

## ¿QUIÉN AUDITA AL AUDITOR?

JOSÉ ANTONIO OLAECHEA

Abogado.

### SUMARIO

- I. Introducción. - II. Problema 1: Conflicto de Intereses: Consultoría vs. Contabilidad. -  
III. ¿Por qué los auditores están tan interesados en brindar servicios de asesoría?. -  
IV. Problema 2: El desconocimiento del Derecho. - V. Problema 3: Abogados firmones -  
Independencia y el deber de confidencialidad. - VI. Conclusiones.

### I. INTRODUCCIÓN

La progresiva complejidad de la globalización e internacionalización exige un mayor nivel de competencia propiciando la estrecha relación interdisciplinaria, sobre todo en ámbitos contables, tributarios, comerciales y laborales. Es en este contexto en el cual las grandes firmas de auditores-contadores públicos, nacionales o internacionales, han exacerbado el interés por ampliar sus actividades fiscalizadoras y controladoras de la contabilidad de una empresa al servicio de la asesoría legal. Así, aprovechando la relación profesional preexistente con sus clientes (empresas a las cuales brinda servicios de auditoría externa, que en algunos casos es obligatoria), pugnan por convertirse en sus asesores legales.

La situación de interferencia y de ejercicio ilegal de la abogacía, ha estado intentando suprimir paulatinamente la labor de los abogados, limitándola a la defensa de asuntos litigiosos ante autoridades judiciales. No obstante, el evidente conflicto de interés que suscita el problema de la veracidad y transparencia del auditor en contraposición del deber de confidencialidad del abogado. Este Conflicto repercute significativamente en la economía mundial.

La tendencia descrita, también ha acarreado la subordinación de abogados al interés del auditor. Las auditoras contratan abogados- empleados, bajo relación de dependencia y en situaciones tal que suprimen su libertad de opinión y autonomía, característica de todo letrado, por la firma de cuantías consultas le impongan sus empleadores.

Las consecuencias: muy graves. No solo se altera el óptimo funcionamiento del libre mercado al resultar un peligroso conflicto de interés, pues es contradictorio que quien protagoniza la operación de la empresa, sea a su vez quien evalúe si la operación fue exitosa o no. La emisión de opiniones legales por profesionales no autorizados es un agravio al ejercicio de la abogacía. Adicionalmente, también se denigra al abogado-empleado a condiciones en las que carece de independencia.

Queremos dejar en claro que las consecuencias anteriormente descritas, de la interferencia cada vez mayor de los auditores en la profesión de los abogados, no es una novedad. En lo absoluto. Mucho antes que este conflicto sea *vox populi*, a raíz del reciente escándalo de Enron Corp., el Estudio Olaechea, advirtió esta deplorable situación.

En efecto, el Estudio Olaechea no solo realizó un minucioso análisis al respecto, sino que sugirió y envió un Proyecto de Ley en el cual establecía las posibles formas de reglamentar este conflicto, proscribiendo el ejercicio ilegal de la abogacía, por

---

personas ajenas a esta profesión y estableciendo las sanciones correspondientes y sus agravantes. Así, desde el 15 de abril de 1992, hemos manifestado nuestra preocupación, reiterándola en más de 14 cartas dirigidas a quienes fueran Decanos del Colegio de Abogados de Lima, doctor Andrés Aramburú, doctor Jorge Avendaño Valdéz, y doctor Vladimir Paz de la Barra, con la esperanza de encontrar, en vano, apoyo en defensa de nuestra profesión. De igual modo, todas estas misivas fueron enviadas en su oportunidad con copia a distinguidos colegas y estudios de Lima.

Lamentablemente, no obstante todos nuestro esfuerzos a la fecha no se ha dado solución a esta crisis que hoy en día no solo afecta al probo ejercicio de la Abogacía sino que repercute en la economía mundial.

Esperamos que el presente artículo logre invocar la conciencia no sólo de los abogados y estudiantes de derecho sino en general de toda la sociedad dada la magnitud de sus efectos. Efectos que a continuación pasaremos a desarrollar.

