles de calidad pueden aflorar situaciones de las que se desprenda que podría haber habido alguna actuación no independiente del auditor, lo que convierte a la existencia de estos controles en un mecanismo indirecto de disuasión de este tipo de actitudes.

4.2.3 Señales de integridad

La ética, según Larriba (1995, p.10), es el discernimiento, personal e independiente, acerca de la bondad o maldad de las acciones realizadas y sus efectos, es decir, la parte de la filosofía que trata de la valoración de los actos humanos, siendo la deontología la ética aplicada a una profesión. Nos interesa resaltar la idea apuntada por Larriba (1995, p.11), según la cual, la naturaleza de las reglas que informan la deontología y la ética es distinta: las exigencias éticas son permanentes; las exigencias deontológicas deben ser adaptativas a la realidad cambiante de los hechos, y por otro lado, mientras que las normas deontológicas requieren su promulgación y acatamiento por el colectivo, las normas éticas no. Los códigos de conducta ética de los profesionales son en realidad un compendio de la deontología de dicha profesión, y tienen su justificación, según Martínez Churriague y Espinosa (1993), en tres aspectos: la necesidad de dirigir el esfuerzo de los individuos que integran el colectivo profesional hacia unos valores compartidos, dada la posibilidad de que ante una situación dos personas se comporten de maneras diferentes en función de su educación y creencias personales, entre otros aspectos; las lagunas e insuficiencias de la Ley en la regulación y comportamientos de los grupos sociales y, por último, en la necesidad de satisfacer las demandas éticas del entorno en que dichos grupos operan, que, a juicio de estos autores, pueden a menudo ir más allá del cumplimiento de las normas.

En el contexto en el que se desarrolla este trabajo resulta especialmente interesante la última de las tres justificaciones de los códigos deontológicos. La sociedad exige de los colectivos profesionales a los que otorga alguna prerrogativa, y especialmente a aquellos cuya actividad tiene un mayor impacto social (Larriba, 1995, p. 38), unos niveles de conducta éticos superiores a los que se desprenderían de la mera aplicación de la ley, lo que se instrumenta a través de los códigos de conducta ético-profesional. Esta forma de justificar los códigos es también una forma de exigir al colectivo profesional indicios o rasgos mediante los que se pueda apreciar o *percibir* la independencia. En este sentido, el estudio de Vico (1997) también puso

de manifiesto que los propios auditores habían valorado favorablemente el impacto de la afiliación profesional obligatoria en una corporación de auditores como medida de salvaguarda de la independencia. Los profesionales confían en las capacidades de las corporaciones. Los usuarios fueron menos optimistas al respecto. En cualquier caso hay que decir que éstos sí valoraron muy positivamente el papel de los códigos de conducta ético profesional que mantienen las organizaciones profesionales. En definitiva, a tenor de estas conclusiones, podemos decir que tanto los usuarios como los auditores otorgaron una gran importancia al valor de los códigos de conducta ético-profesional.

Las corporaciones profesionales disponen de sus normas de ética profesional y requieren de sus miembros una adhesión inquebrantable al mismo, como son los casos del Instituto de Auditores Censores Jurados de Cuentas de España (IACJCE, 1951, 1984 y 1991), en el Reino Unido el ICAEW (1996, 2001, 2002) y en Estados Unidos el AICPA (1988, 1992, 1998, 2001, 2002). A nivel supranacional, el IFAC elaboró diversos pronunciamientos entre 1980 y 1990, que refundidos dieron lugar a su Código de Ética para la Profesión Contable (1992). A finales de 2001, el IFAC (2001) publicó una revisión de su Código de Ética tratando nuevas exigencias relativas a la independencia de los auditores. No pasaron más de tres meses cuando a principios de enero de 2002, el IFAC llevó a cabo una nueva revisión de su Código de Ética, tras el caso Enron. Tal y como se aprecia, la mayoría de corporaciones profesionales internacionales han revisado sus normas de ética profesional tras los escándalos financieros de 2002, endureciendo las mismas. En nuestra opinión, la cuestión de fondo es que los usuarios de la información contable vuelvan a recuperar la confianza así como mejorar la imagen de una profesión en crisis.

