

XII Congreso de Administración del Centro de la República. VIII Congreso de Ciencias Económicas del Centro de la República. IX Encuentro Internacional de Administración del Centro de la República. IAPCS - Universidad Nacional de Villa María, Villa María, 2023.

LA INDEPENDENCIA EN AUDITORÍA EN PYMES - AVANCES EN LA INVESTIGACIÓN.

CORNA, DARIO, JUAREZ GAGLIESE, NADIA, CORDOBA, SILVANA EDITH y MURINA, LUCIANA.

Cita:

CORNA, DARIO, JUAREZ GAGLIESE, NADIA, CORDOBA, SILVANA EDITH y MURINA, LUCIANA (2023). *LA INDEPENDENCIA EN AUDITORÍA EN PYMES - AVANCES EN LA INVESTIGACIÓN. XII Congreso de Administración del Centro de la República. VIII Congreso de Ciencias Económicas del Centro de la República. IX Encuentro Internacional de Administración del Centro de la República. IAPCS - Universidad Nacional de Villa María, Villa María.*

Dirección estable:

<https://www.aacademica.org/xii.congreso.de.administracion.del.centro.de.la.republica.viii.congreso.de.ciencias.economicas.del/25>

ARK: <https://n2t.net/ark:/13683/eruA/gF4>



Esta obra está bajo una licencia de Creative Commons.

Para ver una copia de esta licencia, visite

<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/deed.es>.

Acta Académica es un proyecto académico sin fines de lucro enmarcado en la iniciativa de acceso abierto. Acta Académica fue creado para facilitar a investigadores de todo el mundo el compartir su producción académica. Para crear un perfil gratuitamente o acceder a otros trabajos visite: <https://www.aacademica.org>.

**VIII CONGRESO DE CIENCIAS ECONÓMICAS DEL CENTRO DE LA
REPÚBLICA**

XII CONGRESO DE ADMINISTRACIÓN DEL CENTRO DE LA REPÚBLICA

**IX ENCUENTRO INTERNACIONAL DE ADMINISTRACIÓN DEL CENTRO
DE LA REPÚBLICA**

“Democracia y sustentabilidad, Nuevos paradigmas en la gestión”

04, 05 y 06 de octubre 2023, Villa María, Córdoba, Argentina

Área temática

Contabilidad

TÍTULO DE LA PONENCIA

**“LA INDEPENDENCIA EN AUDITORÍA EN PYMES – AVANCES
EN LA INVESTIGACIÓN”**

AUTORES Y EXPOSITORES

Esp. Darío Rubén CORNA

cr_dariocorna@hotmail.com

03537-15601796

Esp. Nadia Patricia JUAREZ GAGLIESE

nadiapjuarez@hotmail.com

0353-155666793

Cra. Silvana Edith Córdoba

silvanaecordoba@hotmail.com

0353-155658905

Alumn. Luciana MURINA

lucianamurina@gmail.com

0353-155081304

Docentes e Investigadores de la UNVM - IAPdeCS

PALABRAS CLAVES

Auditoría en pymes – Independencia – Usuarios tipo.

Resumen

La presente ponencia, hace referencia a los avances en la investigación sobre independencia en auditoría en PyMEs. El objetivo del trabajo es analizar el grado de cumplimiento del principio de independencia del auditor de Estados Financieros de PyMEs, tomando de referencia a empresas, con la caracterización de PyMEs, situadas en la región conocida como Sudeste de la provincia de Córdoba.

Cabe destacar, que, según indicadores oficiales del Departamento Administrativo de Estadísticas (DANE) del 2021, se estima que las PyMEs representan el 90% del sector productivo nacional y generan el 78% de los empleos en todo el país. Indicadores que se acentúan más, en la zona donde se ha realizado la presente investigación.

En general, toda auditoría finaliza con un memorándum de las conclusiones a las que arribó; es decir que el objetivo final del proceso o del desarrollo de la auditoría sería la emisión de un informe que sintetiza los resultados obtenidos. Por lo tanto, un informe solo agrega fiabilidad a los Estados Contables cuando sus usuarios consideran que su emisor es independiente y, a través de éstos, poder tomar decisiones de diferente índole.

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 región antes mencionada, cuyo resultado fue: que se destacaron situaciones de amenazas de auto revisión, familiaridad e 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.