## **II. PROBLEMA 1: CONFLICTO DE INTERÉS: CONSULTORÍA VS. CONTABILIDAD**

No en vano afirmamos que existe un evidente e insalvable conflicto de intereses en que empresas de auditoría brinden conjuntamente servicios de asesoría. Para un mejor entendimiento supongamos, por ejemplo, que la empresa "X" durante el ejercicio social del año solicita a sus auditores externos una opinión-asesoría sobre la forma de tratar diversos negocios de su giro y sus consecuencias, especialmente en ámbitos laborales, legales, tributarios y económicos. Aun en caso en que la empresa "X" no haya procedido acorde con la asesoría, es evidente que cuando llegue el fin de año y este mismo auditor, como auditor independiente, examine los resultados del ejercicio económico del negocio que él mismo recomendó no revelará en el respectivo balance, como contingencia o responsabilidad alguna, su posible error, lo perciba o no. Así la opinión de este auditor se verá limitada por la forma como haya absuelto la asesoría.

Este ejemplo nos grafica claramente como es que la asesoría y la auditoría resultan gestiones contradictorias y conflictivas entre sí, por tanto, profundamente inmoral de combinar. No obstante, las restricciones que tienen los auditores, respecto del examen de balances económicos de actividades "recomendadas" por ellos mismos,<sup>1</sup> es una actividad muy recurrente en la actualidad.

Es por ello que hoy por hoy, los inversionistas demandan independencia y veracidad en los auditores. La preocupación por estados financieros producto de pura ficción es una realidad. Ya existen numerosos casos en que auditorías de baja calidad dieron visto bueno a tácticas financieras cuestionables, deudas ocultas y ganancias infladas. Sino demos un vistazo al abrupto colapso de una de las empresas más grandes de los Estados Unidos de América, Enron Corp., que tantos miles de millones de dólares ha costado a la economía norteamericana, sin ignorar la evidente repercusión en otros mercados y en los inversionistas.

---

<sup>1</sup> La Resolución Nº 909-01-ER/94 10/0 emitida por la Comisión Nacional Supervisora de Empresas y Valores (CONASEV) el 20 de diciembre de 1991, señala que existe incompatibilidad cuando una empresa de auditoría determine los estados financieros de una sociedad en la cual la empresa auditora desempeña un cargo o lo haya desempeñado tanto en el ejercicio contable sujeto a dictamen como en los períodos precedentes y posteriores y en los casos en que exista un interés económico directo o indirecto en la empresa auditada. De igual manera, la Resolución Nº 015-94 de la Superintendencia de Banca y Seguros (SBS) señala que las sociedades auditadas están impedidas de ejercer labores de su especialidad cuando mantengan vínculos laborales de cualquier naturaleza con la empresa auditada. Por último, la Resolución Nº 1482-EFC/04 10 de Conasv también establece la incompatibilidad para dictaminar los estados financieros de una empresa cuando la sociedad auditora o los socios de esta última tuvieran un interés económico directo o indirecto en la empresa auditada.

A raíz del descalabro de Enron Corp., la comunidad internacional ha puesto sobre el tapete esta discusión (que firmas de contabilidad ofrezcan ambos servicios: asesoría y auditoría). El distanciamiento entre estas actividades es una necesidad, tal y como podría señalarlo Enron Corp.

Como se aprecia, no es exageración si se afirma que la certificación de una auditor que ha aconsejado la política contable, tributaria y laboral de su cliente no puede ser considerada como una auditoría externa, es decir independiente. Ante esta situación, no solo la empresa por auditar sino que todos los agentes del mercado corren el peligro al basar sus decisiones de inversión en estados financieros que no representen adecuadamente la situación económica del mercado. No en vano las leyes mínimas de la lógica nos refrescan que no se puede auditar a sí mismo, (así como "no se puede dejar al ratón de despensero").

Los auditores, así como jueces, no pueden ser blanco de sospecha alguna. La regulación existente debe tenerlo en cuenta a fin de impulsar políticas que eviten el conflicto de intereses que representa que firmas de contabilidad suministren otros servicios que no sea la auditoría.