La exigencia de competencia técnica, diligencia e integridad es un medio real de salvaguarda de la independencia pero, sobre todo, a los efectos de este trabajo, nos interesa resaltar su capacidad para constituirse en una forma de emitir señales hacia la sociedad de que la profesión vela por la independencia de sus miembros, lo que sin duda es importantísimo en orden a legitimar su reconocimiento. El público, y especialmente aquel que se desenvuelve cerca del mundo de los negocios, va a ver, a través de esas señales, elementos de juicio para conformar su propia percepción acerca de cómo afecta la pertenencia al colectivo profesional. Desde este punto de vista, la mera adscripción al colectivo debe ser valorada como un valor añadido del profesional.

4.3. Percepciones de la independencia del auditor en función del entorno legal

La regulación de la auditoría desde instancias públicas a través de normas jurídicas constituye un macro contexto en el que se enmarcan prácticamente todas las dimensiones de la independencia del auditor. Las normas actúan estableciendo obstáculos a determinadas prácticas y situaciones que, a priori, pueden considerarse como susceptibles de amenazar la independencia del auditor. Esto se lleva a cabo normalmente a través de la catalogación de un cuadro de incompatibilidades y prohibiciones. En la medida en que la norma jurídica es de dominio público y se supone que se establece para obrar especialmente en interés de los usuarios, éstos previsiblemente la conocerán y percibirán, a través de ella, un determinado grado de independencia. Knapp (1985) considera el impacto de la precisión de las normas contables en las per-

cepciones de los usuarios, exponiendo la hipótesis de 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 del conflicto no está tratada con precisión en las normas técnicas que cuando lo está. La evidencia obtenida a través de los cuestionarios otorgó a este factor una importancia estadísticamente significativa, con lo que la hipótesis fue aceptada. Ello pone de manifiesto la importancia que adquiere la emisión de normativa precisa y el hecho de que no existan vacíos o lagunas legales, ya que de ser así, los auditores siempre tendrán un arma arrojadiza en la que podrán apoyar un comportamiento no independiente.

4.4 Percepciones de la independencia del auditor en función de otros factores

En la literatura contable también podemos encontrar otros trabajos que han tratado de contrastar empíricamente el efecto que otras variables podrían tener en la percepción de los usuarios acerca de la independencia de los auditores. Concretamente nos referimos a la condición financiera del cliente, al tamaño de la entidad auditada, a la concentración de honorarios en un solo cliente, a la rotación de los auditores, a la relación cliente-auditor y a la comunicación al exterior por parte del auditor cuando recibe presiones de los directores.

Aquellos estudios que han analizado la condición financiera del cliente han planteado como hipótesis que cuanto mejor sea la situación financiera del auditado, los auditores pueden tender a soslayar la importancia de determinados ítems de auditoría. Según Knapp (1985, p. 208), ello puede ser interpretado como que el auditor estimaría que, en estos casos, la probabilidad de que se cuestione al auditor es tan pequeña que las pérdidas estimadas por una actuación no independiente serían mínimas. Los resultados obtenidos por Schultz y Gustavson (1978) y Knapp (1985) revelan que, en sus estudios, el factor *condición financiera* afectaba significativamente la percepción del riesgo de no independencia del auditor, aceptándose en ambos casos la hipótesis de partida.

Shultz y Gustavson (1978) se plantearon la posibilidad de que el tamaño de la entidad auditada fuera un factor que afectara significativamente la percepción de los usuarios acerca de la independencia del auditor, llegando a la conclusión de que cuanto mayor es el tamaño de la firma auditada se percibe un mayor riesgo.