Introducción

La presente ponencia muestra los avances en la investigación, relacionados con el Proyecto de Investigación, titulado: “INDEPENDENCIA EN AUDITORIA DE PYMES. Un estudio empírico en el sudeste de la provincia de Córdoba”, aprobado por el Instituto de Investigación de la Universidad Nacional de Villa María, dentro del programa de fortalecimiento para la investigación en las ciencias económicas en el año 2022. Se muestran los avances y lineamientos obtenidos hasta la actual ponencia.

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. La familiaridad en las Pymes lleva aparejados problemas de independencia, o, mejor dicho, a la falta de ella, ya que, una de las principales características

y cualidades de las que debe gozar un auditor es la Independencia frente a su auditado. A lo que se conoce como “La condición Básica para el ejercicio de la auditoría”.

Auditoría de Estados Financieros en Pymes

En la Argentina las Pymes constituyen el aproximadamente el 90% del universo empresarial, reúnen el 78% del empleo total y participan con el 52% de las ventas totales registradas en el país (datos que tienen pequeñas diferencias, teniendo en cuenta que institución lo mida).

Las Pymes son predominantemente empresas familiares. Una alta proporción de ellas son firmas concebidas y administradas por grupos familiares, tanto en cuanto a la propiedad de la empresa como por el tipo de gestión empresarial. El carácter familiar de las empresas repercute en diversos aspectos del funcionamiento económico y productivo de la firma como, por ejemplo, el nivel de centralización en la toma de decisiones, en la incapacidad de expansión en filiales, de difícil control personalizado, en el carácter familiar que asume el patrimonio de la firma, en la importancia asignada a la experiencia personal en temas vinculados con la gestión comercial y productiva.

La toma de decisiones en las empresas Pymes argentinas está centralizada y restringida a los dueños de las empresas. En muy pocos casos, se recurre al uso de servicios de asesoramiento públicos o privado, como, cámaras o consultores.

A diferencia de otros ámbitos, las Pymes industriales, especialmente las del sector metalmeccánico tienen una conducta tecnológica muy atomizada, debilitándose el desarrollo de ventajas positivas (economías externas) de eficiencia y productividad que implicarían una actividad más concertada y sistémica. Esta modalidad de gestión está en muchos casos explicada por el origen familiar de muchas de las empresas. La gestión fuertemente centralizada aumenta conforme se pasa de plantas medianas a pequeñas.

Tienen un claro sesgo de orientación productiva hacia el mercado interno nacional. Las empresas Pymes orientan una parte significativa de su producción a atender demandas de su zona de influencia regional o local, siendo relativamente generalizado el hecho de que sus principales clientes se ubiquen en su propia área de localización. Dado el tipo de productos, procesos o bienes que fabrican las empresas, la mayoría de las Pymes vende su producción a otras firmas, no ingresando directamente al mercado final consumidor.

El hecho de que sean producto de la inversión familiar trae aparejado una cantidad de características favorables como: constante puja por crecimiento, compromiso con el trabajo que se realiza y ponderación por crear estabilidad de la misma en el tiempo; aunque también tiene contras y alguna de estas son: falta de contratación de profesionales idóneos para los distintos puestos, falta de capacitación, relegan la importancia de una buena planificación financiera, fiscal y administrativa; poseen escasa o nula inversión en sistemas informáticos acordes a la estructura

y por supuesto escasos o nulos controles internos y externos de la información contable, cuestión que nos atañe y abordaremos a continuación.

El primer problema a considerar es el alcance del término “Pyme”. Un primer punto a resaltar es que la categorización realizada en la mayoría de los países en función del tamaño de la empresa, con independencia de los parámetros fijados para medirlo, no se relaciona con la definición realizada por el International Accounting Standards Board (IASB) en la NIIF para las pymes. Esta última asocia este término a las entidades sin obligación pública de rendir cuentas que elaboran estados financieros con propósito de información general para usuarios externos, sin consideración alguna sobre su dimensión. Atendiendo al objetivo de este trabajo, resulta evidente que el tamaño de la empresa es un aspecto relevante, puesto que influye directamente en algunas otras particularidades de la compañía como el número de accionistas, la relación entre propiedad y gestión, o la mayor informalidad en sus operaciones, que son determinantes para responder a las preguntas anteriores.