### III. ¿PORQUE LOS AUDITORES ESTÁN TAN INTERESADOS EN BRINDAR SERVICIOS DE ASESORÍA?

Crecimiento y rentabilidad. La Comisión de Valores de los Estados Unidos de América (SEC) destacó el gran desarrollo e impulso que ha tenido el negocio de la consultoría brindada por empresas auditoras. El motivo es la obtención de varios cientos de millones de dólares en ganancias, que son superiores a los obtenidos por el servicio de auditoría que tradicionalmente otorgan. De esta manera, aprovechando la relación preexistente y obligatoria con sus clientes de auditoría, convierten a éstos en "Clientes Cautivos", tentándolos por una consultoría que independientemente de sus verdaderos resultados, siempre se podrá ver maquillada con cifras azules.

Según las estadísticas recientemente dadas a conocer por el diario *The Wall Street Journal Americas*, en el año 2001, las empresas más grandes de los Estados Unidos de América pagaron mucho más de lo estimado a las firmas contables por servicios diferentes a los de auditorías. Por ejemplo, el diario citó el caso de *J.P. Morgan Chase*, quien pagó a su compañía auditora US\$ 21,3 millones en tarifas de auditoría y US\$ 84,2 millones por trabajos adicionales entre los cuales se incluye a la asesoría.

La cuestión es, ¿Qué tan confiable y objetiva puede ser una auditora en sus evaluaciones si simultáneamente recibe millones de dólares al brindar otros servicios al mismo cliente? No debemos desconocer que desde siempre el interés económico ejerce fuerte influencia en el actuar del hombre. Los auditores tienen una tentación difícil de ignorar al examinar la contabilidad de aquellas empresas que le proporcionan grandes ingresos y que colaboran estrechamente con su fin lucrativo.

### IV. PROBLEMA 2: EL DESCONOCIMIENTO DEL DERECHO

La asesoría jurídica, evidentemente, es una función propia del abogado pues ella supone el conocimiento del Derecho. Sin embargo, es aquí, en la asesoría jurídica, donde la labor del abogado se amalgama con la actividad de otros profesionales. Un ejemplo de esta situación se puede observar en los *due diligence*, comunes en las privatizaciones, fusiones, absorciones, entre otras formas de reorganización

empresarial, que se vienen realizando tanto en el sector privado como en el público.

Hoy en día las firmas de auditores, adicionalmente al servicio correspondiente a su actividad (auditoría externa) ofrecen servicios de asesoría jurídica en materia tributaria, mercantil, laboral entre otros, esto sobre la base de sus técnicas económicas y contables y su relativo conocimiento de las leyes tributarias y laborales. Sin embargo, como es de esperarse, su ignorancia respecto de la jurisprudencia, la doctrina, las leyes y en general de todo el Derecho, los lleva a dar soluciones parciales, en el mejor de los casos, pues por lo general resultan totalmente erradas y por demás mal intencionadas.

¿Por qué tal asesoría jurídica está muy lejos de ser una posición de Derecho o una correcta interpretación de la Ley? La razón, muy simple. El Derecho al igual que cualquier otra ciencia exige un gran grado de especialización, por ello la labor de un abogado no puede ser sustituida por la improvisación de otros profesionales indoctos en la materia. Es más, tal actitud además de ser calificada de inhumana resulta ilegal, pues el ordenamiento jurídico reserva la resolución de un problema jurídico a la competencia exclusiva de los abogados.

Si bien es cierto que el riesgo lo asume el cliente que prefiere una solución aparente y jurídicamente deleznable e ilegal, es cierto también que opiniones erradas pueden ser emanadas por abogados independientes y colegiados. Sin embargo, los riesgos que trae una opinión indocta al abordar temas complejos que exigen un rigor interpretativo que no tiene por qué dominar quienes no son adiestrados para ello ni autorizados por el Estado, a través de título, son inmensurables y más graves aún.

Caso contrario, sostener esta absurda premisa, implicaría afirmar que abogados podrían realizar auditorías contables, balances, estados financieros, estudios de factibilidad, estudios económicos, de igual manera podrían aprobar proyectos de arquitectura o ingeniería hasta extirpar un apéndice, entre otras materias que por lógica, cuestiones sociales de ciencia y de ética la Ley reserva a sus respectivos profesionales.