En el estudio de Gul (1991), tras el análisis de los datos recogidos en los cuestionarios, se obtiene que el factor que afecta con mayor incidencia a la percepción por el usuario del riesgo de una actuación no independiente del auditor es la composición proporcional de los honorarios de éste. La hipótesis planteada es que la percepción de los usuarios sobre la probabilidad de que el auditor resuelva determinados conflictos en favor del cliente es mayor cuando los ingresos obtenidos de un cliente son una parte importante de los ingresos totales del auditor que cuando no lo son. Resultados similares alcanzan Bartlett (1993) y Vico (1997), quienes llegan a la conclusión de que los usuarios perciben que el auditor es menos independiente cuando la proporción que representa los ingresos obtenidos de un cliente con respecto al total de los ingresos del auditor es elevada.

En relación con la rotación de auditores Shultz y Gustavson (1978) se plantearon cómo percibían los usuarios el efecto de la rotación/no rotación de auditores. Los resultados obtenidos

revelaron que el factor rotación tenía poca importancia para los entrevistados, ya que su impacto resultó ser no significativo en su percepción del riesgo de no independencia. En la misma línea, Shockley (1981) planteó la hipótesis de que los usuarios perciben que aquéllas firmas de auditoría que llevan a cabo la auditoría de un cliente concreto durante un período superior a cinco años consecutivos tiene más riesgo de perder su independencia que las que lo hacen por periodos más cortos. Tras el análisis estadístico de los datos obtenidos la hipótesis fue rechazada por no resultar estadísticamente significativa a niveles aceptables. Resultados similares alcanzaron Lowe y Pany (1995) y Vico (1997). El hecho de que el estudio de Vico (1997) revelara que tanto los auditores como los usuarios no asociaran claramente el mantenimiento del encargo de auditoría durante períodos dilatados con falta de independencia, validaba, desde el punto de vista de las percepciones, la reciente eliminación de la rotación obligatoria en España.

Bartlett (1993) analiza la repercusión que las relaciones entre auditor y cliente podría tener en la independencia del auditor. Concretamente estudia cómo es percibida por los usuarios la independencia del auditor cuando éste únicamente presta servicios de auditoría, cuando la prestación de servicios de auditoría se hace bajo presión de tiempo y cuando la firma auditora es socio, junto con el cliente auditado, de una *Joint Venture*. Los resultados revelan que los usuarios perciben mayor independencia cuando el auditor presta exclusivamente servicios de auditoría que cuando los presta bajo presión de tiempo. Del mismo modo, los usuarios también valoraron negativamente el hecho de que una firma auditora fuera socio de una joint venture con el cliente auditado, percibiendo riesgo de no independencia. Vico (1997) también analizó la vinculación financiera auditor/auditado y las vinculaciones personales por desempeño de cargos o empleos en las entidades auditadas, llegando a la conclusión de que tanto usuarios como auditores coincidieron en que son las áreas de más riesgo de falta de independencia. Por su parte, Lowe y Pany (1995) también estudiaron la relación auditor-cliente, evidenciando que dicha relación no era percibida por los usuarios como factor de riesgo de no independencia, excepto para aquellos casos en que existía una relación material entre auditor y cliente, es decir, cuando la cantidad que percibe el auditor de servicios de consultoría de un solo cliente representa aproximadamente el 12% de los ingresos totales de la oficina en la que opera el auditor. En este caso los usuarios percibieron que dicha relación afectaba negativamente a la independencia del auditor.

El trabajo de Vico (1997) también puso de manifiesto que una medida que dio lugar a diferencias significativas entre auditores y usuarios fue la posibilidad de que el auditor pudiera comunicar al exterior si en el transcurso de su trabajo había recibido algún tipo de presiones, como por ejemplo en orden a su no renovación o cese. Los usuarios están bastante de acuerdo con que ello favorecería un entorno menos agresivo para el auditor, básicamente porque la medida tendría efectos disuasorios en un entorno altamente competitivo en el que, mediante el argumento de que siempre hay otro auditor que puede hacer el trabajo, los auditores pueden ver peligrar el encargo de mantenerse firmes en determinadas posturas no acordes con la voluntad de la dirección de las entidades auditadas.