Teniendo en cuenta el universo de las Pymes, es muy probable que la mayor parte sean sociedades anónimas cerradas o sociedades de responsabilidad limitada, con un número de accionistas o partícipes relativamente reducido, en muchos casos, pertenecientes a un núcleo familiar y, mayoritariamente, con una participación directa de la propiedad en la gestión.

El Código de Comercio de la República Argentina establece que todos los comerciantes están obligados a “llevar cuenta de sus operaciones”, estableciendo la obligación de emitir balances anuales. 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 familiar.

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 determinada.

Las normas de auditoría internacionales y las vigentes en nuestro país, son generales por lo que se aplican a toda empresa, con independencia de su tamaño (micro, pequeña, mediana, gran empresa), pero ello no significa que no corresponda adaptarse considerando las situaciones específicas del compromiso de auditoría.

Realizar auditorías en pequeñas empresas o empresas familiares, como lo son la mayoría en el sudeste de la provincia de Córdoba, conlleva un cierto grado de falta de independencia. Esto teniendo en cuenta la enumeración realizada por el IFAC, señala los posibles problemas de

independencia que podrían generarse, dado los riesgos de violación al principio de independencia en función de las amenazas establecidas en la norma del organismo antes mencionado:

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.

Pasaremos a analizar, lo que, a modo de entender en esta investigación, serían los factores que más afectan a las Pymes de la región.

La primera de ellas son 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.

Lo segundo a tener en cuenta es 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.

La independencia en las normas nacionales e internacionales

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.

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.

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, 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.

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 Código de Ética Unificado 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.

Objetivos e hipótesis de investigación

La línea de investigación se centra en los limitantes que existen al momento de desarrollar la labor de auditoría, relacionado esto, principalmente, con el factor de independencia mental del profesional. No se deja de lado la incidencia del dictamen de auditoría u opinión del auditor, como factor determinante en uno de los principales sub sistemas de información de los entes.

Para ello, se proponen los siguientes objetivos general y específicos.

Objetivo General: Analizar el estado de situación actual referido a la independencia en auditoría en las pymes del sudeste de la provincia de Córdoba.

Objetivos específicos a) Efectuar un análisis crítico sobre la normativa contable nacional e internacional de auditoría, b) Analizar los distintos tipos de opinión o informes que puede realizar el profesional independiente, c) Diferenciar los distintos tipos de encargos de auditoría y opciones profesionales según necesidades de los contratantes, d) Revelar el comportamiento de los entes que encargan las labores de auditoría y sus reacciones ante las opiniones de sus estados contables, e) Evaluar la situación actual de los informes, principalmente si se agrega valor o no a los usuarios de esa información.

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:

Hipótesis 1º, está relacionada a la 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.

Hipótesis 2º, relacionada con la amenaza de familiaridad, donde se considera que 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. Por otro lado, también debe considerarse que 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.

Hipótesis 3º, relacionado con la amenaza de autorevisión, donde 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.

Metodología

Se ha utilizado un diseño de investigación no experimental, exploratoria y transversal, teniendo en cuenta tanto procedimientos cuantitativos, pero principalmente cualitativos. La muestra se formará con informes de auditoría de los Consejos de Ciencias Económicas de los departamentos Unión, Marcos Juárez y San Martín, que conformarían el sudeste cordobés. Se utilizó una entrevista estructurada y se procedió al análisis de la información, contrastando los aspectos teóricos y el trabajo empírico para establecer la incidencia de la independencia en los tipos de opinión en auditoría.

Si bien la investigación tiene carácter exploratorio y descriptivo, se intentará llegar al nivel correlacional, tratando de relacionar los aspectos o variables a analizar, revisando y relacionando principalmente la relevancia económica, amistad, dependencia del profesional y los tipos de opiniones vertidas.

La Investigación tiene un aspecto exploratorio, porque pretende establecer el estado actual de una situación, en este caso, la relación existente entre los tipos de opinión en los informes de auditoría y su relación con la independencia. Descriptivo, porque a través de la observación directa, el análisis documental y la entrevista, se realizará una descripción de esta incidencia antes planteada. Dado el carácter exploratorio de la presente investigación, y teniendo en cuenta el soporte teórico relacionado, la muestra se eligió priorizando sobre los criterios de variedad, relevancia, significatividad y diversidad tipológica de contextos y situaciones organizacionales. Por la misma razón, su tamaño no fue determinado por una fórmula estadística, sino en función de criterios discrecionales.