La lección: Solo los abogados independientes están profesionalmente preparados y entrenados para la reflexión jurídica y la apreciación global del ordenamiento jurídico, lo que es indispensable tanto para dictar sentencia como para emitir opinión mediante la asesoría jurídica debiendo evitarse la interferencia de todo leguleyo en esta profesión.

#### **V. PROBLEMA 3: ABOGADOS FIRMONES – INDEPENDENCIA Y EL DEBER DE CONFIDENCIALIDAD**

Algunas empresas de auditoría, más precavidas o calculadoras, con el fin de cumplir con las exigencias legales del ejercicio de esta profesión y saltar de alguna manera el problema anteriormente descrito, contratan los servicios de abogados, sea a tiempo parcial o completo, a través del pago de honorarios fijos o variables, de participación en las utilidades o de cualquier otra forma de remuneración. En algunos países la situación es más grave aún llegándose a comprar grandes Estudios de Abogados para que actúen al servicio de auditores o inclusive formándose Estudios asociados aparentemente independientes. Todo esto con el fin de brindar los tan cuestionados servicios de asesoría legal.

No en vano a raíz del caso Enron, ésta vinculación entre abogados y auditores,

resulta altamente criticada. La labor de estos abogados dista mucho de la Independencia y Honradez que se exige a todo letrado. Muy por el contrario sus opiniones cautivas, amilanada ante la amenaza de perder su empleo, se limitan a avalar el ejercicio ilegal que se realiza de su profesión.

La Real Academia Española describe como "firmones" a aquellos abogados que por interés firman irreflexivamente escritos ajenos. Pero el caso de estos abogados atosigados por las auditoras llega más lejos. En la mayoría de estos casos no solo el abogado opina según la indicación, sugerencia e influencia de su empleador, muchas veces los informes son firmados en blanco siendo llenados posteriormente por el contador y/o auditor tal como según mejor convenga. Este "según mejor convenga" es muy peligroso pues hay que tener en cuenta que muchas veces los ejercicios económicos por auditar resultan del consejo que el auditor mismo realizó. Es por ello que se busca fórmulas que a su juicio, dada su complejidad, no puedan delatar sus maniobras a la autoridad competente. De esta manera, no saldría a colación las posibles irregularidades en las que ha incurrido al sugerir cierto negocio.

La ayuda a los que no están autorizados para ejercer la abogacía está vedada por el Código de Ética, pues a saber, **"ningún abogado debe permitir que se usen sus servicios profesionales o su nombre, para facilitar o hacer posible el ejercicio de la profesión por quienes no están legalmente autorizados para ejercerla. Denigra su profesión el abogado que firme escritos en cuya preparación y redacción no intervino o que preste su intervención solo para cumplir exigencias legales"**<sup>2</sup>.

Honradez y Buena Fe<sup>3</sup>, Defender el Honor Profesional<sup>4</sup>, Libertad e Independencia<sup>5</sup> son algunos de los valores supremos de la abogacía que recoge el Código de Ética Profesional del Abogado. Código que todo jurisperito está obligado a observar y que en este caso en concreto es burdamente ignorado.

Esta lamentable realidad quita valor a la opinión del abogado y desvirtúa en esencia la profesión, cuyo objeto es colaborar con la Verdad, la Justicia y el Derecho, pues evidentemente la opinión de estos jurisperitos carece de toda independencia, independencia que más que un derecho es un deber. Tanto es así el deber de autonomía del letrado que ante la consulta de un cliente se debe dar no una respuesta satisfactoria al interés del cliente sino aquella que observe la correcta interpretación de la Ley.

La evidente antítesis entre la profesión del abogado y la del auditor no solo se limita al tema de subordinación y dependencia de los servicios del abogado. Existe una imposibilidad mayor: La labor del abogado es de naturaleza distinta a la del auditor.

Mientras que el auditor es contratado por los accionistas y de cierto modo representa sus intereses, tiene una función fiscalizadora que sirve al público en general.

---

<sup>2</sup> Principio recogido en el artículo 23º del Código de Ética del Abogado respecto a la ayuda a los que están autorizados a ejercer la abogacía.