A nuestro juicio, conclusiones como las anteriores, y otras que pudieran provenir de estudios de corte semejante deben ser tenidas en cuenta de cara a futuros planteamientos y

debates sobre la independencia del auditor en escenarios académicos y profesionales, y en el medio plazo en los debates asociados a procesos de reforma de la normativa.

A modo de resumen en el cuadro 1, se exponen sintéticamente los resultados de las investigaciones comentadas.

5. CONCLUSIONES

Las percepciones del público en relación con la independencia de los auditores, especialmente las de quienes se desenvuelven en el mundo de los negocios creando y percibiendo las opiniones en ese entorno, son vitales en orden a mantener la función social de la auditoría.

Los organismos reguladores tienen el deber de conocer cómo se percibe la independencia de los auditores en un contexto dado, porque ello debería pesar en los procesos de regulación cuando se crean o modifican normas. Por su parte, la profesión auditora debe vigilar las percepciones de independencia porque el estatus del que pudiera gozar reside en gran medida en la confianza que la sociedad ha depositado en ella. De lo contrario sus expectativas quedarán defraudadas y la legitimación de la profesión correrá peligro.

Siguiendo el hilo argumental de lo anterior, habría que plantearse de dónde obtiene el público las señales o indicios que permiten conformar sus percepciones en relación con la independencia de los auditores para formarse una opinión respecto a ella.

Tal y como hemos justificado con anterioridad, el público tiene difícil o imposible acceso a las señales de independencia que se podrían deducir de la dimensión individual del auditor y del desarrollo concreto de la auditoría. Desde este punto de vista, se puede afirmar que los usuarios no perciben, porque no pueden hacerlo, la independencia real del auditor.

Sin embargo, sí perciben como se articula el entorno de la auditoría de cuentas porque éste emite señales al exterior, y el entorno se desprende fundamentalmente de las estructuras organizadas que rodean la auditoría, que son la organización de la profesión, la configuración del mercado y, a modo de macro contexto que rodea a ambos, el marco regulador.

Así pues, para averiguar cómo percibe el público la independencia de los auditores hay que cuestionarse en realidad cómo perciben su entorno. A tal fin, es preciso abundar en aquella investigación que permita evaluar las percepciones de independencia porque sólo a través de ello se obtiene evidencia acerca de la *bondad* de aquél, lo que debería ser un elemento importante en el proceso de regulación pública y privada.

Somos de la opinión de que la investigación sobre la independencia real del auditor no va a ofrecer en el futuro resultados substancialmente distintos a los ofrecidos hasta ahora y que debe orientarse preferentemente a servir al objetivo de conocer las percepciones sobre la misma, es decir, a profundizar en la dimensión aparente.

Cuadro 1. Investigación empírica en percepciones acerca de la independencia del auditor

	Schultz y Gustavson (1978)	Shockley (1981)	Knapp (1985)	Gul (1991)	Bartlett (1993)	Lowe y Pany (1995)	Vico (1997)	Swager y Chewning Geiger y (2001)	Lowe y otros (1999) y otros (2002)
MATERIA									
Prestación de servicios adicionales	-	Afecta negativam.	Afecta negativam.	Afecta negativam.	Afecta negativam.	Afecta negativam.	Afecta negativam.		
Competitividad del mercado	-	Afecta negativam.	Afecta negativam.	Afecta negativam.					
Condición financiera del cliente	Afecta negativam.		Afecta negativam.						
Tamaño de la entidad auditada	A mayor tamaño se aprecia mayor riesgo	-	-	-	-	-			
Tamaño de la firma de auditoría	A mayor tamaño se aprecia menos riesgo	A mayor tamaño se aprecia menos riesgo		A mayor tamaño se aprecia menos riesgo					
Concentración de honorarios en un solo cliente	-	Afecta negativam.	-	-	Afecta negativamente		Afecta negativam.		
Rotación de socios auditores	No tiene un efecto significativo (ni cuando es alta ni cuando es baja)						No tiene efecto significativo		
Poca precisión de las normas contables	-	-	Afecta negativam.	-	-	-			
Periodo en el que se extiende el encargo	-	No tiene un efecto significativo	-	-	-	No tiene un efecto significativo			
Relación entre auditor y cliente	-		-	-	Afecta negativamente	No tiene un efecto significativo salvo para los casos en que existe una relación material entre auditor y cliente	Afecta negativam.		