Las entrevistas estuvieron destinadas a distintos auditores de la región, como así también secretarios técnicos de los CPCE de los tres departamentos del sudeste cordobés.

Presentación de resultados

Cabe aclarar que se sigue entrevistando y encuestando, siendo esta presentación una parcialidad.

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.

<u>Característica de los profesionales</u>	<u>Participación en la muestra</u>
Pertenece al CPCE delegación Marcos Juarez	20%
Pertenece al CPCE delegación Bell Ville	43%
Pertenece al CPCE delegación San Martín	37%

Se graduó de contador hace menos de 5 años	14%
Se graduó de contador entre 5 años a 10 años atrás	23%
Se graduó de contador hace más de 10 años	63%
Trabaja mayoritariamente en empresas de menos de 50 empleados	96%
Trabaja mayoritariamente en empresas de más de 50 empleados	4%
Audita empresas cuya forma legal es Sociedad Anónima	8%
Audita empresas cuya forma legal es Sociedad de Responsabilidad Limitada	54%
Audita empresas cuya forma legal es “otras formas societarias”	2%
Audita empresas cuya forma legal es Sociedad por acciones simplificadas	25%
Audita organizaciones sin fines de lucro	11%

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

<u>Características de los servicios brindados</u>	<u>Participación en la muestra</u>
Confecciona los estados contables y otro contador público emite el informe de auditoría	9%
Confecciona los estados contables y emite el informe de auditoría	91%
Plazo promedio aproximado de la relación con las auditadas inferior a dos años	4%
Plazo promedio aproximado de la relación con las auditadas de dos a cinco años	12%
Plazo promedio aproximado de la relación con las auditadas superior a cinco años	84%

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

<u>Situaciones que ocurren con mayor frecuencia en la relación auditor-ente auditado</u>	<u>Participación en la muestra</u>
Vínculo de Amistad	76%

Relación laboral o comercial con el cliente y/o honorarios contingentes en virtud de esa relación	42%
Preocupación por perder el trabajo y/o amenaza de sustitución	58%

Análisis de los resultados

Existe evidencia a favor de la Hipótesis 1° (amenaza de interés propio) ya que en el 58% de los casos el profesional actuante frecuentemente manifiesta preocupación sobre la posibilidad de perder el contrato de auditoría.

Hay evidencia a favor de Hipótesis N° 2 (amenaza de familiaridad): el auditor frecuentemente posee vínculo de amistad o simpatía con los directores o jerárquicos del ente auditado. Más del 76% de los encuestados eligió el vínculo de amistad entre auditor-cliente como una de las situaciones más frecuentes en la práctica profesional.

Hay evidencia a favor de Hipótesis N° 3 (amenaza de autorevisión): el auditor frecuentemente realiza tareas de registración de las transacciones que conforman las afirmaciones de los Estados Contables que él mismo audita. El 91% de los contadores públicos que respondieron la encuesta, se ocupa del registro de las transacciones y simultáneamente confecciona los Estados Contables que luego audita.

Consideraciones Finales

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 y se seguirán realizando encuestas a profesionales matriculados en las delegaciones del sudeste de la provincia de Córdoba del Consejo Profesional de Ciencias Económicas, obteniéndose una muestra de 64 respuestas, y entrevistas a secretarios técnicos de las delegaciones. 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. 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. 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.

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.

Referencias bibliográficas

- 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 N° 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 (2013): Resolución Técnica N° 32 a 35.
- FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONÓMICAS (2013): Resolución Técnica N° 37.
- FOWLER NEWTON, E. (2004): Tratado de Auditoría, Buenos Aires, Editorial La Ley.
- IFAC (2009):“Código de Ética para Contadores Profesionales”, disponible en: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Codigo-de-Etica-Code-of-EthicsSpanish-Translation.pdf> (revisado en junio 2013).
- LATTUCA J.A. (2003): Compendio de Auditoría, Buenos Aires, Grupo Editorial SRL.
- MONTOYA, J., Fernández A. y Martínez F. (2014): “Utilidad de la auditoría de cuentas: perspectiva de las pymes en España”. *Universia Business Review*. Madrid