Artículo 3º del Código de Ética Profesional del Abogado: "El abogado debe obrar con honradez y buena fe. No debe aconsejar actos fraudulentos, afirmar o negar con falsedad, hacer citas inexactas o tendenciosas, ni realizar acto alguno que estorbe la administración de justicia."

Artículo 2º del Código de Ética Profesional del Abogado: "El Abogado debe mantener el honor y la dignidad profesional. No solamente es un derecho, sino un deber, combatir por todos los medios lícitos, la conducta moralmente censurable de jueces y colegas"

Artículo 25º del Código de Ética Profesional del Abogado: "El deber del abogado para con su cliente servirlo con eficiencia"

Por ello su responsabilidad es ante terceros y su deber es de **información y publicidad** de la situación económica y financiera de una empresa. Por su parte, el abogado que es contratado por la administración vela por los intereses de éste pero en estricta observancia de la legalidad, exigiéndosele un deber de **confidencialidad y de secreto profesional**.

Bajo condiciones en las que se engloba la acción del contador y del abogado en una misma empresa, con un solo objetivo económico, la diligencia de estos profesionales puede ser traicionadas. Es por ello que en el Perú se debe prohibir cualquier tipo de esta asociación. Hay países en que incluso se proscribió que auditores y abogados compartan la misma oficina. El incumplimiento de esta restricción se considera falta muy grave, llegándose a la expulsión de los profesionales involucrados.

## VI. CONCLUSIONES

La facilidad con la que las empresas de auditoría recurren a los abogados firmes o usurpan la labor del jurista en la interpretación de la Ley, en especial las que regulan temas de derecho tributario, mercantil y laboral, configura peligro para el probo desempeño de la abogacía y el ejercicio profesional de la ciencia del Derecho en esas especialidades.

La confusión existente respecto a la delimitación del ejercicio de estas profesiones es la excusa perfecta para que se invadan campos profesionales que deberían estar perfectamente establecidos y respetados. Por ello, en nuestro ordenamiento jurídico urge revisar y modificar la legislación actual a fin de que se defina estas cuestiones e imponga sanciones efectivas. Sin embargo, recalquemos que la solución está en prevenir que directa o indirectamente, ya sea valiéndose de abogados aparentemente independientes o no, alguien no abogado preste ilegalmente este servicio.

El caso Enron así como los argumentos expuestos en el presente artículo, creemos deberían servir para que el Colegio de Abogados impulse una legislación específica sobre el particular. Un Proyecto de Ley que determine la restricción del ejercicio ilegal de la abogacía, eleve las sanciones correspondientes a tal delito y que proscriba la inobservancia por los juristas de las obligaciones éticas respecto del conflicto de intereses. En concreto se debería sancionar:

- a) A los que careciendo de título de abogado, ejerciten esta profesión dando asesoría legal.
- b) A los que siendo abogados presten su consentimiento a otro que carece del respectivo título para que profese las actividades inherentes a la profesión.
- c) A quienes soliciten y/o acepten los servicios de profesionales no abogados o de aquellos abogados que directa o indirectamente están vinculados a una empresa de auditoría, contadores, economistas, comerciantes u otras profesiones.
- d) A todos aquellos abogados que conservan vinculación económica con empresas auditoras, contadores, economistas, comerciantes u otras profesiones, confiriéndose como tal el pago de honorarios o cualquier otra forma de remuneración.

En un mundo en el que la complejidad e integración de las actividades económicas se vinculan estrechamente con aspectos jurídicos y contables, tributarios y laborales, solo la independencia y credibilidad de las dos profesiones resulta la

mejor garantía de seguridad jurídica para las empresas y por consiguiente para los accionistas, inversores, el mercado y la economía mundial.

Debemos dejar en claro que la defensa que todo abogado debe asumir de su profesión no supone desconocer la importancia y aprecio que tenemos por otras dignas y necesarias profesiones, en absoluto. Es mas bien por éste respeto que debe evitarse la confusión y pretensión de roles ajenos, lo cual también implica que los miembros de nuestra orden no pueden asumir otras profesiones.