	Schultz y Gustavson (1978)	Shockley (1981)	Knapp (1985)	Gul (1991)	Bartlett (1993)	Lowe y Pany (1995)	Vico (1997)	Swager y Chewning Geiger y (2001)	Lowe y otros (1999) y otros (2002)
MATERIA									
El auditor externo también se encarga de llevar a cabo la auditoría interna								Afecta negativam. si el auditor encargado de llevar a cabo la auditoría externa, también realiza la auditoría interna, así como si el auditor externo se involucra en tareas de gestión.	Afecta negativam. si el auditor encargado de llevar a cabo la auditoría externa, también realiza la auditoría interna, así como si el auditor externo se involucra en tareas de gestión.

BIBLIOGRAFÍA

- ALMIÑANA DÍAZ, E.; CARMONA IBÁÑEZ, P.; GARCÍA BENAÚ, M. A. Y VICO MARTÍNEZ, A. (1995): “Los informes de auditoría: un estudio sobre empresas cotizadas del sector metal-mecánico”, *Partida Doble*, N.º 55, abril, p. 40-49.
- AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANT (AICPA) (1972): *Restatement of the code of professional ethics*, New York.
- AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANT (AICPA) (1988): *Code of professional conduct*, New York.
- AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANT (AICPA) (1992): *Code of professional conduct*, New York.
- AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANT (AICPA) (1998): *Code of professional conduct*, New York.
- AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANT (AICPA) (2001): *Code of professional conduct*, New York.
- AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANT (AICPA) (2002): *Code of professional conduct*, New York.
- ANTLE, R. (1984): “Auditor independence”, *Journal of Accounting Research*, Spring, p. 1-20.
- AUDITING PRACTICES BOARD (APB) (1992): *Report of the Committee on the Financial Aspect of Corporate Governance: The Code of Best Practice*. Cadbury Committee, Auditing Practices Board, London.
- BARTLETT, R. G. (1991): “A heretical challenge to the incantations of audit independence”, *Accounting Horizons*, March, p. 11-16.
- BARTLETT R.G. (1993): “A scale of perceived independence: new evidence on an old concept”, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 6, N.º 2, p. 52-67.
- CONSEJO DE LAS COMUNICACIONES EUROPEAS (CCE) (1996): “El papel, la posición y la responsabilidad del auditor legal en la unión europea (proyecto de Libro Verde sobre la Profesión Auditora de la Comisión de la Unión Europea)”. Diario Oficial de las Comunidades Europeas, 28 de Octubre de 1996.
- DEANGELO, L. (1981): “Auditor size and audit quality”, *Journal of Accounting and Economics*, p. 183-199.
- FLINT, D. (1988): *Philosophy and principles of auditing: an introduction*, MacMillan.
- GARCÍA-AYUSO COVARSÍ, M. Y SÁNCHEZ SEGURA, A. (1999): “Un análisis descriptivo del mercado de la auditoría y de los informes recibidos por las grandes empresas españolas”, *Actualidad financiera*, N.º Monográfico 3, p. 41-52.
- GARCÍA BENAÚ, M.A.; RUIZ BARBADILLO, E Y VICO MARTÍNEZ, A. (1998): *Análisis de la estructura del mercado de servicios de auditoría en España*. VI Premio de Investigación Contable “José María Fernández Pirla”, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.
- GEIGER, M.; LOWE, D.J. Y PANY, K.J. (2002): “Outsourced internal audit services and the perception of auditor independence”, *The CPA Journal*, Vol. 72, N.º 4, p. 20-24.
- GUL, F.A. (1991): “Size of audit fees and perceptions of auditor’s ability to resist management pressure in audit conflict situations”, *Abacus*, p. 162-170.
- HATHERLY, D. Y SKUSE, T. (1991): Current Issues in Auditing, *Audit reports*, en Turley y Sherer (editors), Paul Chapman Publishing, London.
- HINES, R. D. (1988): “Financial accounting knowledge, conceptual framework projects and the social construction of the accounting profession”, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, N.º 2, p. 72-92.

- INSTITUTE CHARTERED ACCOUNTANTS IN ENGLAND AND WALES (ICAEW) (1996): *Guide to professional ethics*, London.
- INSTITUTE CHARTERED ACCOUNTANTS IN ENGLAND AND WALES (ICAEW) (2001): *Guide to professional ethics*, London.
- INSTITUTE CHARTERED ACCOUNTANTS IN ENGLAND AND WALES (ICAEW) (2002): *Guide to professional ethics*, London.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC) (1992): *Guía de ética profesional*, New York.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC) (2001): *Code of ethics and statement of policy implementation and enforcement of ethical requirements*, New York.
- INSTITUTO DE AUDITORES-CENSORES JURADOS DE CUENTAS EN ESPAÑA (IACJCE) (1951): *Código de ética profesional*, Madrid.
- INSTITUTO DE AUDITORES-CENSORES JURADOS DE CUENTAS EN ESPAÑA (IACJCE) (1984): *Reglamento de régimen interior*, Madrid.
- INSTITUTO DE AUDITORES-CENSORES JURADOS DE CUENTAS EN ESPAÑA (IACJCE) (1991): *Proyecto de estatutos*, Madrid.
- KNAPP, M.C. (1985): “Audit conflict: an empirical study on the perceived ability of auditors to resist management pressure”, *The Accounting Review*, p. 202-211.
- LARRIBA DÍAZ-ZORITA, A. (1995): *Ética profesional del auditor*. Ed. Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España, Madrid.
- LAVIN, D. (1976): “Perceptions of the independence of the auditor”, *The Accounting Review, January*, p. 41-50.
- LEE, T (1993): *Corporate audit theory*, Chapman and Hall, London.
- LEY 44 / 2002, de 22 de noviembre, de medidas de reforma del sistema financiero (BOE de 23 de noviembre).
- LOWE, D.J.; GEIGER, M.A. Y PANY, K. (1999): “The effects of internal audit outsourcing on perceived external auditor independence”, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 18, Supplement, p. 7-26.
- LOWE, D.J. Y PANY, K.J. (1995): “CPA performance of consulting engagements with audit clients: effects on financial statement user’s perceptions and decisions”, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 14, No 2, p. 35
- MARTÍNEZ CHURIAQUE, J.I. Y ESPINOSA PIKE, M. (1993): *Ética y contabilidad empresarial*, Comunicación presentada al V Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad de ASEPUC, Sevilla.
- MAUTZ, R.K. Y SHARAF, H.A. (1961): *The philosophy of Auditing*, American Accounting Association.
- METCALF COMMITTEE (1978): Subcommittee on reports, accounting and management of the Committee on governmental affairs. Re-impreso en *The Journal of Accountancy*, January, p. 89-96.
- MILLS, S.K. Y BETTNER, M.S. (1992): “Ritual and conflict in the audit profession”, *Critical Perspectives on Accounting*, p. 185-200.
- MOIZER, P. (1991): Current Issues in Auditing, *Independence*, en Sherer y Turley (editors), Paul Chapman Publishing, London.
- ROBSON, K. Y COOPER, D.J. (1989): Critical accounts, *Understanding the development of the accountancy profession in the United Kingdom*, en Cooper y Hooper (editors), MacMillan.
- SARBANES-OXLEY ACT DE 2002. Congreso de los Estados Unidos de América.

- SCHULTZ, J.J. Y GUSTAVSON, S.G. (1978): "Actuaries' perceptions of variables affecting the independent auditor's legal liability", *The Accounting Review*, July, p. 626-641.
- SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION (SEC) (1972): *Accounting series release n.º 126*, New York.
- SHOCKLEY, R. A. (1981): "Perceptions of auditor independence: an empirical analysis", *The Accounting Review*, p. 785-800.
- SIMUNIC, D.A. (1980): "The pricing of audit services: Theory and evidence", *Journal of Accounting Research*, Spring, p. 161-190.
- SWANGER, S.L. Y CHEWNING, E.G. (2001): "The effect of internal audit outsourcing on financial analysts' perceptions of external auditor independence", *Auditing: A Journal of Theory and Practice*, Vol. 20, No 2, p. 115-129.
- TINKER, A. M. (1985): *Paper prophet*, Praeger, New York.
- TUA PEREDA, J. (1991): *La investigación empírica en contabilidad. Historia, metodología y entorno de la regulación contable*. Instituto de Planificación Contable, Madrid.
- VICO MARTÍNEZ, A. (1997): Expectativas ante la auditoría: la independencia del auditor, Tesis Doctoral, Departamento de finanzas y contabilidad, Universidad Jaume I, Castellón.
- WALLACE, W. A. (1980): *The economic role of the audit in free and regulated markets*, University of Rochester, New York.
- WATTS, R.L. Y ZIMMERMAN, J.L. (1986): *Positive accounting theory*, Prentice Hall.

EL DESPLIEGUE DE LA ESTRATEGIA A TRAVÉS DE LOS INDICADORES DE RENDIMIENTO, EN EL SECTOR DE LA AUTOMOCIÓN

*(The Disaggregation of the Strategy through Performance Indicators
in the Automobile Industry)*

M.^a Begoña Prieto Moreno

Catedrática de Escuela Universitaria de la Universidad de Burgos

Alicia Santidrián Arroyo

Profesora Titular de Universidad de la Universidad de Burgos

RESUMEN

La tendencia que observamos, para explicar la introducción de nuevos procedimientos de gestión -o tal vez vinos nuevos en odres viejos- en la última década, viene dada precisamente por la implantación de técnicas que compatibilizan y complementan la perspectiva que en este trabajo presentamos para los sistemas de información para la gestión: actúan como importantes herramientas a la hora de transferir información a los individuos con capacidad de decisión, o dicha capacidad a los individuos con información, y como instrumentos de control que miden la actuación y regulan el sistema de incentivos. Entre las técnicas más recurrentes, que asumen dicho papel, se encuentran los sistemas de medición del rendimiento, constituyendo un valioso medio para la desagregación y comunicación de la estrategia empresarial y de los objetivos que de ella se desprenden. Este papel de los sistemas de información para la gestión es el que las autoras del trabajo pretenden contrastar mediante la metodología de análisis de casos.

Palabras clave: sistemas de medición del rendimiento, sector de automoción.

ABSTRACT

The trend we observe to explain the introduction of new management procedures -or perhaps new wines in old bottles- in the last decade is precisely the result of the implementation of techniques which both make compatible and complement the perspective we use in this paper for management information systems: they act as important tools for the transfer of information to individuals with decision rights, or of these rights to individuals with information, and as control instruments which measure performance and regulate the incentives system. Amongst the most commonly used techniques which fulfil this role are performance measurement systems, a valuable way in which to breakdown and communicate the firm's strategy and objectives. The authors of this paper try to test this role played by performance measurement systems by means of case analysis.

Key words: performance measurement systems, automobile industry.